

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache D.K., Anschr., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 06. November 2012, betreffend Umsatzsteuer 2004, 2005, 2006, 2007, Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004, 2006, Einkommensteuer 2004, 2006, 2007, Anspruchszinsen 2004, 2006, 2007, zu Recht erkannt:

- 1) Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 wird Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- 2) Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 wird als unbegründet abgewiesen.
- 3) Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2006, 2007 wird teilweise Folge gegeben.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- 4) Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004, 2006 und die Einkommensteuerbescheide 2004, 2006, 2007 wird als unbegründet abgewiesen.
- 5) Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2004, 2006 wird als unbegründet abgewiesen.
- 6) Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2007 wird Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Beim Beschwerdeführer fand eine Außenprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2007 statt.

Anlässlich dieser Prüfung traf das Prüfungsorgan folgende Feststellungen (siehe dazu den Betriebsprüfungsbericht vom 30.10.2012)

Tz. 1: Allgemeines:

Vorprüfung: Am 10.01.2007 sei dem steuerlichen Vertreter (Kanzlei Mag.) der Prüfungsauftrag für die Jahre 2003 bis 2005 übermittelt worden. Die Betriebsprüfung sei mit Bericht vom 22.03.2007 abgeschlossen worden.

Am 28.10.2008 habe sich der Prüfer schriftlich bei Herrn K zur Außenprüfung für die Jahre 2003 bis 2007 gem. § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG angemeldet. In der Anmeldung sei Herrn K der Grund der Prüfung mitgeteilt worden.

Steuerliche Feststellungen:

Tz. 2: Eingereichte Erklärungen 2006 und 2007:

Im Jahr 2006 seien bisher nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie AMS-Einkünfte angegeben worden. Im Jahr 2007 seien Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer in Höhe von € 29.920,-- (€ 34.000,-- aus zwei Rechnungen von K an B abzüglich 12% BA-Pauschale) sowie ausländische Kapitaleinkünfte (unter Kennzahl 756) in Höhe von € 32.668,-- mit dem Hälftesteuersatz erklärt worden. Die Einkommensteuererklärung für 2007 sei am 26.05.2008 beim FA eingereicht worden.

Weiters sei mit Schreiben vom 18.05.2008 (eingelangt am 19.05.2008) für das Jahr 2003 ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 eingereicht worden. Dabei sei angegeben worden, dass im Jahr 2001 die C.Ltd. gegründet worden sei und für das Jahr 2003 eine Dividendenausschüttung in Höhe von € 49.000,-- stattgefunden habe. Dieser Betrag sei unter der Kennzahl 756 ausländische Kapitalerträge mit dem Hälftesteuersatz erklärt worden. In den Jahren 2004 und 2005 hätten laut angeführtem Schreiben keine Ausschüttungen stattgefunden.

Tz. 3: Tätigkeitsbeschreibung von Herrn K für die Firma A in den Jahren 2006 und 2007:

Im Zuge finanzbehördlicher Erhebungen hätte festgestellt werden können, dass von der Fa. A im Jahr 2006 mit einer Fa. B.Ltd. mehrere Dienstleistungsverträge im Zusammenhang mit einem Projekt im Telekommunikationsbereich abgeschlossen worden seien. Unter anderem sei auch ein Dienstleistungsvertrag über die Tätigkeit von Herrn K abgeschlossen worden. In diesem Vertrag habe der A Konzern die zypriotische Limited "B.Ltd. " mit der Adresse Zypern

(in weiterer Folge kurz als B bezeichnet) mit der Planung und Errichtung des Telekommunikationsnetzes mit der Bezeichnung X beauftragt. Auf Basis der genannten Verträge habe die B monatlich Rechnungen über die erbrachten Dienstleistungen gelegt.

Laut Abfrage beim KSV handle es sich bei der Fa. B um eine Offshore Gesellschaft, die zwar in Zypern eingetragen sei, aber als "Non resident company" zu bezeichnen sei. Es gebe keine eigenen Büroräume, das Unternehmen sei am Sitz eines Rechtsanwaltes, Herrn E domiziliert. Als Alleinaktionärin des Unternehmens sei Frau Mag. F eingetragen.

Frau F werde in den Dienstleistungsverträgen als Ansprechpartnerin für die Fa. B angeführt.

Seitens der Fa. B seien mit einer Fa. C.Ltd. Malta (in weiterer Folge kurz als C bezeichnet), zwei Dienstleistungsverträge betreffend Herrn K und Herrn G abgeschlossen worden. Herr K und Herr G seien zu je 49,5 % an der Fa. C beteiligt, 1 % sei im Besitz einer maltesischen Steuerberatungskanzlei. Laut niederschriftlicher Aussage von Herrn K sei der schriftliche Vertrag der C mit der B einvernehmlich gelöst worden, es gebe nur mehr einen mündlichen Vertrag.

Bei der Fa. C handle es sich ebenfalls um eine Offshore Gesellschaft. Ein Büro oder Angestellte gebe es nicht. Als verantwortlicher Geschäftsführer sei im maltesischen Firmenbuch K eingetragen.

Die von Herrn K an die Fa. A erbrachten Leistungen würden mittels der Fa. C an die Fa. B verrechnet. Die Fa. B stelle in weiterer Folge über die erbrachten Leistungen Rechnungen an die Fa. A. Die Unterschrift auf den Rechnungen der C an die B sei Herrn K zuzuordnen. Die entsprechenden Zeitnachweise mit der Bezeichnung "Zeitnachweis-Berater" wiesen als Projektmitarbeiter Herrn K auf, als Beraterfirma scheine die B auf, unterschrieben seien diese Zeitnachweise von Herrn K.

B habe für Herrn K von der Firma A einen Pauschaltagessatz in Höhe von € 340,-- bzw. € 400,-- erhalten. Laut Vertrag zwischen der Fa. B und der Fa. C erhalte die B bei jeder gelegten Monatsrechnung einen Betrag von € 160,-- für "Abwicklungskosten".

Laut vorgelegtem Gesellschaftsvertrag der Fa. C würde die Gewinnverteilung bei der Firma C entsprechend der geleisteten Arbeitsstunden durchgeführt werden. Als Gründe für die Gründung der Fa. C in Malta seien von Herrn K Auswanderungsgedanken und Haftungsfragen genannt worden.

Herr K habe im Rahmen einer am 10.11.2008 aufgenommenen Niederschrift angegeben, dass er über die Existenz der Fa. B auf Zypern gewusst habe und Frau F bezüglich eines Vertrages mit der B angesprochen habe. Wenn er beruflich aufgetreten sei, wäre alles organisiert gewesen, von wem das Ganze ausgegangen sei, könne er allerdings nicht sagen. Im Jahr 2006

habe er einen mündlichen Vertrag mit der Fa. B abgeschlossen, Grundlage für die durchgeführten Abrechnungen sei die Arbeitsleistung gewesen.

Laut vorliegendem Dienstleistungsvertrag zwischen der Fa. A (in der Folge AS) und der B bzw. Herrn K als Auftragnehmer würden von diesem regionale Aquisitionstätigkeiten im Raum Innsbruck durchgeführt. Laut den vorliegenden Rechnungen und Zeitnachweisblättern seien sämtliche Leistungen in Österreich (Innsbruck bzw. ab August 2005 auch in Salzburg) von Herrn K erbracht worden.

Genauere Angaben über den Aufgabenbereich bzw. die durchgeführten Tätigkeiten seien von Herrn K nicht gemacht worden. Weiters sei von ihm nicht bekannt gegeben worden, wie er nach außen in Erscheinung getreten sei.

Tz. 4: Nichtanerkennung der Firmen "B.Ltd. " und "C.Ltd. ":

Gem. § 21 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Folgen in wirtschaftlichen Fragen der wahre wirtschaftliche Sachverhalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sei Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige, der die Möglichkeit besitze, die ihm bietenden Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich sei die tatsächliche nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die rechtliche Gestaltung sei nur maßgebend, als sich in wirtschaftlicher Betrachtung nichts anderes ergebe. Das Unternehmerwagnis bestehe darin, dass die Höhe der Einkünfte eines Steuerpflichtigen weitgehend vom Erfolg seines Tätigwerdens abhänge.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise komme die entscheidende Behörde unter Berücksichtigung der Grundsätze der freien Beweiswürdigung zum Schluss, dass im gegenständlichen Fall ein direkter Leistungsaustausch zwischen Herrn K und der Fa. A vorliege. Die über die Firmen C und B an die Fa. A verrechneten Leistungen seien Herrn K wirtschaftlich zuzurechnen. Herr K habe persönlich seine Arbeitsleistungen an die Fa. A erbracht. Seitens der Firmen B und C seien keinerlei Leistungen in diesem Zusammenhang erbracht worden. Es handle sich bei diesen Gesellschaften um reine Domizilgesellschaften, die weder über Büroräume noch eigenes Personal verfügten. Auch die vom steuerlichen Vertreter des Herrn K übermittelten Jahresabschlüsse der Fa. C ließen keine andere Beurteilung zu, da diesen zu entnehmen sei, dass seitens der Fa. C keinerlei Geschäftstätigkeit im Zusammenhang mit den an die Fa. A ausgeführten Leistungen ausgeübt worden sei.

Die direkte Leistungsbeziehung zwischen Herrn K und der Fa. A lasse sich durch den Umstand untermauern, dass anlässlich der durchgeführten Erhebungen bei der Fa. A (AS) festgestellt hätte werden können, dass andere österreichische Funknetzplaner/Dienstleister ähnliche Leistungen auch direkt mit der A bzw. AS abgerechnet hätten und Informationen über

Bonuszahlungen direkt an die tatsächlichen Dienstleister übermittelt worden seien. Aus den bei der Fa. A (AS) aufliegenden SAP-Auflistungen gehe hervor, dass die ausbezahlten Dienstleistungshonorare bereits bei der Firma A direkt den tatsächlichen Leistungserbringern, u.a. auch Herrn K, namentlich zugeordnet worden seien.

Ein weiterer Gesichtspunkt, der für die direkte Zurechnung der an die Fa. A erbrachten Leistungen an Herrn K spreche, sei der Umstand, dass von Herrn K im Jahr 2007 zwei Teilrechnungen über einen Betrag von insgesamt € 34.000,-- unter Bezugnahme auf einen im Kalenderjahr 2006 abgeschlossenen Werkvertrag für das Jahr 2006 direkt von K an die B verrechnet worden seien, obwohl ein Dienstleistungsvertrag zwischen der B und der C bestanden hätte.

Alle von Herrn K erbrachten Leistungen und Tätigkeiten seien in Österreich ausgeführt bzw. ausgeübt worden. Sämtliche Besprechungen und Meetings hätten in Österreich stattgefunden. Es trete ausschließlich Herr K nach außen hin gegenüber den Grundeigentümern, Behörden etc. auf, er treffe die entsprechenden Dispositionen und verfüge über das entsprechende Fachwissen.

Die B und die C seien reine Sitzgesellschaften und entfalteten keine Tätigkeiten. Es könne ihnen keine wirtschaftliche Funktion zugeordnet werden. Sowohl die Fa. B als auch die Fa. C hätten über die Leistungserbringung nicht disponieren können, dh. sie hätten nicht die Möglichkeit gehabt, Marktchancen zu nutzen, die Leistungen zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern. Auch ein Erfolg oder Misserfolg der Dispositionen hätte sie nicht treffen können. Die beiden Gesellschaften hätten am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilgenommen, hätten nicht zwischengeschaltet sinnvolle Funktionen erfüllt, sodass die Ergebnisse der entfalteten Aktivitäten nicht den Gesellschaften, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit im gegenständlichen Fall Herrn K zuzurechnen seien.

Da sämtliche Leistungen in Österreich an die Fa. A erbracht worden seien, seien diese auch der Umsatzsteuer zu unterziehen. Die von der A für die Dienstleistungen des Herrn K bezahlten Beträge (pauschale Tagesvergütungen sowie die vergüteten Nebenleistungen wie Hotelrechnungen und Parkgebühren) seien als Bruttobeträge anzusehen, die darin enthaltene Umsatzsteuer sei daher herauszurechnen.

Bezüglich des Zuflusszeitpunktes der zu erfassenden Einnahmen sei auszuführen, dass mit der Überweisung der entsprechenden Beträge von der Fa. B an die Fa. C die Verfügungsberechtigung des Herrn K über die erzielten Einnahmen gegeben gewesen sei. Herr K sei der verantwortliche Geschäftsführer der Fa. C. Herr K und Herr G seien bis auf einen Zwerganteil von 1 % alleinige Gesellschafter der Fa. C. Es sei daher davon auszugehen, dass mit diesem Zeitpunkt die volle Verfügungsmacht bzw. die objektive Verfügungsmöglichkeit des Herrn K gegeben sei.

Tz. 5: KZ 756 Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen zum halben Steuersatz der Einkommensteuererklärung 2007:

Die von Herrn K erklärten Kapitalerträge in Höhe von € 32.668,-- würden nicht zum Ansatz gebracht, da die in der Fa. C erzielten Einnahmen direkt Herrn K zuzurechnen seien.

Tz 6: Leistungen an H und H-GmbH:

In den Jahren 2004 und 2006 seien von Herrn K Beratungsleistungen an die Einzelfirma H (2004) bzw. H-GmbH (2006) erbracht worden. Abgerechnet seien diese Leistungen über die Fa. C worden.

Laut Aussage von Herrn K habe es sich dabei um diverse bautechnische Beratungen im Bereich deutsches Baurecht, Akquise und Dokumentationen im Zusammenhang mit dem Ausbau des Mobilfunknetzes in Deutschland gehandelt.

Diese Leistungen seien analog den vorherigen Ausführungen direkt Herrn K zuzurechnen.

Tz 7: Leistungen an I, Adresse:

Im Jahr 2006 seien von Herrn K Beratungsleistungen an die Einzelfirma I erbracht worden. Abgerechnet seien diese Leistungen mit den beiden Ausgangsrechnungen der C vom 10.03.2006 und 31.10.2006 worden.

Laut vorliegenden Rechnungen handle es sich dabei um Beratungsleistungen in Österreich im Zusammenhang mit J in Deutschland.

Die erbrachten Leistungen bzw. die Einnahmen aus den beiden oben angeführten Rechnungen seien analog den vorherigen Ausführungen direkt Herrn K zuzurechnen.

Tz: 8: Ausgaben lt. Prüfung:

Im Zuge der Prüfung werde gem. § 17 Abs. 1 EStG 1988 die 12 % ige Betriebsausgabenpauschale zum Ansatz gebracht, da bisher keine Ausgaben von Herrn K nachgewiesen bzw. beantragt worden seien.

Hinsichtlich der zahlennäßigen Darstellung der Prüfungsfeststellungen und der sich auf Umsatz und Gewinn ergebenden Auswirkungen wird auf die detaillierten Aufstellungen im BP-Bericht verwiesen.

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers, verfügte mit Bescheiden vom 06.11.2012 die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 und 2006 und erließ gleichzeitig neue Sachbescheide. Des Weiteren setzte sie mit Bescheiden vom selben Tag Einkommensteuer für das Jahr 2007 und Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2007 sowie Anspruchszinsen für 2004, 2006 und 2007 fest.

Gegen die genannten Bescheide brachte der Beschwerdeführer im Wege seiner steuerlichen Vertretung jeweils mit getrennten, aber inhaltsgleichen Schriftsätze vom 09.12.2012 Beschwerde (vormals Berufung) ein.

Darin bringt der steuerliche Vertreter im Wesentlichen Folgendes vor (hinsichtlich des genauen Wortlautes wird auf die Beschwerdeschriften verwiesen):

Es werde auf die im Rahmen der durchgeföhrten Betriebsprüfung zwischen der Abgabenbehörde und dem Beschwerdeführer stattgefundenen Erörterungen und die bisher vorgelegten Schriftsätze verwiesen, insbesondere auf jenen, der der Abgabenbehörde am 15.10.2012 überreicht worden sei. Daraus ergebe sich, dass Wiederaufnahmsgründe nicht vorlägen. Zum Zeitpunkt der Vorprüfung sei der Abgabenbehörde der Sachverhalt im Zusammenhang mit der B.Ltd. und der C.Ltd. bereits bekannt gewesen.

Die Betriebsprüfung habe im Zusammenhang mit der Durchführung ihrer Amtshandlung und bei den Einnahmenhinzurechnungen die zivil- und unternehmensrechtlichen Grundlagen zwischen Herrn K, der B.Ltd., der C.Ltd. und deren Auftraggeberinnen ignoriert beziehungsweise nicht berücksichtigt. Es verstoße gegen keine österreichischen Gesetze, Beteiligungen an Unternehmen, egal welcher Rechtsform und mit welchem Firmenstandort, im Ausland zu erwerben. Es verstoße auch nicht gegen innerstaatliches Recht, Gesellschafter an einer Kapitalgesellschaft in einem anderen EU-Mitgliedsstaat zu werden. Die C.Ltd. unterliege in Malta einer Ertragsbesteuerung von 35 % M-KöSt. Es könne Herrn K sicherlich nicht zum Nachteil gereichen, dass Malta ein anderes Rechtssystem besitze als es die Republik Österreich habe.

Die C.Ltd. sei im Kalenderjahr 2001 gegründet worden. An dieser Gesellschaft sei der Beschwerdeführer beteiligt. Ziel der Gesellschaft sei es gewesen bzw. sei es im Telekommunikationsbereich als "preferred supplier" aufzutreten. Das Marktumfeld sei eingeschränkt und mit dem Projekt "AS" bzw. davor mit A hätte die Position der Gesellschaft im internationalen Geschäft gefestigt werden sollen. Die Fa. C sei auch schon in mehreren Staaten unternehmerisch tätig geworden.

Vertragspartner der C.Ltd. sei B.Ltd. gewesen. Herr K sei in keinerlei zivilrechtlichem Vertragsverhältnis weder direkter noch indirekter Art und Weise mit den österreichischen Auftraggebern der B.Ltd. gestanden. In Absprache mit dem Mitgesellschafter habe Herr K vereinzelt Rechnungen für erbrachte Leistungen an die B.Ltd. gestellt.

Die Prüfungsbehörde habe dem Beschwerdeführer Einnahmen zugeordnet, welche ihm nachweislich nicht zugeflossen seien. Die Gelder, welche ihm in den Veranlagungszeiträumen zugeflossen seien, seien in die Steuererklärungen aufgenommen worden.

Die von der Behörde im BP-Bericht angeführte "freie Beweiswürdigung" (Tz. 4 - Nichtanerkennung der Firmen "B.Ltd." und "C.Ltd.") habe gänzlich nicht stattgefunden. Bei der

sog. freien Beweiswürdigung sei sowohl internationales (innergemeinschaftliches), als auch nationales Recht (BAO, B-VG, EStG und KStG) gänzlich ignoriert bzw. außer Ansatz gelassen worden. Es werde auf den Schriftsatz vom 15.10.2012 verwiesen, in dem auch zu Tz 3 Stellung bezogen worden sei. Die Ausführungen des Beschwerdeführers hätten in den BP-Bericht vom 30.10.2012 keinen Eingang und auch keine Erwähnung gefunden. Es könne somit von einer freien Beweiswürdigung keine Rede sein.

Der Verweis der Abgabenbehörde im BP-Bericht auf § 21 BAO und die indirekte Suggerierung des § 22 BAO verstießen gegen die Niederlassungsfreiheit der Europäischen Gemeinschaft. In diesem Zusammenhang führt der steuerliche Vertreter aus:

“Der Inhalt der Niederlassungsfreiheit an sich ist im Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (im Folgenden: EG) in den Art. 43 bis 48 geregelt. Die Niederlassungsfreiheit, abgeleitet aus dem Art. 43 (2) EG begründet das Recht zur Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie zur Gründung und Leitung von Unternehmen und Zweigniederlassungen in einem anderen Mitgliedstaat. Die freie Wahl des Unternehmensstandortes wird für natürliche Personen in Art. 43 Abs. 1 geregelt. Die dazugehörige Berechtigung für juristische Personen wird im Art. 48 eingeräumt.

Das Wesensmerkmal der Niederlassungsfreiheit ist das Gebot der Gleichbehandlung. Das Diskriminierungsverbot ist in Art. 12 Abs. 1 EG festgeschrieben. Nach ständiger Rechtsprechung liegt daher Diskriminierung vor, wenn unterschiedliche Vorschriften auf gleichartige Sachverhalte angewendet werden.

Die Niederlassungsfreiheit verankert nicht nur ein Diskriminierungsverbot in sich, sondern auch ein Beschränkungsverbot. Das bedeutet, dass Maßnahmen im Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit, welche die Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit behindern oder weniger attraktiv machen, unter das Beschränkungsverbot fallen.“

Weiters könne eine Umsatzsteuer nicht in Rechnung gestellt werden, da der Beschwerdeführer die Grenzen des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 für seine mit der B.Ltd. abgerechneten Leistungen nicht überschritten habe. Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass es sich hierbei um Katalogleistungen nach § 3a Abs. 9 iVm Abs. 10 UStG handle und daher auch keine Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen gewesen sei.

Für den Beteiligungserwerb 2001 seien keine steuerlichen, sondern nur außersteuerliche Gründe ausschlaggebend gewesen. Das Motiv sei eine weit stärkere Haftungsbeschränkung für die erbrachten Leistungen des Beschwerdeführers gewesen, als dies in Österreich der Fall sein könne. Es gebe keine Versicherungsgesellschaft, welche die Tätigkeit des Beschwerdeführers haftungsrechtlich absichern würde bzw. dies auch tue.

Hinzuweisen sei darauf, dass die Internationale Rechtsprechung bereits ein zivilrechtliches Urteil in Bezug auf die Gefährlichkeit von Mobilfunkstrahlen erlassen habe. Dieses

zivilrechtliche Urteil eines Mitgliedstaates, gefällt im Oktober 2012 während der laufenden Betriebsprüfung, habe weder in die Niederschriften, noch in den BP-Bericht Eingang gefunden.

Das Urteil besage Folgendes:

“Das tägliche Telefonieren mit dem Handy sei schuld am Tumor eines 50-jährigen Managers. Der Mann hatte zwölf Jahre lang durchschnittlich sechs Stunden pro Tag am Handy verbracht. Er bekam einen Trigeminus-Tumor. Trotz erfolgreicher Operation belasten ihn schwere Schmerzen derart, dass er jetzt arbeitsunfähig ist. Der Manager beantragte eine Invalidenrente, die ihm jedoch nicht gewährt wurde. Er reichte Klage gegen die Fürsorgeanstalt ein. Das Gericht sprach ihm das Recht auf die Rente zu. Die zweite Instanz bestätigte jetzt das Urteil: Es sei unbestreitbar, dass die Invaliditätsursache auf das tägliche stundenlange Telefonieren am Handy zurückzuführen sei”.

Allein dieses Urteil bestätige die Richtigkeit der Standortwahl aus dem erhöhtem Haftungsrisiko.

Bei dem vom Beschwerdeführer im Beschwerdeschriftsatz angesprochenen Schreiben vom 15.10.2012 handelt es sich um die Stellungnahme, die der Beschwerdeführer zu den Prüfungsfeststellungen abgegeben hatte. Mit Schreiben vom 13.09.2012 hatte der Betriebsprüfer dem Beschwerdeführer im Wege seines steuerlichen Vertreters die für den Zeitraum 2004 bis 2007 getroffenen Feststellungen übermittelt und ihm die Möglichkeit eingeräumt, sich dazu zu äußern. Diese Äußerung war seitens des Beschwerdeführers mit Eingabe vom 15.10.2012 erfolgt.

In dieser Eingabe hatte der Beschwerdeführer im Wege seiner steuerlichen Vertretung im Wesentlichen Folgendes vorgebracht (hinsichtlich des genauen Wortlautes wird auf die Eingabe verwiesen):

Bei der Fa. B.Ltd. handle es sich um eine Kapitalgesellschaft mit beschränkter Haftung nach zypriotischen Gesellschaftsrecht. Das Unternehmen sei in der Republik Zypern ordnungsgemäß registriert und entsprechend nach außen in Erscheinung getreten (Büroräumlichkeiten, Firmenschild, Webpräsenz, uam). Frau Mag. F habe bei diesem Unternehmen keinerlei Organfunktion gehabt. Sie sei auch nicht Alleinaktionärin der B.Ltd. gewesen. Das Unternehmen habe Verträge im "Europäischen Gemeinschaftsraum" abgeschlossen.

Die internationale KSV-Auskunft zu den Unternehmen B.Ltd. sowie C.Ltd. sei in keiner Weise als Basis für abgabenrechtliche Feststellungen heranziehbar bzw. verwertbar. Diese internationalen KSV-Auskünfte seien offensichtlich von irgendwelchen Datenbanken herangezogen worden bzw. stammten nicht von nachvollziehbaren Quellen. Soweit dem Beschwerdeführer bzw. steuerlichen Vertreter bekannt sei, sei weder die B.Ltd. noch die C.Ltd. jemals seitens des KSV von 1870, Sitz in der Republik Österreich, aufgefordert bzw. ersucht worden, eine Selbstauskunft über rechtliche, wirtschaftliche oder sonstige Verhältnisse mittels

der üblichen KSV Formulare bekannt zu geben. Laut Akteneinsicht sei diese KSV-Auskunft im laufenden Betriebsprüfungsverfahren in keiner Weise auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit hin überprüft worden.

Es entspreche nicht den Tatsachen, dass die Fa. B.Ltd. einen Dienstleistungsvertrag mit der Fa. A über Tätigkeiten des Beschwerdeführers abgeschlossen habe. Vielmehr habe die Fa. B.Ltd. die Fa. C.Ltd. mit Leistungen im Bereich der Telekommunikation beauftragt. Die Fa. C.Ltd. habe im Wege dieser Beauftragung entsprechende Leistungen erbracht. Es sei nicht zutreffend, dass die Leistungen vom Beschwerdeführer erbracht worden seien.

Die Fa. C.Ltd. habe ihre Tätigkeiten mit der Fa. B.Ltd. auf der Grundlage von Verträgen abgerechnet. Dass Berichten Namen zugeordnet werden, entspreche allgemeinen, unternehmerischen und arbeitstechnischen Abläufen. Zwischen der Fa. B.Ltd. und der Fa. C.Ltd. sei ein Pauschaltagessalär vereinbart worden. Es entspreche allgemeinen Geschäftsusancen, dass für administrative Tätigkeiten ein Verwaltungsbeitrag verrechnet werde.

Wie in jeder Branche, welche ein großes Haftungsrisiko in sich berge, werde, um dieses Risiko zu minimieren, eine Gesellschaftsform genutzt, die dieses Risiko, "ex lege" einschränke. Es bestehe für viele Unternehmensbereiche (Installateur, Tischler, Bauunternehmer, Spediteure, Rechtsanwälte, Architekten, usw.) die Möglichkeit ein Haftungsrisiko durch eine Haftpflichtversicherung zu minimieren. In der jungen Branche der Mobilfunktelekommunikation sei es unmöglich, eine entsprechende Haftpflichtversicherung abzuschließen. Auf Grund dieser Umstände müssten andere Wege beschritten werden, um das Haftungsrisiko größtmöglichst einzuschränken bzw. gegen Null zu reduzieren.

Die Ausführungen der Abgabenbehörde betreffend Nichtanerkennung der Fa. B.Ltd. und der Fa. C.Ltd. gingen insofern ins Leere, als das Finanzamt Salzburg-Land den Sachverhalt isoliert nach § 21 BAO beurteile.

Die Abgabenbehörde habe die freie Beweiswürdigung sehr einseitig durchgeführt. Im gegenständlichen Fall sei es nie zu einem direkten Leistungsaustausch zwischen dem Beschwerdeführer und der Fa. A gekommen. Unstrittig sei, dass es Vertragsgewerke zwischen der Fa. A und der Fa. B.Ltd. gebe. Zwischen der Fa. B.Ltd. und der Fa. C.Ltd. sei ebenfalls ein Vertragswerk vorhanden gewesen.

Bei der Fa. B.Ltd. und der Fa. C.Ltd. könne von Domizilgesellschaften keine Rede sein. Die Gesellschaften seien nach gültiger Rechtslage und herrschenden Gesetzen in der Republik Zypern und in der Republik Malta gegründet worden.

Für das vorliegende Verfahren sei zur Gänze unerheblich, wie dritte Parteien ihre Leistungen mit der Fa. A abrechneten. Wenn es die Buchhaltung der Fa. A möglicherweise als notwendig erachte, gewisse Personalisierungen durchzuführen, so könne das sicher nicht zum Schaden

des Beschwerdeführers ausgelegt werden. Hinzuweisen sei jedenfalls darauf, dass der Beschwerdeführer keinerlei Bonuszahlungen seitens der Fa. AS bzw. der Fa. A erhalten habe.

Was die in den Prüfungsfeststellungen angeführten Leistungen an H, die H-GmbH und I anlange, seien diese Leistungen ausschließlich der C.Ltd. zuzurechnen. Diese sei allgemein im europäischen Gesellschaftsleben aufgetreten und habe Aufträge aus der Republik Österreich, der Bundesrepublik Deutschland, der Republik Zypern und andere angenommen.

Die im Schreiben vom 15.10.2012 erfolgten Ausführungen des Beschwerdeführers hatten für den Betriebsprüfer keinen Anlass dazu geboten, von den getroffenen Feststellungen abzuweichen (siehe dazu die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23.10.2012).

Mit Bescheid vom 07.01.2013 erließ die Abgabenbehörde einen Mängelbehebungsauftrag hinsichtlich der Beschwerde gegen die Bescheide betr. Festsetzung von Anspruchszinsen 2004, 2006, 2007. Sie trug unter Anführung der in § 250 Abs. 1 lit. b bis d BAO genannten Inhaltserfordernisse dem Beschwerdeführer auf, die der Beschwerde anhaftenden Mängel zu beheben.

Mit Antwortschreiben vom 05.02.2013 kam der Beschwerdeführer diesem Auftrag nach. Dabei führte er, was die fehlende Begründung anlangt, aus, bei der Berechnung der Anspruchszinsen seien die mit Einzahlungen verbundenen erteilten Verrechnungsweisungen nicht entsprechend berücksichtigt worden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 07.01.2013 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 und 2006 als unbegründet ab.

In der Begründung dieser Entscheidung nahm die Abgabenbehörde auf § 303 BAO Bezug, tätigte allgemeine grundsätzliche Ausführungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens, gab in diesem Zusammenhang Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wieder und äußerte sich dahingehend, das "Hervorkommen" neuer Tatsachen und Beweismittel sei allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen, dh. die Beurteilung habe verfahrens-, perioden- und personenbezogen zu erfolgen. Es sei somit nicht maßgeblich, ob der Abgabenbehörde als Gesamtorganisation die relevanten Tatsachen oder Beweismittel bekannt gegeben worden seien, sondern ob sie dem jeweiligen bescheiderlassenden Organ im jeweiligen Verfahren lt. Aktenlage bekannt gewesen seien. Nur dann habe nämlich dieses die Möglichkeit, einen rechtsrichtigen Bescheid zu erlassen. Daher könnten zB Kenntnisse der Bewertungsstelle oder des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (Ritz³ BAO Tz 14 zu § 303 BAO und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Zum Vorbringen, wonach zum Zeitpunkt der Vorprüfung der Abgabenbehörde der Sachverhalt im Zusammenhang mit der B.Ltd. und der C.Ltd. bereits bekannt gewesen sei, sei festzuhalten,

dass dem Finanzamt Salzburg-Land mit Schreiben vom 21.11.2007 von der Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften Erhebungsdienst, eingelangt beim Finanzamt Salzburg-Land am 26.11.2007, eine Sachverhaltsdarstellung betreffend die Fa. B.Ltd., Zypern, im Zusammenhang mit dem Telekommunikationsprojekt X der A bzw. (ab 2007) der AS übermittelt worden sei. Die vom Beschwerdeführer angesprochene Vorprüfung betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2005 sei mit Betriebsprüfungsbericht vom 22.03.2007 abgeschlossen worden.

Das Finanzamt Salzburg-Land habe somit erstmals im November 2007 bzw. der im Rahmen der zwischen November 2008 und 2012 abgehaltenen Betriebsprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG betr. die Jahre 2003 bis 2007 durchgeföhrten Erhebungen (beispielsweise bei der Fa. AS) und somit eindeutig nach dem Abschluss der Vorprüfung Kenntnis von den unter Tz. 01 – 09 getroffenen Sachverhaltsfeststellungen Kenntnis erlangt. Auch von den erbrachten Beratungsleistungen an Herrn H im Jahr 2004 und an die H-GmbH bzw. Herrn I im Jahr 2006 habe das Finanzamt Salzburg-Land erst im Rahmen der Betriebsprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG betr. die Jahre 2003 bis 2007 (abgehalten zwischen 2008 und 2012) Kenntnis erlangt.

Es stehe fest, dass dem Finanzamt Salzburg-Land diese in Rede stehenden steuerlich relevanten Tatsachen bei Erlassen der Erstbescheide hinsichtlich Einkommensteuer 2004 und 2006 nicht bekannt gewesen seien. Nachdem für die Beurteilung des Hervorkommens von Tatsachen allein der Wissensstand des Finanzamtes über die Verhältnisse der betroffenen Besteuerungsperiode (verfahrens-, perioden- und personenbezogen) maßgebend sei und ein Verschulden der Behörde, die Tatsachen vor Bescheiderlassung nicht ausreichend ermittelt zu haben, einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO nicht hinderlich sei, sei daher zusammenfassend zu sagen, dass diese im Zuge der obgenannten Außenprüfung erlangte Kenntnis eindeutig einen Fall des Neuherkommens von Tatsachen, welche zum Zeitpunkt der gegenständlichen Bescheiderlassung bereits existent gewesen seien und zu anders lautenden Bescheiden geföhrt hätten, darstelle. Dem Finanzamt Salzburg-Land sei somit in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt keineswegs so vollständig bekannt gewesen, dass es schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Mit Schreiben vom 06.02.2013 stellte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag.

Mit Bericht vom 14.02.2013 legte die Abgabenbehörde die Beschwerde gegen die Bescheide betr. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 und 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Gleichzeitig erfolgte auch die Vorlage der Beschwerde gegen die übrigen angefochtenen Bescheide. Eine Beschwerdevorentscheidung wurde in diesen Fällen von der Abgabenbehörde nicht erlassen.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 30.10.2018 wurde die gegenständliche, zuvor in einer anderen Gerichtsabteilung anhängige Rechtssache mit Wirksamkeit 06.11.2018 der GA 7022 zur Erledigung zugeteilt.

In der Folge wurde seitens des Bundesfinanzgerichtes ein umfangreiches Ermittlungsverfahren durchgeführt.

- a) So wurde im Zusammenhang mit der erforderlichen Konkretisierung des Beschwerdevorbringens bzw. Abklärung strittiger Punkte ein umfänglicher Schriftverkehr mit dem Beschwerdeführer bzw. dessen steuerlichen Vertreter geführt (diesbezüglich wird auf nachstehende Schriftstücke verwiesen: Schreiben des BFG vom 18.02.2019 an den Beschwerdeführer, Antwortschreiben des Beschwerdeführers vom 09.04.2019, Schreiben des BFG vom 18.04.2019 an den Beschwerdeführer, Antwortschreiben des Beschwerdeführers vom 07.05.2019, Schreiben des BFG vom 04.07.2019 an den Beschwerdeführer, Antwortschreiben des Beschwerdeführers vom 24.07.2019, Schreiben des BFG vom 20.01.2020 an den Beschwerdeführer, Antwortschreiben des Beschwerdeführers vom 24.01.2020).
- b) Mit Schreiben vom 20.02.2019 übermittelte das Bundesfinanzgericht der A, Adresse, den Dienstleistungsvertrag, abgeschlossen zwischen der A, als Auftraggeber, und der Fa. B als Auftragnehmer (auf der Auftragnehmerseite wird auch der Name des Beschwerdeführers angeführt) und ersuchte um Beantwortung konkret formulierter Fragen und Übermittlung bestimmter Unterlagen. Dazu äußerte sich die Fa. A mit Antwortschreiben vom 13.03.2019 (auf die betreffenden Schriftstücke wird verwiesen).
- c) Mit Schreiben vom 03.04.2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht den in der Rechtssache Mag. F - siehe dazu die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Erkenntnisse des BFG vom 17.12.2015, RV/5100492/2010 und 09.02.2016, RV/5100158/2014) zuständigen Betriebsprüfer vom FA (NN) sämtliche Unterlagen betreffend die Fa. B, die beim do. Amte aufliegen, zu übermitteln. In der Folge übersandte der Betriebsprüfer den Arbeitsbogen ABNr. xy.
- d) Mit Schreiben vom 12.06.2019 trat das Bundesfinanzgericht an den KSV 1870 heran und ersuchte um Stellungnahme zu dem vom Beschwerdeführer in der Eingabe vom 15.12.2012 erstatteten Vorbringen betreffend die internationalen KSV-Auskünfte zur Fa. B und Fa. C. Dazu erfolgte seitens der KSV 1870 Information GmbH, Wagenseilgasse 7, 1120 Wien, das Antwortschreiben vom 21.06.2019 (auf die betreffenden Schriftstücke wird verwiesen).
- e) Ermittlungen führte das Bundesfinanzgericht auch hinsichtlich der im BP-Bericht vom 30.10.2012 unter Tz 6 und Tz 7 angeführten Geschäftsbeziehung zu H, die H-GmbH und I durch.

Mit Schreiben vom 03.05.2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht MN vom FA (= jene Betriebsprüferin, die das Einzelunternehmen H und die H-GmbH einer Betriebsprüfung unterzogen hatte, wobei u.a. die von der Fa. C gelegten Rechnungen Thema waren) um

Bekanntgabe näherer Informationen. Diese übermittelte mit Schreiben vom 17.06.2019 Unterlagen aus ihren Arbeitsbögen (auf das Schreiben des BFG vom 03.05.2019 sowie die Antwortschreiben von MN vom 13.05.2019 und 17.06.2019 wird verwiesen).

Mit Schreiben vom 07.01.2020 forderte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer auf, hinsichtlich der H-GmbH und I den Inhalt der getroffenen Vereinbarung bekanntzugeben bzw. die Vertragsunterlagen vorzulegen. Daraufhin folgte das Schreiben des Beschwerdeführers vom 24.01.2020 (auf die betreffenden Schriftstücke wird verwiesen).

Am 04.06.2020 wurde H als Zeuge und am 10.08.2020 I als Zeuge vor dem Bundesfinanzgericht vernommen (auf die Niederschriften über die Zeugeneinvernahmen wird verwiesen).

f) Ermittlungen erfolgten seitens des Bundesfinanzgerichtes auch hinsichtlich der vom Beschwerdeführer bekämpften Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für 2004, 2006, 2007 (diesbezüglich wird auf die ergangenen Schreiben verwiesen).

g) Mit Schreiben vom 14.04.2020 stellte der steuerliche Vertreter einen Antrag auf Akteneinsicht. Dazu erging seitens des Bundesfinanzgerichtes das e-mail vom 22.04.2020 und der Beschluss vom 22.04.2020, RV/6100101/2013 (auf die betreffenden Schriftstücke wird verwiesen).

h) Am 06.05.2020 erklärte der steuerliche Vertreter im Rahmen eines Telefongespräches, es folge noch ein abschließender ergänzender Schriftsatz. Im Rahmen dieses Telefongespräches wurde der steuerliche Vertreter bezugnehmend auf das bisher durchgeföhrte umfangreiche Ermittlungsverfahren ersucht, schriftlich konkret darzulegen, welche Punkte aus seiner Sicht noch strittig sind.

i) Am 09.07.2020 brachte der Beschwerdeführer im Wege seines steuerlichen Vertreters ein mit 01.07.2020 datiertes Schreiben ein, in dem er das Verwaltungsgeschehen noch einmal zusammenfasste und ein ergänzendes Vorbringen erstattete.

In diesem Schreiben nahm der steuerliche Vertreter mit näheren Ausführungen auf die durchgeföhrte Betriebsprüfung betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2005 mit BP-Bericht vom 22.03.2007 (vom Vertreter als "BP1" bezeichnet), die beim Finanzamt Salzburg-Land eingelangte Sachverhaltsdarstellung der Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften (Datum des Einlangens ist nicht der 21.11.2007, sondern der 26.11.2007), und die durchgeföhrte Betriebsprüfung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2002 bis 2007 mit BP-Bericht vom 30.10.2012 (vom Vertreter als "BP2" bezeichnet), Bezug und listete in einer zahlenmäßigen Aufstellung den sich laut BP gegenüber den Steuererklärungen ergebenden Mehrbetrag an Steuern auf.

Weiters führte der steuerliche Vertreter in dem genannten Schreiben unter auszugsweiser Wiedergabe des Inhaltes das Erkenntnis des BFG, Mag. F, vom 17.12.2015, RV/5100492/2010,

sowie das gleichlautende Erkenntnis des BFG vom 09.02.2016, RV/5100158/2014, ins Treffen. Unter Hinweis auf diese Erkenntnisse brachte der steuerliche Vertreter vor, ein Durchgriff durch die C auf den Beschwerdeführer sei nicht zulässig. Das BFG habe in den beiden genannten Verfahren die Fa. B anerkannt. In diesen Verfahren sei ausdrücklich festgestellt worden, dass die Ergebnisse der Erwerbstätigkeit aus dem Projekt X der Fa. B zuzurechnen seien und somit ein direkter Durchgriff auf die dahinterstehenden Personen nicht möglich sei. Diese gerichtlichen Feststellungen zur Fa. B auch als Vertragspartner der Fa. C seien als entschiedene Vorfrage verbindlich. Die Fa. C habe mit einer vom BFG anerkannten Ltd. Geschäftsbeziehungen und Auftragsverhältnisse abgewickelt und sei somit als Kapitalgesellschaft anzuerkennen bzw. zu behandeln. Da die Fa. B steuerlich vom BFG anerkannt worden sei, sei auch die Fa. C anzuerkennen, da die Vorfrage B positiv entschieden worden sei.

Eine KSV-Abfrage betr. die Fa. C hätte vom Finanzamt bislang noch nicht vorgelegt werden können. Die Vorlageberichte des Finanzamtes an das BFG stellten die Tätigkeiten der angeblichen Domizilgesellschaften B und C immer im Zusammenhang dar. Daraus sei abzuleiten, dass das eine ohne das andere nicht denkbar sei und liege auch hier wieder ein Argument für die steuerliche Anerkennung der C vor, da die B vom BFG anerkannt worden sei. Diese Anerkennung sei auf Basis der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erfolgt.

Unter dem Punkt "Wiederaufnahme des Verfahrens" führte der steuerliche Vertreter aus, zu der die Einkommensteuer 2003 bis 2005 umfassenden BP1 seien der Bericht vom 22.03.2007 und die Bescheide inkl. Wiederaufnahme vom 23.03.2007 ausgefertigt worden. Die Sachverhaltsdarstellung der Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften sei beim Finanzamt Salzburg am 21.11.2007 (richtig: 26.11.2007) eingelangt. Laut dieser Sachverhaltsdarstellung sei auch die Rechnung K/B vom 03.03.2007 (richtig: 02.03.2007) angeschlossen gewesen. Im Zeitpunkt der Wiederaufnahme des Verfahrens aus BP1 seien daher die Geschäftsbeziehungen A/B/C/K bekannt gewesen. Dies ergebe sich auch aus der Niederschrift vom 13.03.2007 betreffend Nachschau bei G. Die Abgabenbehörde sei als Gesamtorganisation zu betrachten, die Finanzverwaltung habe grundsätzlich dafür Sorge zu tragen, dass die jeweilige Organisationseinheit rechtzeitig von steuerlich relevanten Sachverhalten Kenntnis erlange. Es lägen daher aus der BP2 für die Jahre 2003 bis 2006 keine neu hervorgekommenen Tatsachen vor, sodass auch keine Wiederaufnahme zulässig sei.

Zudem habe die zuständige Finanzbehörde für das Kalenderjahr 2003 und somit für einen Betriebsprüfungszeitraum, welcher durch die BP1 und die BP2 abgedeckt worden sei, die Dividendenbesteuerung aus einer Ausschüttung der C durchgeführt und keinen Durchgriff durch die C auf die dahinterstehende Person des Beschwerdeführers vorgenommen. Somit sei durch diesen rechtskräftigen Abgabenbescheid ebenfalls belegt, dass die C von der Abgabenbehörde anerkannt worden sei und seien sämtliche Abgabenbescheide aus der BP2 mit Rechtswidrigkeit belastet.

Der steuerliche Vertreter brachte im Schreiben vom 01.07.2020 noch einmal vor, für die Einschaltung der Fa. C seien Haftungsgründe ausschlaggebend gewesen (Abwendung von umfangreichen drohenden Klagsgefahren aufgrund von Strahlen und Krankheiten sowie bautechnischer Mängel). Dies gelte nicht nur für die Abwicklung des X-Projektes sondern auch für alle anderen Auftragsverhältnisse im gegenständlichen Verfahren (also H, H-GmbH, I). Der steuerliche Vertreter verwies dazu ergänzend auf die dem Schreiben angeschlossene Stellungnahme des Beschwerdeführers.

Unter dem letzten Punkt des Schreibens "Zusammenfassung" definierte der steuerliche Vertreter die strittigen Punkte im vorliegenden Verfahren mit der Frage des Durchgriffs durch die C auf den Beschwerdeführer, dem Vorsteuerpauschale bei der Umsatzsteuer 2006 und 2007 und dem Thema Anspruchszinsen 2007.

In der dem Schreiben vom 01.07.2020 beigeschlossenen Stellungnahme schildert der Beschwerdeführer mit umfangreichen Ausführungen die Beweggründe für die Errichtung der C. Die gesundheitlichen Risiken im Mobilfunkbereich seien ein großes Thema, wie er selbst persönlich erfahren hätte (der Beschwerdeführer erwähnt hier ein persönliches Erlebnis). Maßgebend für die Gründung der C in Malta sei der Umstand gewesen, sich so weit wie möglich gegen eine Haftungsinanspruchnahme aufgrund der Gesundheitsgefährdung durch Mobilfunkstrahlen und einer allfälligen Wertminderung von Liegenschaften abzusichern. Er habe mehrere Gespräche mit verschiedenen Versicherungsvertretern zwecks Absicherung des Haftungsrisikos und Hintanhaltung von Ersatzansprüchen von Hauseigentümern, Nachbarn, Behörden, Hausverwaltungen u.a. wegen gesundheitlicher Beeinträchtigung und etwaigen Wertminderungen von Liegenschaften geführt, dieses Risiko sei jedoch als "nicht versicherbar" eingestuft worden. Vor allem deshalb, da hier die großen Konzerne mit ihren Rechtsabteilungen gegen einen kleinen "freelancer" immer die besseren Karten hätten und etwaige Ansprüche auf die "freelancer" abgewälzt werden könnten. Er sei daher auf die Idee gekommen ein Unternehmen auf Malta zu gründen, da ihm hier eine Klage aus Österreich oder Deutschland als sehr unwahrscheinlich erschienen sei. Im Entschluss, sich in der Haftungsfrage soweit als möglich abzusichern, sei er dadurch bestärkt worden, dass es bereits zum damaligen Zeitpunkt eine rege Tätigkeit von Mobilfunkgegnern gegeben hätte. Außerdem sei anzumerken, dass die mögliche Auswirkung des Mobilfunks auf Mensch und Tier bis zum heutigen Tag ein sehr großes mediales Thema sei. In der Stellungnahme angeschlossenen Anlage 3 führt der Beschwerdeführer aus, die Mobilfunktechnologie werde in der Bevölkerung seit den 90-iger Jahren sehr kritisch gesehen und werde immer wieder mit diversen Erkrankungen und allfälligen Wertminderungen von Immobilien in Zusammenhang gebracht. Aus diesem Grund bildeten sich immer noch Bürgerinitiativen, die gegen die Mobilfunktechnologie auftraten. Der Beschwerdeführer verweist auf diverse Internetseiten betr. Gesundheitsgefährdung durch Mobilfunkstrahlen und die ablehnende Haltung der Bevölkerung gegen den Mobilfunk und schließt auch Beiträge und Studien zum diesem Thema an (siehe dazu die entsprechenden Verweise und Unterlagen).

In der Stellungnahme schildert der Beschwerdeführer weiters die grundsätzliche Vorgangsweise bei der Beauftragung im Mobilfunkbereich. Diese erfolge über sogenannte "Headhunter" Unternehmen. Die großen, in der Mobilfunkbranche mit der Errichtung und dem Betrieb von Mobilfunknetzen befassten Unternehmen wie Siemens, Nokia, T-Mobile (dies gelte aber auch für das Bayrische Innenministerium und die Deutsche Bahn) schlössen generell keine Verträge mit "freelancern" ab. Diese bedienten sich vielmehr Agenturen oder großer Dienstleister, die für das Projekt das erforderliche Personal rekrutierten und Subaufträge vergaben. Es finde hier nie eine direkte Beauftragung statt, sondern würden immer mindestens ein bis zwei Unternehmen dazwischengeschaltet. Er habe im Falle des Projektes X nie die Möglichkeit gehabt mit der Fa. A einen direkten Vertrag abzuschließen, sondern sei die Beauftragung ausschließlich über die Fa. B erfolgt.

In der Stellungnahme weist der Beschwerdeführer schließlich darauf hin, es sei für ihn als Nichtjurist nicht nachvollziehbar, dass das Finanzamt Salzburg-Land die Vorgangsweise in Bescheiden vorangegangener Jahren akzeptiert habe (gemeint ist ganz offenkundig das Jahr 2003), hingegen für die streitgegenständlichen Jahre der Vorgangsweise die Anerkennung versage. Dies vor allem auch deshalb nicht, da andere Finanzämter in Österreich in mehreren vergleichbaren Fällen die Vorgangsweise als rechtlich in Ordnung befunden und mit entsprechenden Bescheiden abgeschlossen hätten.

In der Anlage 1 nimmt der Beschwerdeführer speziell auf die Fa. B Bezug und führt aus, diese Firma sei von verschiedenen Finanzämtern und auch Gerichten in Österreich (gemeint ist ganz offenkundig das BFG mit seinen Erkenntnissen vom 17.12.2015, RV/5100492/2010 und 09.02.2016, RV/5100158/2014) anerkannt worden. Da es sich bei dieser Firma um ein Unternehmen im europäischen Ausland gehandelt habe, sei hier eine Rechnung ohne Umsatzsteuer gelegt worden (reverse charge). Diese Art der Rechnungslegung sei auch gegenüber der Fa. L in Deutschland erfolgt und sei hier diese Vorgangsweise vom Finanzamt Salzburg-Land akzeptiert worden.

j) Auf das Schreiben vom 01.07.2020 folgte ein weiterer Schriftverkehr mit dem Beschwerdeführer bzw. dessen steuerlichen Vertreter (siehe dazu die Schreiben des BFG vom 27.07.2020 und 30.07.2020, Antwortschreiben des Beschwerdeführers vom 04.08.2020, Schreiben des BFG vom 14.09.2020).

k) Am 23.09.2020 wurde der Beschwerdeführer vor dem Bundesfinanzgericht einvernommen (siehe dazu die Niederschrift vom 23.09.2020).

l) Mit Schreiben des BFG vom 08.10.2020 samt Nachtrag vom 11.11.2020 wurden dem Beschwerdeführer in Wahrung des Parteiengehörs bestimmt bezeichnete Unterlagen übermittelt (siehe dazu die diesbezüglichen Schreiben).

m) Mit Schreiben vom 5.11.2020 übermittelte der Beschwerdeführer im Wege seines steuerlichen Vertreters eine "weitere ergänzende und abschließende Stellungnahme".

Darin teilte der steuerliche Vertreter mit, der Antrag auf Akteneinsicht vom 14.04.2020 werde ersatzlos zurückgezogen. Zu den in Wahrung des Parteiengehörs mit Schreiben des BFG vom 08.10.2020 übermittelten Unterlagen werde Folgendes festgehalten:

Die Ausführungen im Antwortschreiben des KSV vom 21.06.2019 gingen teilweise an den Themen vorbei bzw. seien nicht korrekt. So werde in der KSV-Auskunft zur Fa. B die Frage nach Mitarbeitern mit "nicht bekannt" beantwortet. Demgegenüber spreche die Abgabenbehörde von "keinen Mitarbeitern lt. KSV". In der KSV-Auskunft zur Fa. C werde zur Steuernummer "nicht bekannt" angegeben. Die Fa. C verfüge aber über Steuernummer und UID-Nummer. Zur Frage, ob es sich bei der C um eine Oasengesellschaft handle, äußere sich der KSV ebenfalls mit "nicht bekannt". Diese Aussage sei im Hinblick auf die beigeschlossene (richtig: nachfolgend per e-mail übermittelte) GuV 2006 unreflektiert und nicht verwertbar.

Der vom KSV übermittelten GuV 2006 sei vielmehr eine umfangreiche wirtschaftliche Tätigkeit und somit Existenz der C zu entnehmen. Die Zeugen I und H sowie auch die L-Consulting-GmbH bestätigten gleichfalls die Existenz der C. Dass von diesen Personen sowie der GmbH der Beschwerdeführer als Ansprechperson genannt werde, sei völlig normal, da er ja Geschäftsführer der C gewesen sei bzw. sei. Die Existenz der C ergebe sich schließlich auch aus der von M ausgestellten Bestätigung vom 22.10.2020, wonach direkte Beauftragungen an einzelne Personen nicht erfolgt seien und auch gar nicht möglich gewesen seien - M sei im betreffenden Zeitraum Projektleiter und persönlich für die Vergabe der Aufträge zuständig gewesen.

Die C sei als Kapitalgesellschaft direkt vergleichbar mit der österreichischen GmbH. Die Tätigkeit der C sei sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich als auch steuerrechtlich zulässig. Daraus hätte die Abgabenbehörde die entsprechenden Schlüsse zB hinsichtlich einer unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht in Österreich ziehen können. Gemäß den im Schreiben vom 01.07.2020 angeführten Entscheidungen des BFG vom 17.12.2015, RV/5100492/2010 und vom 09.02.2016, RV/5100158/2014, sei auch bei der C ein Durchgriff auf die dahinterstehenden Personen nicht zulässig, sondern das Ergebnis der Erwerbstätigkeit ausschließlich der C zuzurechnen. Die C als Vertragspartner der B sei gleichfalls steuerrechtlich anzuerkennen, wie auch die B vom BFG anerkannt worden sei.

Die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im "Erkenntnis vom 27.03.2019, Ro 2018/13/0004 – Missbrauch" seien 1:1 auf die Tätigkeiten der C umlegbar. Die wirtschaftlichen Gründe und sonstigen Überlegungen für die Gründung der C seien bereits mehrfach mehr als ausreichend dargelegt worden. Durch die Entscheidung des VwGH werde bestätigt, dass im gegenständlichen Fall kein Missbrauch vorliege.

Was die Umsatzsteuer anlange, sei ein allfälliger Durchgriff wie bei der Einkommensteuer keinesfalls möglich. Es bestehe nämlich keine Abhängigkeit zwischen der

einkommensteuerrechtlichen und der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung. Aus dem Kommentar von Ruppe UStG³ lasse sich ableiten:

§ 1 Rz 72:

Es bestehe das reine Trennungsprinzip. Die Umsätze der Gesellschaft seien grundsätzlich der Gesellschaft und nicht den Gesellschaftern zuzurechnen. Die Umsätze der Gesellschafter seien andererseits dem Gesellschafter und nicht der Gesellschaft zuzurechnen. Die Trennung der Sphäre der Gesellschaft von der Gesellschafter gelte im Umsatzsteuerrecht für alle Gesellschaftsformen. Die Bilanzbündeltheorie und das Konzept der Mitunternehmerschaft hätten zB im Umsatzsteuerrecht keinerlei Entsprechung.

§ 1 Rz 261:

Bei Gesellschaften, die als solche Unternehmereigenschaft besäßen (die C habe Steuernummer und Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und besitze sohin Unternehmereigenschaft), sei Zurechnungssubjekt die Gesellschaft, die die Leistung erbringen soll bzw. für die die Leistung bestimmt sei.

Würden von natürlichen Personen, die höchstpersönliche Leistungen erbrächten, Kapitalgesellschaften eingeschaltet, seien nach Auffassung der Finanzverwaltung die Leistungen unter bestimmten Voraussetzungen für Zwecke der Einkommensteuer den Gesellschaftern zuzurechnen (EStR Rz 104). Diese Rechtsmeinung beruhe auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und sei für die Umsatzsteuer nicht unmittelbar von Bedeutung. Nach umsatzsteuerrechtlichen Zurechnungsgrundsätzen sei grundsätzlich maßgeblich, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet sei. Das sei im gegenständlichen Fall die C. Die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft setze allerdings ein tatsächliches Leistungsverhalten voraus, diese müsse nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als Leistende auftreten. Auch das sei der Fall gewesen und nicht zuletzt durch Zeugenaussagen nachgewiesen und beim Vertragspartner B auch vom BFG bestätigt worden. Es sei daher nicht möglich, umsatzsteuerrechtlich einen Durchgriff auf den Beschwerdeführer vorzunehmen. Zur der mit Schreiben des BFG vom 11.11.2020 übermittelten Unterlage teilte der steuerliche Vertreter am 12.11.2020 mit, dass dazu keine Äußerungen erstattet werden.

A) Einkommensteuer 2004, 2006, 2007, Umsatzsteuer 2004, 2005, 2006, 2007

1. Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer absolvierte die HTL für Bautechnik in O und war anschließend in einem Architekturbüro sowie bei diversen anderen Firmen beschäftigt (Niederschrift Beschwerdeführer 10.11.2008). Von 08.11.2004 bis 30.04.2005 stand er in einem Dienstverhältnis zur Fa. P, Adresse, und von 01.05.2005 bis 31.10.2005 zur Fa. R, Adresse. Im Anschluss daran war er arbeitslos (Lohnzettel 2004 und 2005). Da er in Salzburg keine Fixanstellung fand, entschloss er sich eine freiberufliche Tätigkeit auszuüben (Niederschrift Beschwerdeführer 10.11.2008).

Ab dem Jahr 2006 wurde der Beschwerdeführer im Rahmen des Projektes X für die Fa.A-Adresse (im folgenden kurz A genannt) bzw. deren Nachfolgefirma in diesem Projekt, Fa.AS - im folgenden kurz AS genannt - mit derselben Anschrift, tätig.

Inhalt des Projektes X war die flächendeckende Abdeckung des Telekommunikationsnetzes für Y (Niederschrift G 29.07.2008). Projektleiter war Ing. M, ein ehemaliger Y Mitarbeiter, der zu A gewechselt war. Dieser rekrutierte das Personal für das Projekt. Dieses setzte sich aus A-Personal und Personal zusammen, das auf Basis von Werkverträgen direkt oder mittels inländischer oder ausländischer Gesellschaften beschäftigt wurde. Für ihn war es nur wichtig, dass es sich um Personal handelt, das über die geforderten Qualifikationen verfügt (Aussage Ing. M 15.05.2007 - Sachverhaltsdarstellung Erhebungsdienst Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften).

Zu den ausländischen Gesellschaften, mit denen seitens der Fa. A ein Vertrag abgeschlossen wurde, zählte die Fa. B.Ltd., Adresse in Zypern (im folgenden kurz B genannt). Diese Gesellschaft wurde von Frau Mag. F, einer ehemaligen Y Mitarbeiterin, deren Vorgesetzter einst Ing. M war, am 13.02.2006 gegründet. Dabei handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Landesrecht, Geschäftsgegenstand ist der allgemeine Handel, das einbezahlte Kapital beläuft sich auf CYP 1.000,--, Director und Company Secretary ist Mr. E, alleinige Begünstigte bzw. Aktionärin ist Mag. F. Die Gesellschaft verfügt in Zypern über keine Büroräume und kein Personal. Der protokolierte Firmensitz befindet sich an der Adresse der Kanzlei "E", Mr. E ist Rechtsanwalt und Partner der Kanzlei "E".

Ab der Gründung der Gesellschaft bis Mai 2006 bestand ein intern geregeltes Beteiligungsverhältnis im Ausmaß von 50% Mag. F und 50 % Ing. S (deren ehemaliger Lebensgefährte). Ab Mai 2006 sind an der Gesellschaft Mag. F zu 35%, S zu 33 % und T zu 32 % beteiligt (Aussage F 20.04.2007, Niederschrift S 03.06.2008).

Bei der Fa. B handelt es sich um eine Offshore Gesellschaft (non resident company).

Die Fa. A schloss mit der Fa. B insgesamt 10 einzelne Dienstleistungsverträge ab, wobei auf Seiten des Auftragnehmers neben der Fa. B jeweils der Name der natürlichen Person angeführt ist, die die Dienstleistung konkret erbringt. In weiterer Folge schloss die Fa. B wiederum mit den die Dienstleistung erbringenden natürlichen Personen bzw. im gegenständlichen Fall mit der Fa. C.Ltd. mit Sitz in Malta (siehe dazu unten) einen eigenen Vertrag ab (Sachverhaltsdarstellung Erhebungsdienst Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften 21.11.2007). Der Abschluss der zuletzt genannten Verträge erfolgte überwiegend mündlich, nur in vereinzelten Fällen schriftlich (Aussage F 20.04.2007).

Was den Beschwerdeführer anlangt, wurden folgende Verträge abgeschlossen:

1) Dienstleistungsvertrag, abgeschlossen zwischen der Fa. A als Auftraggeber und der Fa. B als Auftragnehmer, wobei auf der Auftragnehmerseite neben der Fa. B auch der Name des Beschwerdeführers genannt ist.

Ziel und Zweck ist das Vendor und Service Level Agreement zwischen Y und A (Pkt. 1).

Als Art und Umfang der Dienstleistung wird die regionale Akquisition definiert (Pkt. 2.1.8)

Das Arbeitsgebiet wird wie folgt umschrieben (Pkt. 2.2.1)

Regionaler Akquisitionskoordinator:

- Administrative und organisatorische Unterstützung des regionalen Rollout Managers
- Abhalten von Statusmeetings und Pflege der Rollout Datenbank (Site Manager)
- Überwachung und Dokumentation der Durchlaufzeiten und Kosten in der Akquisition
- Kontakt zu Behörden und Liegenschaftseigentümern

Ansprechpartner für den Auftraggeber sind Hr. AN bzw. Hr. BS, für den Auftragnehmer Fr. F (Pkt. 4).

Erfüllungsort für die zu erbringenden Dienstleistungen ist die Region Innsbruck (Pkt. 5.1)

Leistungsbeginn der 04.01.2006 (Pkt. 5.2).

Die Vergütung erfolgt nach Zeitaufwand zu einem pauschalen Tagessatz von € 340,--. Neben den Preisen wird die jeweils gültige Umsatzsteuer zusätzlich in Rechnung gestellt (Pkt. 7.2).

Der Auftragnehmer erstellt monatlich nachträglich Rechnungen. Die Abrechnung der Vergütung erfolgt auf der Grundlage eines von A definierten Leistungsnachweises. Die Vergütung wird 30 Tage nach Erhalt des Leistungsnachweises und der jeweiligen Rechnung zur Zahlung fällig (Pkt. 7.2.2).

Die Nebenkosten werden gesondert vergütet (Pkt. 7.2.1). Der Auftraggeber erstattet Nebenkosten, z.B. für notwendige Reisen und etwa notwendige auswärtige Übernachtungen (Pkt. 7.3.).

Zusätzlich zur Vergütung nach Zeitaufwand wird spätestens am 30.05.2006 eine Bonus- und Zielvereinbarung abgeschlossen (Pkt. 7.4).

Pkt. 9 enthält Bestimmungen für den Fall einer qualitativen Leistungsstörung, Pkt. 10 regelt die Haftung des Auftragnehmers wegen Verletzung von Schutzrechten Dritter, Pkt. 11 die allgemeine Haftung des Auftragnehmers.

In Pkt. 14.1 stellt der Auftragnehmer gegenüber dem Auftraggeber durch eine entsprechende Haftpflichtversicherung die Abdeckung seiner in diesem Vertrag geregelten Haftung sicher.

Im Einzelnen wird auf den betreffenden Vertrag verwiesen.

2. Dienstleistungsvertrag, abgeschlossen zwischen der Fa. B als Auftraggeber und der Fa. C.Ltd., Malta (im folgenden kurz C genannt) als Auftragnehmer

Dieser Vertrag wurde mündlich abgeschlossen, wobei die Bestimmungen, abgesehen von bestimmten Ausnahmen, exakt jenen des Vertrages zwischen der Fa. A und der Fa. B entsprechen. Anders als im genannten Vertrag wurden in der gegenständlichen Vereinbarung Ziel und Zweck der Vereinbarung nicht definiert, als Ansprechpartner auf Seite des Auftraggebers wurde Dr. E festgelegt, ein Ansprechpartner auf Seite des Auftragnehmers wurde nicht namhaft gemacht. Hinsichtlich der Vergütung kamen die Vertragsparteien überein, dass für die monatliche Abwicklung seitens der Fa. B ein Pauschalbetrag von € 160,-- pro Monat in Abzug gebracht wird. Die Haftung des Auftragnehmers wegen Verletzung von Schutzrechten Dritter und allgemeine Haftung des Auftragnehmers wurde ausgeschlossen.

Bei der Fa. C handelt es sich um eine Gesellschaft mit der oben genannten Anschrift in Malta, die am 06.07.2001 in das dortige Handelsregister eingetragen wurde. Geschäftsgegenstand sind technische Beratungen, Management, Training, Beratungen, das zur Gänze einbezahlte Kapital beläuft sich auf € 2.000,--, Verantwortliche des Unternehmens sind der Beschwerdeführer und Fr. V, Begünstigte bzw. Aktionäre sind der Beschwerdeführer mit 1.999 Anteilen und die F.J.Ltd. mit 1 Anteil. Die Gesellschaft verfügt in Malta über keine Büroräume und kein Personal. Der Sitz der Gesellschaft befindet sich an der Adresse der F.J.Ltd. in Adresse-Malta. Bei der F.J.Ltd. handelt es sich um eine maltesische Steuerberatungskanzlei (Niederschrift Beschwerdeführer 10.11.2008).

Als Director der C fungiert der Beschwerdeführer (Niederschrift Beschwerdeführer 10.11.2008), der auch die alleinige Verfügungsmacht über das in Malta angesiedelte Bankkonto der C hat (Niederschrift G 29.07.2008).

Mit Vereinbarung vom 06.01.2006 trat der Beschwerdeführer 50 % seiner Anteile an der C an G, den er aus der gemeinsamen Tätigkeit bei der Fa. P bzw. der Fa. R kannte (Niederschrift Beschwerdeführer 10.11.2008) ab (handgeschriebener Gesellschaftsvertrag vom 06.01.2006).

Bei der C handelt es sich gleichfalls um eine Offshore Gesellschaft.

Von der im Jahr 2001 gegründeten C setzte der Beschwerdeführer die Abgabenbehörde nicht in Kenntnis. Dies erfolgte erst mit Schreiben vom 18.05.2008. Darin konkretisiert er den von ihm gestellten Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 und führt in diesem Zusammenhang aus, für das genannte Jahr habe eine Dividendenausschüttung seitens der Firma C stattgefunden (Steuerakt Beschwerdeführer).

Die Tätigkeit des Beschwerdeführers im Rahmen der von der Fa. A/B und Fa. B/C abgeschlossenen Dienstleistungsverträge (in diesen Verträgen ist als Aufgabengebiet des Auftragnehmers "Regionaler Akquisitionskoordinator" angeführt), bestand darin, hinsichtlich jener Liegenschaften, die ihm vom Funkplaner konkret vorgegeben wurden, mit den Eigentümern und diversen Behörden (z.B. Gemeinden) Gespräche hinsichtlich des Baus bzw. der Errichtung von Mobilfunksendeanlagen zu führen. Die eingeholten Informationen wurden vom Beschwerdeführer sodann in einer Standortdokumentation verarbeitet. Diese Standortdokumentationen bildeten die Grundlage für den Bau bzw. die Errichtung von Telekommunikationsstandorten. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers bestand darin, Vorbereitungsarbeiten für den Bau bzw. die Errichtung von Mobilfunksendevorrichtungen zu leisten. Diese Tätigkeit bezog sich auf die ihm vom Funkplaner konkret vorgegebenen Liegenschaften im Bundesland Tirol und im Bundesland Vorarlberg (Niederschrift Beschwerdeführer 23.09.2020). Der Beschwerdeführer übte diese Tätigkeit von 03.01.2006 bis 11.08.2006 aus (Zeitnachweise Beschwerdeführer Jänner 2006 bis August 2006).

Ab August 2006 (konkret ab 21.08.2006 – laut Zeitnachweis Beschwerdeführer für den Monat August 2006) war der Beschwerdeführer im Rahmen des Projektes X als Baukoordinator tätig (Niederschrift Beschwerdeführer 23.09.2020, Zeitnachweise Beschwerdeführer ab August 2006, Rechnungen der Fa. B an die Fa. A bzw. AS). Seine Aufgabe als Baukoordinator bestand darin, den Bau bzw. die Errichtung von Sendeanlagen für den Mobilfunk zu koordinieren, angefangen von der Erstellung des Einreichplanes bei der Gemeinde bis zur Endabnahme der errichteten Anlage. Seine Tätigkeit war es, dafür zu sorgen, dass der Bau bzw. die Errichtung reibungslos abläuft. Er hatte die Aufgabe, die Firmen zu koordinieren und darauf zu achten, dass der Bau entsprechend allen rechtlichen Vorschriften abgewickelt wird. Die Tätigkeit als Baukoordinator im Zusammenhang mit dem Bau bzw. der Errichtung von Mobilfunksendeanlagen übte der Beschwerdeführer im Bundesland Salzburg sowie in den unmittelbar angrenzenden Randbereichen der anderen Bundesländer Oberösterreich, Steiermark, Kärnten, Tirol, aus (Niederschrift Beschwerdeführer 23.09.2020).

Über die Tätigkeit als Baukoordinator wurde kein eigener Vertrag bzw. keine eigenen Verträge errichtet. Die Dienstleistungsverträge A/B und B/C wurden mündlich dahingehend abgeändert, dass Inhalt der Dienstleistung nunmehr die Baukoordination für Salzburg und die Randbereiche der angrenzenden Bundesländer (wie vorhin ausgeführt) war. Es änderte sich nur die Art der Tätigkeit, alle übrigen Bestimmungen, mit Ausnahme des Tagessatzes blieben gleich

(Niederschrift Beschwerdeführer 23.09.2020). Der Tagessatz wurde ab September 2006 von bisher € 340,-- auf € 400,-- angehoben (Rechnungen der Fa. B an die Fa. A bzw. AS für Leistungszeiträume ab September 2006).

Die Abrechnung der Tätigkeit des Beschwerdeführers für die Fa. A bzw. Fa. AS erfolgte in folgender Weise:

Der Beschwerdeführer hielt die von ihm erbrachte Leistung in einem monatlich geführten Zeitnachweis fest. Dieser Zeitnachweis wurde von Verantwortlichen der Fa. A bzw. Fa. AS abgezeichnet. Für die ihm entstandenen Reisekosten ließ der Beschwerdeführer direkt eine Rechnung auf die Fa. A bzw. Fa. AS ausstellen. Die Fa. C fertigte für die vom Beschwerdeführer erbrachten Leistungen Rechnungen an die Fa. B aus. Darin wird als Bearbeitungsspesen für die Fa. B ein monatlicher Pauschalbetrag von € 160,-- in Abzug gebracht. Die Fa. B überwies den in Rechnung gestellten Betrag auf das auf den Rechnungen näher bezeichnete Bankkonto in Malta. Die Fa. B legte ihrerseits Rechnungen an die Fa. A bzw. Fa. AS. Diese überwiesen den in Rechnung gestellten Betrag auf das auf den Rechnungsexemplaren näher bezeichnete Bankkonto in Zypern.

Zwei Rechnungen richtete der Beschwerdeführer, lautend unmittelbar auf seinen Namen, an die Fa. B u.zw. Rechnung vom 02.03.2007 (€ 18.000,--) und Rechnung vom 31.08.2007 (€ 16.000,--). Diesen Rechnungen liegen Leistungen zugrunde, die der Beschwerdeführer gleichfalls für die Fa. A bzw. die Nachfolgefirma erbrachte. Die Überweisung dieser Beträge erfolgte auf das vom Beschwerdeführer angegebene inländische Bankkonto.

Der Beschwerdeführer erbrachte im Jahr 2004 auch Leistungen an H, Adresse, und im Jahr 2006 Leistungen an die H-GmbH, Adresse (H hatte im Jahr 2005 sein Einzelunternehmen in die genannte GmbH eingebracht). H war für die Fa. J, Adresse-Deutschland, im Zusammenhang mit der Errichtung von Mobilfunkstandorten in Deutschland tätig (Schriftverkehr H/C 02.06.2004, 08.06.2004; Niederschrift H 04.06.2020). Die Leistung, die der Beschwerdeführer an H erbrachte, bestand darin, diesen Informationen über die Fa. J zu erteilen und H über die in Deutschland geltenden Rechtsgrundlagen und Bauvorschriften betr. die Errichtung von Mobilfunkstandorten in Deutschland zu schulen. Diese Schulung fand in München statt (Contract Agreement vom 15.06./20.06.2004, Niederschrift H 04.06.2020). Die Leistung, die der Beschwerdeführer an die H-GmbH erbrachte, bestand darin, Standordokumentationen für die Errichtung von Mobilfunkstandorten auf bestimmten, in Deutschland gelegenen Liegenschaften zu erstellen (Niederschrift H 04.06.2020). Abgerechnet wurden diese Leistungen in der Weise, dass die Fa. C Rechnungen an H und die H-GmbH legte und diese den in Rechnung gestellten Betrag auf das auf den Rechnungen näher bezeichnete Bankkonto in Malta überwiesen.

Der Beschwerdeführer erbrachte im Jahr 2006 auch Leistungen an I, Adresse. I war im Jahre 2006 über die XY für die Fa. J, Deutschland, tätig. Seine Aufgabe bestand in der Organisation

und Koordination betreffend Projekte für Mobilfunkeinrichtungen in Deutschland. Die Leistung, die der Beschwerdeführer an I erbrachte, bestand in der Erstellung von Standordokumentationen für die Errichtung von Mobilfunkstandorten auf bestimmten, in Deutschland gelegenen Liegenschaften (Niederschrift I 10.08.2020). Abgerechnet wurden diese Leistungen in der Weise, dass die Fa. C Rechnungen an I legte und dieser den in Rechnung gestellten Betrag auf das auf den Rechnungen näher bezeichnete Bankkonto in Malta überwies.

Hinsichtlich der Höhe der im Beschwerdefall insgesamt abgerechneten Leistungen wird auf die Ausführungen im BP-Bericht und die dortige detaillierte Darstellung verwiesen.

Die Fa. C erbrachte im Zusammenhang mit dem Projekt X keine Leistungen an die Fa. B und die Fa. B keine Leistungen an die A bzw. die AS. Die Leistungen wurden vielmehr vom Beschwerdeführer erbracht. Dieser wurde im Rahmen des angeführten Projektes unmittelbar für die A bzw. die Fa. AS tätig.

Die Fa. C erbrachte auch keine Leistungen an H und die H-GmbH sowie an I. Leistungserbringer war auch hier der Beschwerdeführer.

Bei der Fa. C und der Fa. B handelt es sich im Fall des Projektes X und bei der Fa. C im Fall der Leistungen an H und die H-GmbH sowie an I um zwischengeschaltete Gesellschaften, die tatsächlich nicht den Zwecken dienten, die vorgegeben wurden (Haftungsübernahme).

Der Sachverhalt hinsichtlich der Bescheiderlassung, betreffend Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2003, stellt sich wie folgt dar:

Mit Datum 02.12.2004 fertigte die Abgabenbehörde an den Beschwerdeführer den Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2003 aus (Erstbescheid). Mit Schreiben vom 16.05.2008 stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2005 und auf Neuveranlagung der Jahre 2002 bis 2005 auf Basis der bis 31.05.2008 vorzulegenden Unterlagen. Mit Eingabe vom 18.05.2008 brachte der Beschwerdeführer eine berichtigte Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 ein, in der er unter der KZ 756 (Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen zum halben Steuersatz [Antragsveranlagung]) einen Betrag von € 49.000,-- auswies. Dazu teilte er in der Eingabe mit, die C sei im Jahre 2001 gegründet worden. Beim Betrag von € 49.000,-- handle es sich um Dividendenzahlungen seitens der C, deren Ausschüttung im Jahr 2003 beschlossen worden sei. Mit Bescheid vom 17.12.2013 folgte die Abgabenbehörde dem Antrag des Beschwerdeführers und nahm das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2003 wieder auf. In der Bescheidbegründung führte sie aus, die Wiederaufnahme werde nur für den Fall vorgenommen, dass in dem beim UFS für die Jahre 2004 bis 2007 anhängigen Rechtsmittelverfahren (gemeint ist das gegenständliche Beschwerdeverfahren) der Ansicht des steuerlichen Vertreters gefolgt werde und eine direkte Zurechnung der Einkünfte von der Fa. A

an den Beschwerdeführer nicht zulässig sei. In diesem Zusammenhang wies sie auf den Betriebsprüfungsbericht für die Jahre 2002 bis 2007 hin. In dem mit gleichen Datum ausgefertigten neuen Sachbescheid (ausgefertigt wurde weiters auch ein Bescheid betreffend Anspruchszinsen 2003) unterzog die Abgabenbehörde den Betrag von € 49.000,-- als Einkünfte aus ausländischen Kapitalanlagen der Besteuerung. In der Begründung dieses Bescheides wies sie auf den Wiederaufnahmebescheid bzw. den Betriebsprüfungsbericht für die Jahre 2002 bis 2007 hin. Gegen sämtliche erlassenen Bescheide (Wiederaufnahmebescheid Einkommensteuer 2003, neuer Sachbescheid Einkommensteuer 2003 und Anspruchszinsenbescheid 2003) erhob der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 30.12.2013 Beschwerde. Diese begründete er damit, die nunmehr angefochtenen Bescheide gingen zwar auf ein Anbringen, das von seiner Seite erfolgt sei, zurück, die Abgabenbehörde vertrete jedoch in den durchgeführten Betriebsprüfungen bis einschließlich 2011 eine konträre Meinung, sodass zur Wahrung von Fristen und zur Verhinderung von Verjährungsansprüchen das Rechtsmittel ergriffen werden müsse. Hinsichtlich der weiteren Ausführungen werde auf das bisherige schriftliche Vorbringen im Betriebsprüfungsverfahren und in den Beschwerden verwiesen. Nach einem durchgeführten Mängelbehebungsverfahren (siehe dazu im Einzelnen den Inhalt des Steueraktes des Beschwerdeführers) wies die Abgabenbehörde die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid Einkommensteuer 2003 mit Beschwerdevorentscheidung vom 23.06.2014 als unbegründet ab. In der Begründung betonte sie, die Wiederaufnahme des Verfahrens sei aufgrund des Antrages des Beschwerdeführers erfolgt. Dem Antrag sei für den Fall gefolgt worden, dass das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der vorgelegten Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2007 der Rechtsansicht des Beschwerdeführers folge, wonach eine direkte Zurechnung der Einkünfte von der Fa. A an den Beschwerdeführer nicht zulässig sei. Weiters tätigte die Abgabenbehörde nähere Ausführungen zum Ermessen. Mit Beschwerdevorentscheidung vom selben Tag wies die Abgabenbehörde auch die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid (Einkommensteuer 2003) ab. In der Begründung dieser Entscheidung verwies die Abgabenbehörde auf die Begründung in der Beschwerdevorentscheidung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2003. Sollte das Bundesfinanzgericht im Beschwerdeverfahren betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2007 der Rechtsansicht des Finanzamtes folgen – so die Abgabenbehörde in der Begründung weiter – habe eine entsprechende Korrektur betreffend Einkommensteuer 2003 zu erfolgen. Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid 2003 wies die Abgabenbehörde mit Beschwerdevorentscheidung vom 23.06.2014 gleichfalls ab, dies erfolgte unter Bezugnahme auf § 252 Abs. 2 BAO. Gegen sämtliche erlassenen Beschwerdevorentscheidungen brachte der Beschwerdeführer keinen Vorlageantrag ein (Steuerakt des Beschwerdeführers und vom Beschwerdeführer vorgelegte Beschwerdevorentscheidung vom 23.06.2014 betreffend Einkommensteuer 2003).

2. Beweiswürdigung:

Die getroffenen Feststellungen basieren auf den jeweils in Klammer zitierten, als glaubhaft erachteten Beweismitteln sowie den weiteren im vorgelegten Akt aufliegenden Unterlagen und dem Ergebnis der seitens des Bundesfinanzgerichtes durchgeführten Ermittlungen.

Darüber hinaus gründen sich die getroffenen Feststellungen auf nachfolgende Erwägungen:

Dass es sich bei der Fa. B um eine Offshore Gesellschaft (non resident company) handelt, sieht das Bundesfinanzgericht aufgrund der vom KSV 1870 erteilten internationalen Wirtschaftsdatenauskunft als erwiesen an. Die Frage, ob es sich beim angefragten Unternehmen um eine Oasengesellschaft (im Sinne einer non-resident-company, Domizil- oder Basisgesellschaft oder eines Sitzunternehmens) handelt, wird mit einem klaren "Ja". beantwortet. Die Fa. B verfügt laut erteilter Auskunft über keine Büroräume in Zypern. Der protokolierte Firmensitz befindet sich an der Adresse der Rechtsanwaltskanzlei "E". Ein vom Erhebungsdienst getätigter Anruf unter der Telefonnummer der Fa. B bestätigte, dass es sich bei diesem Anschluss um das Büro der Anwaltskanzlei E handelt (Sachverhaltsdarstellung Erhebungsdienst Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften 21.11.2007). S, der Mitgesellschafter der Fa. B war, gab in seiner Einvernahme am 03.06.2008 auch ausdrücklich zu Protokoll, die Fa. B verfüge über keine Dienstnehmer.

Gleiches gilt auch für die Fa. C. Auch hinsichtlich dieser Firma steht für das Bundesfinanzgericht aufgrund der vom KSV 1870 erteilten internationalen Wirtschaftsdatenauskunft fest, dass es sich dabei um eine Offshore Gesellschaft handelt. Die Firma verfügt laut erteilter Auskunft über keine Büroräume und kein Personal. Der Sitz der Firma befindet sich an der Adresse der Fa. F.J.Ltd., einer Steuerberatungskanzlei - wie vom Beschwerdeführer selbst zugegeben - (Niederschrift 10.11.2008 Beschwerdeführer). Anlässlich der Einvernahme am 10.11.2008 räumte der Beschwerdeführer auch ausdrücklich ein, dass die Fa. C über keine Dienstnehmer verfügt.

In der Auffassung, dass es sich bei der Fa. C um eine Offshore Gesellschaft handelt, wird das Bundesfinanzgericht noch zusätzlich durch den Umstand bestärkt, dass der Beschwerdeführer die Existenz der im Jahre 2001 gegründeten Firma vor der Abgabenbehörde geheim hielt und erst 7 Jahre später mit Schreiben vom 18.05.2008 offenlegte, dies zu einem Zeitpunkt, in dem der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers bereits von den von der Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften durchgeführten Erhebungen wusste (der steuerliche Vertreter war bei der Einvernahme von F durch den Erhebungsdienst am 20.04.2007 anwesend) und die Betriebsprüfung beim Beschwerdeführer bereits im Gange war. Die vom Beschwerdeführer gebotene Erklärung, die verspätete Bekanntgabe sei auf ein Versehen zurückzuführen, wobei er nicht einmal angeben konnte, ob es sich dabei um ein Versehen seinerseits oder um ein Versehen seines steuerlichen Vertreters handelt, verdient keine Glaubwürdigkeit.

Wenn der Beschwerdeführer im Schreiben vom 15.10.2012, auf das er in der Beschwerde verweist, das Wesen der Fa. C und Fa. B als reine Sitzgesellschaften in Abrede stellt und

einwendet, bei den genannten Gesellschaften handle es sich nicht um Domizilgesellschaften, so steht dies im Widerspruch zu den vorliegenden KSV-Auskünften, an deren Richtigkeit das Bundesfinanzgericht keinen Zweifel hegt.

Der Auffassung des Beschwerdeführers, die vorliegenden internationalen KSV-Auskünfte betr. die Fa. B und Fa. C seien als Basis für abgabenrechtliche Feststellungen nicht heranziehbar bzw. verwertbar, diese KSV-Auskünfte seien offensichtlich von irgendwelchen Datenbanken herangezogen worden bzw. stammten von nicht nachvollziehbaren Quellen, vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu teilen.

Über Anfrage des Bundesfinanzgerichtes vom 12.06.2019 teilte der KSV 1870 am 21.06.2019 mit, die KSV 1870 Information GmbH (Betreiber der KSV Wirtschaftsdatenbank) liefere zuverlässige Bonitätsinformationen über Unternehmen aus aller Welt. Mit Partnern in über 130 Länder verfüge sie über ein Netzwerk, das einen sicheren Wissensvorsprung bringe. Die sorgfältig ausgewählten erfahrenen Partner recherchierten vor Ort. Aktualität und Qualität der Inhalte entsprächen dadurch – unter Berücksichtigung der nationalen Möglichkeiten – selbstverständlich den gewohnten hohen Standards. Alle Partnerunternehmen würden regelmäßig Qualitätskontrollen unterzogen und fänden zusätzlich auch laufend Validierungen hinsichtlich möglicher neuer Partner statt. Was die gegenständlichen KSV-Auskünfte betr. die Fa. B und Fa. C anlange, stünden in Zypern und Malta langjährige Partner mit großer Erfahrung und regionalem Wissen zur Verfügung.

Der Auffassung des Beschwerdeführers, die Aussagen des KSV seien unkorrekt, vermag sich das Bundesfinanzgericht nicht anzuschließen. Wenn der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang vorbringt, der KSV beantworte in der Auskunft zur Fa. B die Frage nach Mitarbeitern mit „nicht bekannt“, demgegenüber spreche die Abgabenbehörde aber von „keinen Mitarbeitern lt. KSV“, so bezieht sich die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte Unkorrektheit wohl ohne jeden Zweifel auf die Abgabenbehörde und nicht auf den KSV. Wenn der Beschwerdeführer weiters vorträgt, in der KSV-Auskunft zur C werde auf die Frage nach der Steuernummer „nicht bekannt“ angegeben, die C verfüge aber über Steuernummer und UID-Nummer, so vermag das Bundesfinanzgericht auch darin keine Unkorrektheit zu erkennen. „Nicht bekannt“ ist nicht gleichzusetzen mit „keiner“ Steuernummer, wie der Beschwerdeführer ganz offenkundig meint. Dies gilt auch für die vom Beschwerdeführer angesprochene Antwort des KSV auf die Frage, ob es sich bei der C um eine Oasengesellschaft handelt. Zu der in diesem Zusammenhang vom Beschwerdeführer erwähnten Gewinn- und Verlustrechnung 2006 der C siehe die Ausführungen unten. Faktum ist, dass vom KSV auf die Frage, ob die angefragte Gesellschaft Büroräume besitzt, ein klares „Nein“ und auf die Frage, ob das angefragte Unternehmen Dienstnehmer beschäftigt, die klare Antwort „Keine Mitarbeiter“ erfolgt.

Der Beschwerdeführer wendet im Schreiben vom 15.10.2012 ein, zu einem direkten Leistungsaustausch zwischen ihm und der Fa. A sei es nie gekommen. Er habe im Rahmen des

Projektes X keine Leistungen an die Fa. A erbracht. Die Fa. B habe vielmehr die Fa. C mit der Leistungserbringung beauftragt und diese sei entsprechend der Beauftragung tätig geworden. Auffallend bei dem im Schreiben vom 15.10.2012 erstatteten Vorbringen ist, dass der Beschwerdeführer zunächst überhaupt in Abrede stellt, dass ein Vertrag zwischen der Fa. A und der Fa. B abgeschlossen wurde (vgl. „*Es entspricht nicht den Tatsachen, dass die B.Ltd. einen Dienstleistungsvertrag mit der A über Tätigkeiten von Herrn K abgeschlossen hat*“). Erst im Verlauf seines weiteren Vorbringens ändert er die von ihm getätigte Aussage und gesteht zu, dass es einen Vertrag zwischen der Fa. A und der Fa. B einerseits und einen Vertrag zwischen der Fa. B und der Fa. C andererseits gegeben hat.

Worin das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdeführer folgt, ist, dass zivilrechtlich ein Vertrag zwischen der Fa. A und der Fa. B und ein Vertrag zwischen der Fa. B und der Fa. C abgeschlossen wurde. Worin das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdeführer jedoch nicht folgt, ist, dass kein direkter Leistungsaustausch zwischen ihm und der Fa. A bzw. der Nachfolgefirma stattgefunden hat.

Der Vertragsabschluss zwischen der Fa. A und der Fa. B erfolgte auf schriftlichem, jener zwischen der Fa. B und der Fa. C auf mündlichem Weg. Dass zwischen der Fa. B und der Fa. C nur ein mündlicher Vertrag abgeschlossen wurde, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht aus der Aussage von F und der Aussage des Beschwerdeführers sowie dem in den Akten aufliegenden, nicht von beiden Vertragsparteien unterfertigten Dienstleistungsvertrag der Fa. B mit der Fa. C. F erklärte anlässlich ihrer Einvernahme am 20.04.2007 aufgrund einer gewissen internen Vertrauenssituation und der Zeitknappheit sei es (vorerst) zu keiner weiteren schriftlichen Ausfertigung von Verträgen gekommen. Der Beschwerdeführer beantwortete anlässlich seiner Einvernahme am 10.11.2008 die an ihn gestellte Frage, ob es einen Vertrag zwischen der Fa. B und der Fa. C gibt: „*Ja, einen mündlichen. Schriftliche Unterlagen gibt es darüber nicht*“. Der in den Akten aufliegende Dienstleistungsvertrag der Fa. B mit der Fa. C, der im Amtshilfeweg von der zypriotischen Finanzbehörde übermittelt wurde (Sachverhaltsdarstellung Erhebungsdienst Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften 21.11.2007), ist wohl seitens der Fa. B, nicht jedoch seitens der C unterfertigt. Angesichts des vorliegenden Vertrages geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass Inhalt der mündlichen Vereinbarung jene Bestimmungen waren, wie sie in dem schriftlichen, zwar nicht beidseits unterfertigten, Vertrag festgehalten sind.

Dass der Beschwerdeführer entgegen seinem Vorbringen in einer direkten Leistungsbeziehung zur Fa. A bzw. zur Fa. AS stand, sieht das Bundesfinanzgericht aus nachstehenden Gründen als gegeben an:

Die gemäß den abgeschlossenen Verträgen vereinbarte Leistung war eine solche, die „an der Person des Beschwerdeführers haftete“. Sie sollte schon nach dem Willen der Fa. A vom Beschwerdeführer persönlich erbracht werden. Dies kommt dadurch zum Ausdruck, dass auf dem Vertrag Fa. A - Fa. B ausdrücklich der Name des Beschwerdeführers angeführt ist. Der

Beschwerdeführer verfügte nach Einschätzung des Projektleiters Ing. M über das erforderliche Know-how, um die geforderte Leistung zu erbringen. Allein die Person des Beschwerdeführers und die von ihm mitgebrachte Qualifikation, über die er aufgrund seines beruflichen Werdeganges zweifelsohne verfügte, war ausschlaggebend dafür, dass er für das Projekt X in das Boot geholt wurde. Wie der Projektleiter Ing. M anlässlich seiner Befragung am 15.05.2007 erklärte, war für ihn lediglich wichtig, für das Projekt Personal mit den geforderten Qualifikationen zu erhalten. Verfügte ein Bewerber über die ausreichende Qualifikation, so waren durch die Personalabteilung der Fa. A die weiteren Schritte durch Ausfertigen eines Vertrages zu setzen.

Wenn Ing. M anlässlich seiner Befragung am 15.05.2007 erklärte, im Falle der Kooperation mit Gesellschaften seien die Dienstleistungsverträge nur deshalb auf jeweils eine bestimmte Person bezogen worden, da er jederzeit die Möglichkeit haben wollte, sich allenfalls von dieser Person zu trennen, so ist diese Argumentation nicht nachvollziehbar. Eine derartige Möglichkeit hätte jederzeit bei Abschluss von Werkverträgen bestanden. Dazu bedurfte es einer Dienstleistungskonstruktion, wie sie im gegenständlichen Fall gewählt wurde, nicht. Faktum ist, dass im Rahmen des Projektes X auch Personen auf Basis eines Werkvertrages Beratungsleistungen erbracht haben. So war z.B. AR, Adresse, im Rahmen eines Werkvertragsverhältnisses für die Fa. AS tätig (siehe dazu die Rechnung vom 03.10.2007). Auch BM, Adresse, übte die Beratungstätigkeit für die Fa. AS ab 01.04.2007 auf der Grundlage eines Werkvertrages aus. Dieser stieg mit 31.03.2007 – dies erfolgte ganz offenkundig im zeitlichen Zusammenhang mit seiner Befragung durch Organe des Erhebungsdienstes am 12.02.2007 – aus dem Vertrag mit der Fa. B aus und schloss mit Wirksamkeit 01.04.2007 einen eigenen Vertrag mit der Fa. AS ab.

Dass der Beschwerdeführer und die anderen natürlichen Personen, die im Rahmen des Projektes X die Beratungsleistungen tatsächlich erbrachten, für die Fa. A bzw. Fa. AS unmittelbar tätig wurden, ergibt sich auch aus der buchmäßigen Behandlung der Dienstleistungshonorare bei den genannten Firmen. So werden in den SAP Aufstellungen die Dienstleistungshonorare jeweils direkt den einzelnen natürlichen Personen, so auch dem Beschwerdeführer, zugeordnet.

Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, es sei völlig unerheblich, wie dritte Personen ihre Geschäftsgebarung mit der Fa. A abwickelten und komme der von der Fa. A in ihrer Buchhaltung vorgenommenen Personalisierung für das gegenständliche Verfahren keinerlei Aussagekraft zu, so stellt dies einen wenig tauglichen Versuch dar, die vorhin dargelegten Umstände, die in klarer und eindeutiger Weise für eine direkte Leistungsbeziehung zwischen dem Beschwerdeführer bzw. den anderen natürlichen Personen und der Fa. A bzw. der Fa. AS sprechen, zu entkräften.

Auch aus den Aussagen des G, der für die Dauer des Projektes X Mitgesellschafter der Fa. C war, kommt der Umstand, dass die im Rahmen des genannten Projektes tätig gewordenen

natürlichen Personen, so auch der Beschwerdeführer, in einer direkten Leistungsbeziehung zur Fa. A bzw. der Fa. AS standen, deutlich zum Ausdruck.

So erklärte G anlässlich seiner Einvernahme am 29.07.2008, er habe „*seit Jänner 2006 als Konsulter bei A begonnen*“. Er habe sein Büro bei der Fa. A in O gehabt, das ihm von der genannten Firma bzw. nachfolgend von der AS kostenlos zur Verfügung gestellt worden sei. Vom Auftraggeber habe er zudem einen Laptop erhalten, dies aus Sicherheitsgründen. Über die Fa. A sei auch die Geltendmachung der Übernachtungskosten erfolgt. Er sei bei seiner Tätigkeit im Außendienst, die er teilweise aus Sicherheitsgründen nicht alleine hätte durchführen können, vom Festnetzplaner unterstützt worden, der ebenfalls als Konsulter für die Fa. A tätig gewesen sei. Auf die Frage, wie er nach außen in Erscheinung getreten sei, erklärte G, er habe sich nach außen hin als A-Mitarbeiter ausgegeben, dies sei allein schon aus seiner „A-Jacke“ mit A-Aufschrift ersichtlich gewesen. Nach Überprüfung und Definition der technischen Voraussetzungen habe er seinen Vorschlag der technischen Abteilung der Fa. A gemeldet, die diesen unter Berücksichtigung der finanziellen Ressourcen genehmigt und einen entsprechenden Auftrag an den Generalunternehmer erteilt habe. G sah auch als seinen Vorgesetzten einen Vertreter der Fa. A an. So erklärte er auf die Frage nach der Grundlage für die Abrechnung, er habe ein monatliches Zeitblatt geführt, welches von seinem Vorgesetzten (= Kostenstellenverantwortlichen bei der A) und ihm unterschrieben worden sei.

Zu den Leistungen, die der Beschwerdeführer unmittelbar für die Fa. A bzw. die Fa. AS erbrachte, gehören auch jene, die er direkt mit der Fa. B abrechnete. In den betreffenden Rechnungen wird auf einen im Kalenderjahr 2006 mündlich abgeschlossenen Werkvertrag Bezug genommen. Zu diesen Rechnungen am 23.11.2009 befragt, konnte der Beschwerdeführer jedoch nicht angeben, was Inhalt dieses mündlichen Werkvertrages war. Der Beschwerdeführer konnte auch keine Angaben machen, um welche Leistungen es sich dabei konkret gehandelt hat. Auf die diesbezüglich gestellte Frage erklärte er lediglich, es habe sich um zusätzliche Leistungen an die Fa. B, um Beratungsleistungen in Bezug auf diverse Projekte der Fa. B gehandelt. Faktum ist jedoch, dass die Fa. B nur mit einem einzigen Projekt, nämlich dem Projekt X befasst war. Wenn der Beschwerdeführer die direkte Rechnungslegung damit zu erklären versucht, damit sollte gegenüber österreichischen Banken ein entsprechendes Einkommen nachgewiesen werden, so ist dies nicht glaubwürdig. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes erfolgte diese Rechnungslegung vielmehr wohl deshalb, um damit darzutun, dass es sich bei der Fa. B nicht um eine reine Briefkastenfirma, sondern um ein operativ tätiges Unternehmen handelt.

Der Beschwerdeführer wurde auch gegenüber H und der H-GmbH sowie I unmittelbar tätig. Auch zu diesen Einzelunternehmen sowie der genannten Gesellschaft stand er in einer direkten Leistungsbeziehung.

Wie H anlässlich seiner Einvernahme als Zeuge am 04.06.2020 aussagte, war es einzig und allein die Qualifikation des Beschwerdeführers, die ihn dazu veranlasst hat, mit diesem Kontakt

aufzunehmen. Mit der Fa. C hatte das – so der Zeuge – überhaupt nichts zu tun. Er (H) habe das Know-how des Beschwerdeführers d.h. sein Wissen betreffend das Mobilfunknetz in Deutschland in Anspruch nehmen wollen. Der Beschwerdeführer habe sich in diesem Bereich ausgekannt, er habe das entsprechende Wissen gehabt. Der Beschwerdeführer sei einmal für die Fa. J Deutschland tätig gewesen. Er (H) habe nicht einmal gewusst, dass es die Fa. C überhaupt gibt, als er den Beschwerdeführer 2004 telefonisch kontaktiert habe. Er sei ausschließlich an der Leistung des Beschwerdeführers interessiert gewesen. Ihm sei es völlig gleichgültig gewesen, ob der Vertrag auf die Fa. C lautet und die Rechnungen von der Fa. C ausgestellt werden. Für ihn sei nur wichtig gewesen, dass der Beschwerdeführer die Leistung erbringt. Ob es die Fa. C gibt oder nicht, sei für ihn ohne jede Bedeutung gewesen. Auch der laufende geschäftliche Kontakt sei jeweils direkt zwischen ihm und dem Beschwerdeführer abgewickelt worden (Übermittlung der Unterlagen für die Erstellung der Standordokumentationen und deren Retournierung, telefonische Kontaktnahmen).

I sagte anlässlich seiner Zeugeneinvernahme am 10.08.2020 aus, er habe dem Beschwerdeführer zugetraut, dass er dazu in der Lage sei, Standordokumentationen zu erstellen. Er habe gewusst, dass sich der Beschwerdeführer in Sachen deutscher Mobilfunkprozesse auskennt. Für ihn sei wichtig gewesen, dass er jemand habe, dem er nicht viel erklären müsse. Er habe zum Zeitpunkt, in dem er den Beschwerdeführer beauftragt habe, keine Kenntnis davon gehabt, dass es die Fa. C überhaupt gibt. Wie die Abrechnung der Leistung der Standordokumentationen erfolgt, sei für ihn ohne Belang gewesen. Für ihn sei nur wichtig gewesen, dass es sich um eine ordnungsgemäß angemeldete Firma handelt. Um welche Firma es sich handelt, sei für ihn irrelevant gewesen. Diesbezüglich habe er dem Beschwerdeführer vertraut.

Dass die Fa. C und die Fa. B tatsächlich nicht den Zwecken dienten, die vorgegeben wurden und nicht zwischengeschaltet sinnvolle Funktionen erfüllten, steht für das Bundesfinanzgericht aus nachstehenden Gründen fest:

F, die die Fa. B gegründet hatte, erklärte in ihrer Einvernahme am 19.09.2008 auf die Frage, was ihre Motive für die Gründung dieses Unternehmens gewesen seien, die Fa. B sei zur Abwicklung von Beratungsleistungen für TK und Unternehmensberatung im Mittelmeerraum und im Nahen Osten gegründet worden. Ein Projekt in Israel sei in Planung gewesen, diesen Auftrag habe A aber nicht erhalten, sondern einen Auftrag von Y zur Abwicklung eines Projektes in Österreich. Ein Hauptmotiv für die Gründung der B seien Haftungsgründe gewesen. Die Haftung könnte sich aus Regressforderungen der Netzbetreiber ergeben. Etwa wegen möglicher gesundheitlicher Schädigungen durch die Sendeleistung oder als Schadenersatzleistungen, die daraus entstünden, dass das Projekt nicht zeitgerecht abgewickelt werde. Sollten Regressforderungen kommen, so wären diese von der Fa. B zu tragen. Als Haftungsentgelt für diese möglichen Haftungsfälle sei von der Fa. B ein Teil der

Tagessätze, die zwischen der Fa. A und der Fa. B bezahlt worden seien, zurückbehalten worden.

S, einstiger Lebensgefährte von F und ab Mai 2006 Anteilsinhaber an der Fa. B mit 33 %, erklärte anlässlich seiner Einvernahme am 03.06.2008 auf die Frage, aus welchen Gründen seine Dienstleistungen nicht direkt mit der Fa. A abgerechnet worden seien: *"Der Vertrag bestand mit B und aus Haftungsgründen. In den Verträgen sind restriktive Haftungen angeführt, was für eine natürliche Person wirtschaftlich sehr riskant ist. Z.B. die Emissionen im Zusammenhang mit Mobilfunk könnte ein unbekanntes Problem darstellen. Ein technischer Planer haftet mit für Planungsfehler, wenn Vorgaben nicht eingehalten werden."*

G erklärte anlässlich seiner Einvernahme am 29.07.2008 auf die Frage, aus welchem Grund der Vertrag mit der Fa. B abgeschlossen worden sei, obwohl er die Leistung erbracht hätte, dies sei primär aus Haftungsgründen erfolgt (und weiters, weil diese Konstruktion finanziell lukrativer gewesen sei, da er verglichen mit dem R-Gehalt nach Abzug der gesetzlichen Abgaben besser verdiene). Die Frage, was Aufgabe bzw. Tätigkeit der B sei, beantwortete G damit, in seinem Fall sei sie für die Vertragsabwicklung und Abrechnung bezüglich seiner Arbeitsleistung für A zuständig gewesen. Wie bereits von ihm angeführt, habe er sich vor allem aus Haftungsgründen der Fa. B bedient.

Wenn die genannten Personen als Grund für die Einschaltung der Fa. B die Haftungsübernahme ins Treffen führen, so handelt es sich dabei um eine Argumentation, die jeglicher Grundlage entbehrt. Dass die Fa. B allfällig auftretende Schadensfälle aus ihrem Vermögen haftungsmäßig abdecken sollte, konnte schon von vornherein nicht in Betracht kommen. Dazu wäre die Fa. B nie in der Lage gewesen, wurde die Fa. doch erst am 13.02.2006 mit einem einbezahlten Kapital von CYP 1.000 (= € 1.708,60 !! Stand per 13.02.2006) gegründet. Es bedarf wohl keiner näheren Erläuterung, dass mit den von der Fa. B einbehaltenen Teilen der Tagessätze, von F in ihrer Einvernahme vom 19.09.2008 als Haftungsentgelt für mögliche Haftungsfälle bezeichnet (im gegenständlichen Fall € 160,-- pro Monat) wohl kaum Schadenersatzforderungen abgedeckt werden konnten. Dies umso mehr nicht, als F in ihrer Einvernahme am 20.04.2007, zu den Verträgen BM befragt, angab, der von der Fa. B vorgenommene monatliche Abzug von € 150,-- habe nicht nur dazu gedient Haftungsrisiken, sondern auch administrative Tätigkeiten abzudecken. Laut den zwischen der Fa. A und der Fa. B abgeschlossenen Verträgen verhielt es sich vielmehr so, dass sich die Fa. B verpflichtete, ihre in diesen Verträgen geregelte Haftung gegenüber der Fa. A durch eine entsprechende Haftpflichtversicherung sicherzustellen (vgl. Pkt. 14.1.).

Im Verfahren F führte die Abgabenbehörde nähere Ermittlungen hinsichtlich der Haftungsübernahme durch die Fa. B durch. Mit Auskunftsersuchen vom 30.09.2008 trat die Abgabenbehörde, bezugnehmend auf Pkt. 14.1. des Vertrages Fa. A – Fa. B (F) an die Fa. AS heran und ersuchte um Bekanntgabe, in welcher Form die Fa. B dieser Vertragsverpflichtung nachgekommen sei und um Zusendung der entsprechenden Unterlagen. In dem in dieser

Angelegenheit geführten Schriftverkehr teilte sie der Fa. AS mit, das Finanzamt gehe davon aus, dass der Auftraggeber diesen wesentlichen Vertragspunkt zur Absicherung seiner Rechte und Sicherheiten auch tatsächlich vom Auftragnehmer eingefordert habe. Falls dies aber nicht sein sollte, werde um Bekanntgabe der diesbezüglichen Erwägungen und Gründe ersucht. Dieses Auskunftsersuchen beantwortete die Fa. AS zunächst nicht. Erst nach mehrmaligen Urgenzen der Abgabenbehörde teilte sie schließlich – dies erfolgte nach insgesamt 10 ½ Monaten (!!)- mit Schreiben vom 14.08.2009 mit, bei der maßgebenden Bestimmung (Pkt. 14.1.) handle es sich um eine Standardklausel in Einkaufsverträgen. Seitens der Fa. B sei anstelle eines Versicherungsnachweises ein Schreiben vorgelegt worden, in welchem diese versichere, sie werde im Falle gerechtfertigter Schadenersatzforderungen die Fa. AS schad- und klaglos halten. Dieses Schreiben sei für sie, die Fa. AS, ausreichend. Zu Schadenersatzforderungen sei es nicht gekommen und es seien auch keine zu erwarten.

Wenn sich demnach die Fa. A bzw. die Fa. AS mit einer Erklärung – wie sie gegenständlich abgegeben wurde – noch dazu von einer ausländischen Firma, die erst am 13.02.2006 mit einem einbezahlten Kapital von CYP 1000 (= € 1.708,60 !! Stand 13.02.2006) gegründet wurde, zufrieden gegeben hat, dann kann daraus nur der Schluss gezogen werden, dass Schadenersatzforderungen nicht im Raum standen und mit solchen gar nicht zu rechnen war.

Was die Fa. C anlangt, werden für ihre Einschaltung gleichfalls Haftungsgründe ins Treffen geführt.

So führt der Beschwerdeführer im Schreiben vom 15.10.2015, auf das er in seiner Beschwerde verweist, aus, in jeder Branche, welche ein großes Haftungsrisiko in sich berge, werde, um dieses Risiko zu minimieren, eine Gesellschaftsform genutzt, die dieses Risiko “ex lege” einschränke. Es bestehe für viele Berufssparten (Installateure, Tischler, Bauunternehmer, Spediteure, Rechtsanwälte, Architekten etc.) die Möglichkeit, ein Haftungsrisiko durch eine Haftpflichtversicherung zusätzlich zu minimieren. In der jungen Branche der Mobilfunktelekommunikation sei es unmöglich, eine entsprechende Haftpflichtversicherung abzuschließen.

In der Beschwerde bringt der Beschwerdeführer vor, das Motiv für die Gründung der C sei eine weit stärkere Haftungsbeschränkung für die von ihm erbrachten Leistungen, als dies in Österreich sein könne. Es gebe keine Versicherungsgesellschaft, welche seine Tätigkeit haftungsrechtlich absichern würde bzw. dies auch tue. Es gebe bereits ein zivilrechtliches Urteil eines EU-Mitgliedstaates, gefällt im Oktober 2012, in Bezug auf die Gefährlichkeit von Mobilfunkstrahlen. Allein dieses Urteil, das von der Abgabenbehörde völlig unberücksichtigt geblieben sei, bestätige die Richtigkeit der Standortwahl.

Dazu ist Folgendes festzuhalten:

Bei dem genannten Urteil handelt es sich um das Urteil des Corte Suprema di Cassazione (höchstes Gericht im Rahmen der ordentlichen Gerichtsbarkeit Italiens) vom 03.10.2012, mit dem dieses das Urteil des Berufungsgerichtes von Brescia vom 22.12.2009 bestätigte.

Gegenstand dieses Rechtsstreites war die Klage des Marcolini Innocente gegen die INAIL auf Leistung einer Invaliditätsrente aufgrund einer Berufskrankheit. Marcolini hatte im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit, ausgelöst durch die Nutzung eines Handys und Schnurlosefons mehrere Stunden am Tag, dies über mehrere Jahre, schwere gesundheitliche Schädigungen erlitten.

Mit dem Hinweis auf dieses Urteil lässt sich aber für den Standpunkt des Beschwerdeführers nichts gewinnen. Beklagte Partei im gegenständlichen Rechtsstreit war die INAIL (Istituto Nazionale per l'Assicurazione contro gli Infortuni sul Lavoro), die staatliche Unfallversicherungsanstalt in Italien, die für Leistungen im Falle von Arbeitsunfällen und Berufskrankheiten zuständig ist. Die Klage richtete sich nicht gegen einen Mobilfunknetzbetreiber. Das in Rede stehende Urteil sagt über die Haftung eines Mobilfunknetzbetreibers überhaupt nichts aus.

Im Schreiben vom 01.07.2020 weist der steuerliche Vertreter noch einmal darauf hin, für die Einschaltung der Fa. C seien Haftungsgründe maßgebend gewesen. Der Beschwerdeführer erstattet in der diesem Schreiben angeschlossenen Stellungnahme, auf die der Vertreter verweist, ein umfangreiches Vorbringen zum Thema Haftungsrisiko aufgrund der Gesundheitsgefährdung durch Mobilfunkstrahlen und fügt dieser Stellungnahme diverse Unterlagen bei.

Bedenkt man, dass es sich beim Beschwerdeführer um gar keinen Mobilfunknetzbetreiber handelt, sondern dieser nur im Vorfeld beim Aufbau eines Mobilfunknetzes tätig gewesen ist, so ergibt sich daraus umso mehr, dass es sich bei den ins Treffen geführten Haftungsgründen nur um eine vorgeschoßene Argumentation handelt. Selbst ein Mobilfunknetzbetreiber kann für die von Handymasten ausgehenden Strahlenbelastungen nicht so ohne weiteres zur Verantwortung gezogen werden, wie die zivilgerichtliche Rechtsprechung zeigt. Nach der Judikatur des Obersten Gerichtshofes stellt eine Mobilfunksendeanlage keine behördlich genehmigte Anlage iSd § 364a ABGB dar. Diese Bestimmung ist auch nicht analog anzuwenden. Es besteht daher kein verschuldensunabhängiger Ausgleichsanspruch. Dem Grundeigentümer eines Nachbargrundstückes steht nur ein Unterlassungsanspruch nach § 364 Abs. 2 ABGB sowie ein Anspruch auf Ersatz der durch Immissionen verursachten Schäden entsprechend den Regeln von Verschulden und Rechtswidrigkeit nach dem Schadenersatzrecht zu. Dabei könnte ein Verschulden des Betreibers einer Mobilfunksendeanlage beispielsweise darin bestehen, dass er zulässige Grenzwerte überschreitet oder aber, dass ihm erkennbar wäre, dass der Betrieb der Anlage trotz Einhaltung der Grenzwerte nach neuesten wissenschaftlichen Erkenntnissen eine Gesundheitsgefahr darstellt (vgl. OGH 03.11.2005, 6 Ob 180/05x).

3. Rechtslage und Erwägungen:

Zu Einkommensteuer 2004, 2006, 2007:

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern.

Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts Anderes ergibt. Bei der Einkünftezurechnung kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern, aber auch nicht - wie etwa im Bereich des § 22 BAO - auf das Vorliegen eventueller "außersteuerlicher Gründe" für eine vorgenommene Gestaltung an (vgl. VwGH 15.12.2010, [2008/13/0012](#)).

Die Existenz einer Gesellschaft kann nicht beiseite geschoben werden. Fraglich kann nur sein, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken dient, die vorgegeben werden. Wenn etwa die Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnimmt oder nicht zwischengeschaltet sinnvolle Funktionen erfüllt, sind die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen. Dabei handelt es sich letztlich um die Frage der sachgerechten Zuordnung. In gleicher Weise ist die Errichtung und Einschaltung ausländischer Basisgesellschaften zu sehen (siehe dazu das vorhin angeführte Erkenntnis des VwGH).

Wie oben ausgeführt, diente die Fa. C – dies gilt in gleicher Weise auch für die Fa. B – tatsächlich nicht den Zwecken, die vorgegeben wurden. Die Fa. C trat nur rein formal als Partner des Vertragswerkes mit der Fa. B, H bzw. H-GmbH und I sowie als Rechnungsausteller an die genannten Firmen auf (gegenüber I fungierte die C überhaupt nur als Rechnungsaussteller). Eine andere Funktion erfüllte die Fa. C nicht. Als reine Briefkastenfirma, die über keine Büroräumlichkeiten und kein Personal verfügt, konnte die Fa. C die in Rede stehenden Leistungen gar nicht erbringen. Die Einkünfte aus den gegenständlich erbrachten Leistungen sind unter die "personenverbundenen Einkünfte" einzurichten.

"Personenverbundene Einkünfte" sind dadurch gekennzeichnet, dass das Tätigwerden im Vordergrund steht (vgl. Jakom/Laudacher EStG, 2020, § 2 Rz 35). Bei den in Rede stehenden Leistungen stand immer die Person des Beschwerdeführers und dessen Tätigwerden im Vordergrund. Er war es, der über die entsprechende Qualifikation verfügte, diese Leistungen zu erbringen und auf den deshalb von den Geschäftspartnern zur Leistungserbringung auch zugegriffen wurde, und er war es auch, der die Leistungen tatsächlich erbrachte und letztlich

über die Einkünfte aus diesen Leistungen verfügte. Die rein formal von der Fa. C erzielten Einkünfte sind in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Er ist wirtschaftlich betrachtet der Träger der Erwerbstätigkeit. Der Zwischenschaltung der Fa. C kommt ein rein formaler Charakter zu, wirtschaftliche Gründe für die Zwischenschaltung liegen nicht vor.

Wenn der Beschwerdeführer den Versuch unternimmt, den Umstand, dass es sich bei der Fa. C um eine reine Briefkastenfirma handelt, mit dem Hinweis auf die Gewinn- und Verlustrechnung 2006 der C, die Aussagen der Zeugen I, H sowie der L-Consulting-GmbH (gemeint L) und des M zu entkräften, so schlägt dieser Versuch fehl.

Dass für das Jahr 2006 eine Gewinn- und Verlustrechnung der C samt Vergleichszahlen des Vorjahres existiert, bedeutet noch lange nicht, dass es sich bei der C auch um ein auf dem Markt operativ tätiges Unternehmen handelt. Dies umso weniger, als in der Gewinn- und Verlustrechnung 2006 unter Aufwendungen lediglich Verwaltungsaufwendungen (administrative expenses) aufscheinen.

Zum Vorbringen des Beschwerdeführers, die Zeugen I und H sowie die L-Consulting-GmbH (gemeint L) hätten in ihren Aussagen die Existenz der C bestätigt, ist festzuhalten, dass es gegenständlich nicht um die Existenz der C geht. Dass es sich bei der C um ein Unternehmen mit Sitz in Malta handelt, das am 06.07.2001 in das dortige Handelsregister eingetragen wurde, ist unbestritten. Entscheidend ist vielmehr, ob die Einkünfte aus den Leistungen, die die C mittels der von ihr ausgestellten Rechnungen abgerechnet hat, auch ihr zuzurechnen sind, ob die C also als tatsächlicher Träger der Erwerbstätigkeit anzusehen ist. Wenn es der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang so darstellen möchte, I, H und die L-Consulting-GmbH hätten sich an ihn als Geschäftsführer der C gewendet, so deckt sich dies einfach nicht mit den Tatsachen. So gab H anlässlich seiner Zeugeneinvernahme am 04.06.2020 ausdrücklich zu Protokoll, er habe nicht einmal gewusst, dass es die C überhaupt gibt, als er den Beschwerdeführer 2004 kontaktiert habe. Auch I sagte, als Zeuge am 10.08.2020 befragt, aus, er habe zum Zeitpunkt, in dem er den Beschwerdeführer beauftragt habe, keinerlei Kenntnis von der Existenz der C gehabt. L von der L-Consulting-GmbH gab als Auskunftsperson an, der Beschwerdeführer sei Kandidat für den Auftrag von Z gewesen und daher in Kontakt zur L-Consulting-GmbH getreten. Für die L-Consulting-GmbH sei es nicht von Relevanz gewesen, ob der Beschwerdeführer für die C oder irgendein anderes Unternehmen tätig sei. Der Firmensitz habe bei der Auftragsvergabe keine Rolle gespielt.

Ebenso ist auch der Hinweis des Beschwerdeführers auf die Aussagen des M in der Bestätigung vom 22.10.2020 nicht zielführend. Zu diesen vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Aussagen gilt es darauf hinzuweisen, dass die Fa. A bzw. deren Nachfolgefirma mit der C überhaupt in keiner Vertragsbeziehung stand, nicht einmal in einer zivilrechtlichen. In dem von der Fa. A abgeschlossenen Dienstleistungsvertrag ist als Vertragspartner die Fa. B ausgewiesen, wobei auf der Auftragnehmerseite auch der Name des Beschwerdeführers angeführt ist. Im

Übrigen decken sich die Aussagen des M, im Rahmen des Projektes X seien Aufträge jeweils nur an Firmen bzw. Personalleistungsfirmen vergeben worden, direkte Beauftragungen an einzelne Personen seien nicht erfolgt und seien auch nicht möglich gewesen, nicht mit der Realität. So wurde z.B. ein direkter Auftrag an AR, Adresse, oder ab 01.04.2007 auch an BM, Adresse, erteilt (siehe dazu die Ausführungen oben).

Wenn der Beschwerdeführer in der Beschwerde den Vorwurf erhebt, die Betriebsprüfung und die sich den Feststellungen der Betriebsprüfung anschließende Abgabenbehörde hätten die abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen nicht beachtet, so verhilft dies der Beschwerde gleichfalls nicht zum Erfolg. Dies auch nicht unter Bedachtnahme auf das Vorbringen des Beschwerdeführers in der dem Schreiben vom 01.07.2020 angeschlossenen Stellungnahme hinsichtlich der grundsätzlichen Vorgangsweise bei der Beauftragung im Mobilfunkbereich. Es mag zwar sein, dass die zivilrechtliche Gestaltung im Mobilfunkbereich so erfolgt, wie sie vom Beschwerdeführer dargestellt wird, in abgabenrechtlicher Hinsicht ist im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Einkünftezurechnung die rechtliche Gestaltung nur dann maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt. Im gegenständlichen Fall sind in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Einkünfte dem Beschwerdeführer und nicht der Fa. C zuzurechnen. Diesbezüglich wird auf die voranstehenden Ausführungen hingewiesen. Zu der vom Beschwerdeführer vorgebrachten zivilrechtlichen Gestaltung im Mobilfunkbereich gilt es im Übrigen darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer nicht nur für die Fa. A tätig geworden ist, sondern auch für H, die H-GmbH und I, dabei handelt es keinesfalls um große Unternehmen.

Dass das unmittelbare Tätigwerden des Beschwerdeführers für die Fa. A durch einen Werkvertrag dokumentarisch belegt sein müsste – wie der Beschwerdeführer im Schreiben vom 01.07.2020 vermeint – ist nicht erforderlich.

Wenn der Beschwerdeführer in seinen Ausführungen als Nachfolgefirma der B die SX ins Spiel bringt - der steuerliche Vertreter gibt im Schreiben vom 01.07.2020 an, ab November 2009 sei an die Stelle der Fa. B die SX getreten - so ist das für das gegenständliche Verfahren ohne Belang. Dies allein schon deshalb, weil der Beschwerdeführer im Rahmen des Projektes X mit der bzw. einer SX gar nichts zu tun hatte. Der Beschwerdeführer war ab Juli 2008 nicht mehr im Rahmen des Projektes X tätig. Die letzte Rechnung der B an die AS, in der die Baukoordination Salzburg abgerechnet wird, ist mit 14.07.2008 datiert und betrifft den Leistungszeitraum Juni 2008. Der Beschwerdeführer konnte auch, anlässlich seiner Einvernahme am 23.09.2020 auf die Frage, um welche konkrete Firma es sich bei der SX gehandelt hat – im Firmenbuch scheinen unter der SX mehrere Firmen auf (siehe dazu die Ausführungen in der Niederschrift vom 23.09.2020) – keine Antwort geben.

Das Vorbringen, mit der Anwendung des § 21 BAO werde gegen die Niederlassungsfreiheit der Europäischen Gemeinschaft verstößen, stellt gleichfalls keine tragfähige Grundlage dar, um das Beschwerdebegehr zu stützen. Diesbezüglich wird auf die Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen, der im Erkenntnis vom 15.12.2010, 2008/13/0012, die grundsätzliche Vereinbarkeit des § 21 BAO mit Unionsrecht als gegeben angesehen hat. Wie das Höchstgericht in dem genannten Erkenntnis dargetan hat, ist nicht nachvollziehbar, inwieweit eine in wirtschaftlicher Betrachtungsweise erfolgende, nicht zwischen In- und Auslandssachverhalten unterscheidende Einkünftezurechnung die Niederlassungsfreiheit beeinträchtigen könnte.

Desgleichen lässt sich auch mit dem Hinweis auf das Erkenntnis des "VwGH vom 27.03.2019, Ro 2018/13/0004 – Missbrauch" für den Beschwerdeführer nichts gewinnen. Der gegenständliche Fall wird nicht unter dem Blickwinkel Missbrauch iSd § 22 BAO beurteilt, sondern es gelangen die Regeln über die Einkünftezurechnung zur Anwendung.

Dass die Einkünfte dem Beschwerdeführer und nicht der C zuzurechnen sind, daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die C – wie vom Beschwerdeführer vorgebracht - in Malta Steuern zahlt. Träger der Erwerbstätigkeit – und darauf kommt es steuerlich an - ist der Beschwerdeführer und nicht die C. Ein Fall, in dem zwischenstaatliches Recht zur Anwendung gelangt, liegt nicht vor.

Auch mit dem Einwand, bei den vom Bundesfinanzgericht in den Erkenntnissen vom 17.12.2015, RV/5100492/2010 und 09.02.2016, RV/5100158/2014, getroffenen Aussagen zur Fa. B handle es sich um eine bindende Vorfragenentscheidung, vermag der Beschwerdeführer nicht durchzudringen.

Eine Vorfrage iSd § 116 BAO ist ein vorweg zu klarendes rechtliches Element des zur Entscheidung stehenden Rechtsfalles (Sachverhaltes) dergestalt, dass eine Entscheidung der erkennenden Behörde in der Hauptfrage nur nach Klärung einer in den Wirkungsbereich einer anderen Behörde (Gericht) fallenden Frage gefällt werden kann (vgl. Stoll BAO-Handbuch Seite 1320, VwGH 31.10.1991, [89/16/0082](#)). Bei einer Vorfrage muss es sich um eine Frage handeln, die Gegenstand eines Abspruches rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur einer anderen Behörde (Gericht) ist (vgl. Stoll a.a.O. mit Hinweis auf die dort angeführte Judikatur sowie weiters z.B. VwGH 28.05.2002, [97/14/0053](#)). Vorfrage kann nur sein, was bei der anderen (vorgesetzten) Stelle Hauptfrage ist und bei dieser anderen Stelle in ihrer Entscheidung Teil des Spruches ist (vgl. Stoll a.a.O. Seite 1321, 1322). Schon allein im Hinblick auf diesen Umstand kann kein Zweifel obwalten, dass den vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Erkenntnissen des BFG vom 17.12.2015, RV/5100492/2010, und 09.02.2016, RV/5100158/2014, der Charakter einer Vorfragenentscheidung iSd § 116 BAO nicht zukommt. Die Frage, ob die Ergebnisse der Erwerbstätigkeit im Rahmen des Projektes X der Fa. B zuzurechnen sind, war nicht Hauptfrage in den beiden Verfahren und die Beantwortung dieser Frage auch nicht Teil des Spruches dieser Erkenntnisse.

Der Umstand, dass in den Vorlageberichten des Finanzamtes an das Bundesfinanzgericht die Tätigkeiten der Fa. B und der Fa. C immer im Zusammenhang dargestellt werden, wie vom

Beschwerdeführer vorgebracht, vermag gleichfalls nicht die steuerliche Anerkennung der Fa. C zu bewirken. Dass die Fa. B in den vorhin angeführten Entscheidungen des BFG vom 17.12.2015, RV/5100492/2010, und 09.02.2016, RV/5100158/2014, anerkannt wurde, bedeutet nicht, dass sie auch im vorliegenden Verfahren anzuerkennen ist. Die genannten Entscheidungen entfalten keine Bindungswirkung. Der Beschwerdeführer geht in seiner Ansicht fehl, wenn er meint, die Anerkennung der B durch das BFG ziehe zwangsläufig auch die Anerkennung der C nach sich, da die C ja der Vertragspartner der B gewesen sei. Dass in den vom Beschwerdeführer zitierten Entscheidungen des BFG kein direkter Durchgriff vorgenommen wurde – wie vom Beschwerdeführer ins Treffen geführt - hat nicht zur Folge, dass auch im vorliegenden Fall kein direkter Durchgriff vorgenommen werden darf.

Auch mit dem Hinweis auf den rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid 2003 vermag der Beschwerdeführer die Beschwerde nicht zum Erfolg zu führen. Das Vorbringen des Beschwerdeführers hat die Einkommensteuer für das Jahr 2003 zum Gegenstand, während es im gegenständlichen Verfahren um die Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2006 und 2007 geht. Der Hinweis des Beschwerdeführers geht allein schon deshalb ins Leere, weil bei den Veranlagungssteuern infolge des für sie geltenden Abschnittsprinzips die Grundlagen der Besteuerung bei jeder Veranlagung selbständig festzustellen und der Sachverhalt sowie die Rechtslage neu zu prüfen sind (vgl. VwGH 18.12.1996, [94/15/0151](#)). Was das Jahr 2003 betrifft, gilt es der Klarstellung halber darauf hinzuweisen, dass sich dem Einkommensteuerbescheid 2003 vom 17.12.2013 und der dazu ergangenen Beschwerdevorentscheidung vom 23.06.2014 bei einer Gesamtbetrachtung (Spruch und Bescheidbegründung) nicht entnehmen lässt, dass die Abgabenbehörde für das Kalenderjahr 2003 in der gegenständlichen Angelegenheit eine anderslautende Auffassung vertreten hätte. Die Abgabenbehörde hat vielmehr wohl gleichbleibend den Standpunkt eingenommen, dass die in Rede stehenden Einkünfte nicht der C, sondern dem Beschwerdeführer direkt zuzurechnen sind.

Zu Umsatzsteuer 2004, 2005, 2006, 2007:

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

Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmens.

§ 3a UStG 1994 enthält Regelungen über den Ort der sonstigen Leistung.

Gemäß § 3a Abs. 5 UStG 1994 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung nach Maßgabe und in der Reihenfolge der folgenden Absätze.

Gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung wird eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind auch:

- a) die sonstigen Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen;
- b) die sonstigen Leistungen zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen (zB die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros).

Gemäß § 3a Abs. 8 UStG 1994 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung werden die folgenden sonstigen Leistungen dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird:

- a) künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter,
- [...]

Gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung können Unternehmer, bei denen die Voraussetzungen gemäß § 17 Abs. 2 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 für die Ermittlung der Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz vorliegen, die abziehbaren Vorsteuerbeträge mit einem Durchschnittssatz von 1,8% des Gesamtumsatzes aus Tätigkeiten im Sinne des § 22 und § 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 mit Ausnahme der Umsätze aus Hilfsgeschäften, höchstens jedoch mit einer abziehbaren Vorsteuer von 3.960 Euro, berechnen. Eine Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge mit dem Durchschnittssatz ist gesondert für jeden Betrieb möglich. Mit diesem Durchschnittssatz werden sämtliche Vorsteuern abgegolten, ausgenommen [...]

Gemäß § 14 Abs. 4 UStG 1994 können Unternehmer, bei denen die Voraussetzungen für eine Ermittlung des Vorsteuerabzuges nach Durchschnittssätzen gegeben sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass sie ihre abziehbaren Vorsteuerbeträge nach Durchschnittssätzen ermitteln.

Vorweg ist festzuhalten, dass für das Jahr 2005 Umsatzsteuer nicht zur Vorschreibung gelangt ist. Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 geht daher schon deshalb ins Leere.

Auf die Zurechnung von Leistungen im Umsatzsteuerrecht lassen sich die Zurechnungsgrundsätze des Einkommensteuerrechts nicht so ohne weiteres übertragen. Für die umsatzsteuerrechtliche Zurechnung von Leistungen gilt vielmehr Folgendes: Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen. Leistungsempfänger ist, wer die Leistung ausbedungen hat, mag auch ein Dritter den Aufwand tragen oder der effektive Nutzen der Leistung letztlich im Vermögen eines anderen eintreten (vgl. Ruppe/Achatz UStG⁵ § 1 Tz 258). Die Unternehmereigenschaft einer Gesellschaft setzt allerdings ein **tatsächliches**

Leistungsverhalten voraus, diese muss nach dem **Gesamtbild der Verhältnisse als Leistende** auftreten. Ein bloßes “Zwischenschalten durch Fakturierung” reicht hierfür nicht aus (vgl. Ruppe/Achatz UStG⁵ § 1 Tz 261, VwGH 19.12.2018, [Ra 2017/15/0003](#)).

Die Fähigkeit Unternehmer zu sein, besitzt jedes Gebilde, das als solches Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn erbringt. Die Unternehmertätigkeit ist weder mit einem bestimmten zivilrechtlichen Status noch mit einer bestimmten Rechtsform verknüpft. Erforderlich ist allerdings ein Auftreten nach außen und ein Mindestmaß an Organisation, die das Gebilde befähigt, selbst Leistungen zu erbringen (vgl. Ruppe/Achatz UStG⁵ § 1 Tz 17 mit Hinweis auf die dort angeführte Judikatur).

Im vorliegenden Fall kommt der Fa. C nicht die Eigenschaft eines Unternehmers zu. Die Gesellschaft verfügt über keine Infrastruktur (weder Büroräumlichkeiten noch Personal). Sie war daher gar nicht in der Lage die in Rede stehenden Leistungen zu erbringen. Sie hat sie auch tatsächlich nicht erbracht. Die C ist lediglich als Partner des Vertragswerks und als Aussteller von Rechnungen in Erscheinung getreten. Andere Leistungen, insbesondere die in Rede stehenden Leistungen hat sie nicht erbracht. Angesichts dieses Umstandes kann keine Rede davon sein, dass sie nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als Leistende aufgetreten ist. Diese Ausführungen gelten in gleicher Weise auch für die Fa. B. Auch dieser kommt die Eigenschaft eines Unternehmers nicht zu.

Die gegenständlichen, in Rede stehenden Leistungen wurden vom Beschwerdeführer erbracht. Er ist es, der im Sinne des Umsatzsteuerrechtes im Wege einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig geworden ist. Er ist es, der als Unternehmer anzusehen ist und dem die Leistungen umsatzsteuerrechtlich zuzurechnen sind.

Der Beschwerdeführer erachtet in seinen Ausführungen im Schreiben vom 05.11.2020 die Unternehmereigenschaft der C zunächst bereits dadurch erfüllt, dass sie über eine Steuernummer und UID-Nummer verfügt. Wenig später rückt er in seinen Ausführungen von dieser Ansicht ab und gesteht selbst ausdrücklich zu, dass die Unternehmereigenschaft einer Gesellschaft ein tatsächliches Leistungsverhalten voraussetzt, dass die Gesellschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als Leistende auftreten muss. Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, dies sei der Fall gewesen und durch Zeugenaussagen nachgewiesen (der Beschwerdeführer spricht hier ganz offenkundig die Aussagen der als Zeugen vernommenen Personen H und I an), so trifft dies nicht zu. Im Gegenteil:

Aus den Aussagen des Zeugen H geht klar und deutlich hervor, dass die C nur formal als Geschäftspartner im abgeschlossenen Vertrag und als Aussteller von Rechnungen aufgetreten ist. Die Leistungen wurden vom Beschwerdeführer erbracht. Dass die C (neben der formalen Geschäftspartnerposition) nur als Fakturierungsstelle fungierte, kommt mehr als deutlich durch die Aussagen des Zeugen zum Ausdruck (vgl. *“Ich habe [...] Herrn K [...] kontaktiert. K erklärte mir dann, er möchte die Leistungen über diese Fa., die Fa. C abrechnen”* – siehe Niederschrift

vom 04.06.2020, Seite 3). Die gesamte Geschäftsabwicklung erfolgte direkt zwischen dem Beschwerdeführer und H (vgl. „Über die C ist das alles nicht gegangen.“ „Über die C ist dieser Geschäftskontakt nie gelaufen“ – siehe Niederschrift vom 04.06.2020, Seite 5).

Der Zeugenaussage von I ist zu entnehmen, dass hier die C nicht einmal als Vertragsabschlusspartner (wie bei H) in Erscheinung getreten ist, sondern bereits der Vertrag von der Person des Beschwerdeführers mit I abgeschlossen wurde. Die Leistung wurde hier gleichfalls vom Beschwerdeführer erbracht. Die Eigenschaft der C als reine Fakturierungsstelle ergibt sich auch hier in ganz klarer und eindeutiger Weise aus den Aussagen des Zeugen (vgl. „Ja, K hat Angaben über die Firma gemacht. Er hat gesagt, er rechnet seine Dienstleistungen jetzt über die C aus haftungstechnischen Gründen ab. Das würden schon sehr viele Firmen mittlerweile so machen“ – siehe Niederschrift vom 10.08.2020, Seite 3).

Dass die Unternehmereigenschaft der C schließlich deshalb gegeben ist, weil sie beim Vertragspartner B vom BFG anerkannt worden sei – wie der Beschwerdeführer meint - stellt letztlich gleichfalls kein stichhaltiges Argument dar. Dass sich aus den Entscheidungen des BFG vom 17.12.2015, RV/5100492/2010, und 09.02.2016, RV/5100158/2014, für das vorliegende Verfahren nichts gewinnen lässt, wurde bereits ausführlich unter den vorangehenden Ausführungen dargetan.

Wenn der Beschwerdeführer in der Beschwerde ausführt, er habe die Grenzen des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 für seine mit der B abgerechneten Leistungen nicht überschritten, so spricht er dabei die Leistungen an, die er für die Fa. AS erbracht und mit auf seinen Namen ausgestellten Rechnungen abgerechnet hat (Rechnung vom 02.03.2007 und Rechnung vom 31.08.2007). Tatsächlich hat der Beschwerdeführer für die Fa. A bzw. Fa. AS aber noch weitere Leistungen erbracht, die er im Wege der C abgerechnet hat.

Die Ansicht des Beschwerdeführers bei den im Rahmen des Projektes X erbrachten Leistungen handle es sich um Katalogleistungen gemäß § 3a Abs. 9 iVm Abs. 10 UStG 1994 vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu teilen. Die erbrachten Leistungen sind vielmehr unter die Grundstücksleistungen gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 einzureihen.

In § 3a Abs. 6 UStG 1994 sieht der Gesetzgeber vor, dass eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dort als ausgeführt gilt, wo das Grundstück gelegen ist. Gemäß § 3a Abs. 6 lit. b leg.cit. sind sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück auch die sonstigen Leistungen zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen.

Von Jänner 2006 bis August 2006 (konkret 11.08.2006 – laut Zeitnachweis des Beschwerdeführers für den Monat August 2006) bestand die Tätigkeit des Beschwerdeführers darin, Vorbereitungsarbeiten für den Bau bzw. Errichtung von Mobilfunksendeanlagen auf

bestimmten, ihm vom Funkplaner vorgegebenen, in den Bundesländern Tirol und Vorarlberg gelegenen Liegenschaften zu erbringen.

Ab August 2006 (konkret 21.08.2006 - laut Zeitnachweis des Beschwerdeführers für den Monat August 2006) bis 31.01.2007 (= Ende des Leistungszeitraumes, der das gegenständliche Verfahren betrifft) war der Beschwerdeführer als Baukoordinator im Zusammenhang mit der Errichtung von Mobilfunksendeanlagen auf Liegenschaften im Bundesland Salzburg und den unmittelbar angrenzenden Randbereichen der anderen Bundesländer Oberösterreich, Steiermark, Kärnten, Tirol, tätig.

Bei den vom Beschwerdeführer im Rahmen des Projektes X erbrachten Leistungen handelt es sich um sonstige Leistungen, die der Vorbereitung oder der Koordinierung von Bauleistungen im Zusammenhang mit in Österreich gelegenen Grundstücken dienen. Als Leistungsort ist daher Österreich anzusehen. Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich gemäß § 3a Abs. 5 UStG 1994 **in der Reihenfolge** der Absätze 6 bis 12. Die vorgereihten Vorschriften haben somit Vorrang. Sobald ein Leistungsort bestimmt ist, ist eine Prüfung an Hand der nachgereihten Regeln nicht mehr erforderlich (vgl. Ruppe UStG³ § 3a Tz 29, 35).

Was die vom Beschwerdeführer an H, die H-GmbH und I erbrachten Leistungen anlangt, ist Folgendes festzuhalten:

Die vom Beschwerdeführer an H erbrachte Schulungstätigkeit über die in Deutschland geltenden Rechtsgrundlagen und Bauvorschriften betr. die Errichtung von Mobilfunkstandorten in Deutschland, die in München stattgefunden hat, stellt eine unterrichtende Leistung iSd § 3a Abs. 8 UStG 1994 dar. Als Leistungsort ist daher Deutschland anzusehen. Die vom Beschwerdeführer an die H-GmbH und I erbrachten Leistungen sind Leistungen, die der Vorbereitung von Bauleistungen (Errichtung von Mobilfunksendeanlagen) auf bestimmten, in Deutschland gelegenen Liegenschaften dienen. Es handelt sich dabei um Grundstücksleistungen gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994. Als Leistungsort ist folglich Deutschland anzusehen.

Der Beschwerdeführer definiert im Schreiben vom 01.07.2020 unter dem letzten Punkt "Zusammenfassung" die aus seiner Sicht strittigen Punkte und benennt in diesem Zusammenhang u.a. das Vorsteuerpauschale bei der Umsatzsteuer 2006 und 2007. Dieses Vorbringen ist als Erklärung gemäß § 14 Abs. 4 UStG 1994 zu werten. Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 erfüllt.

Soweit der Beschwerdeführer versucht, die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide mit dem Hinweis auf den rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid 2003 zu bekämpfen (laut den Ausführungen des Beschwerdeführers im Schreiben vom 04.08.2020 bezieht sich sein diesbezügliches Vorbringen auf sämtliche angefochtenen Bescheide) ist dieser Versuch zum

Scheitern verurteilt. Zum einen handelt es sich bei der Umsatzsteuer um eine andere Abgabenart, zum anderen betreffen die Umsatzsteuerbescheide andere Jahre. Bei den Veranlagungssteuern gilt infolge des für sie geltenden Abschnittsprinzips der Grundsatz, dass die Grundlagen der Besteuerung bei jeder Veranlagung selbstständig festzustellen und der Sachverhalt sowie die Rechtslage neu zu prüfen sind (vgl. VwGH 18.12.1996, [94/15/0151](#)).

B) Anspruchsziens 2004, 2006, 2007

1. Sachverhalt:

Mit Erlassung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004, 2006, 2007 mit Bescheiden vom 06.11.2012 (Nachforderungen: 2004: € 2.010,34; 2006: € 32.120,50; 2007: € 14.928,31) setzte die Abgabenbehörde mit Bescheiden gleichen Datums Anspruchsziens für 2004, 2006, 2007 fest.

Diese Anspruchsziensbescheide bekämpfte der Beschwerdeführer gleichfalls mit Beschwerde (vormals Berufung) vom 09.12.2012.

Mit Bescheid vom 07.01.2013 erließ die Abgabenbehörde einen Mängelbehebungsauftrag hinsichtlich der Beschwerde gegen die Anspruchsziensbescheide 2004, 2006, 2007. Sie trug unter Anführung der in § 250 Abs. 1 lit. b bis d BAO genannten Inhaltserfordernisse dem Beschwerdeführer auf, die der Beschwerde anhaftenden Mängel zu beheben.

Mit Antwortschreiben vom 05.02.2013 kam der Beschwerdeführer diesem Auftrag nach. Dabei führte er, was die fehlende Begründung anlangt, aus, bei der Berechnung der Anspruchsziens seien die mit Einzahlungen verbundenen erteilten Verrechnungsweisungen nicht entsprechend berücksichtigt worden.

Der Beschwerdeführer entrichtete am 17.05.2010 unter gleichzeitiger Erteilung einer Verrechnungsweisung Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2007 in Höhe von € 18.891,02. Diese Verrechnungsweisung wurde von der Abgabenbehörde am 01.10.2012 "storniert". Mit Schreiben vom 05.12.2013 wies der Beschwerdeführer auf das zu diesem Zeitpunkt auf seinem Konto bestehende Guthaben (€ 30.713,65), resultierend u.a. aus dem "Storno Verrechnungsweisung 01-12/2007" hin und beantragte nochmals die Verrechnung des bestehenden Guthabens u.a. mit den Einkommensteuervorauszahlungen 01-12/2007 € 18.891,02 mit Wirksamkeit lt. Einzahlung vom 17.05.2010. Gleichzeitig ersuchte er um entsprechende Korrektur der Anspruchsziens für 2007.

Hinsichtlich der Jahre 2004 und 2006 sind Einzahlungen des Beschwerdeführers unter gleichzeitiger Erteilung von Verrechnungsweisungen nicht erfolgt.

2. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf den Inhalt des Steueraktes des Beschwerdeführers, die im Abgabeninformationssystem erfassten Daten und die vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungen (vgl. Schriftverkehr mit der Abgabenbehörde und dem Beschwerdeführer).

3. Rechtslage und Erwägungen:

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 im Gesetz bestimmt umschriebene Zeiträume zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Im vorliegenden Fall führte der Bescheid vom 06.11.2012, mit dem Einkommensteuer für das Jahr 2007 festgesetzt wurde (erstmalige Festsetzung) zu einer Nachforderung von € 14.928,31. Die vom Beschwerdeführer für das Jahr 2007 mit Verrechnungsweisung am 17.05.2010 geleisteten Vorauszahlungen an Einkommensteuer beliefen sich auf € 18.891,02. Ein Differenzbetrag an Einkommensteuer ergab sich nach Gegenüberstellung mit den Vorauszahlungen nicht, sodass schon aus diesem Grund für die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007 kein Raum bleibt. Der Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid 2007 ist daher statzugeben und der bekämpfte Bescheid aufzuheben. Was hingegen die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide 2004 und 2006 anlangt, ist die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Diesbezüglich erweist sich die vom Beschwerdeführer eingebrachte Begründung als nicht stichhäftig (hinsichtlich dieser Jahre erfolgten keine Einzahlungen mit Verrechnungsweisung). Dieser Ansicht stimmt der Beschwerdeführer in seinem Schreiben vom 24.07.2019 auch ausdrücklich zu.

Wenn der Beschwerdeführer den Versuch unternimmt, die Anspruchszinsenbescheide mit dem Hinweis auf den rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid 2003 zu bekämpfen (laut den Ausführungen des Beschwerdeführers im Schreiben vom 04.08.2020 bezieht sich sein diesbezügliches Vorbringen auf sämtliche angefochtenen Bescheide) so ist dieser Versuch für das Gericht nicht nachvollziehbar.

C) Wiederaufnahme Einkommensteuer 2004, 2006

1. Sachverhalt:

Mit Datum 02.12.2005 fertigte die Abgabenbehörde an den Beschwerdeführer den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 aus. Mit Bescheid vom 23.03.2007 nahm sie das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 wieder auf und erließ gleichzeitig einen neuen Sachbescheid. Dies erfolgte aufgrund der für die Jahre 2003 bis 2005 betreffend Einkommensteuer erfolgten Prüfungsfeststellungen (vgl. BP-Bericht vom 22.03.2007 – Änderung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Änderung bei den

Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit). Mit Datum 27.05.2008 fertigte die Abgabenbehörde den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 aus.

Am 26.11.2007 langte beim Finanzamt Salzburg-Land eine mit 21.11.2007 datierte, an die Strafsachenstelle des genannten Amtes gerichtete Sachverhaltsdarstellung der Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften, Erhebungsdienst, betr. die B.Ltd., Zypern, im Zusammenhang mit dem Telekommunikationsprojekt X der Fa. A bzw. ab 2007 AS ein.

Im Rahmen einer beim Beschwerdeführer in der Zeit von 10.11.2008 (Prüfungsbeginn) bis 30.10.2012 (Datum des BP-Berichtes) durchgeführten Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG stellte der Prüfer fest, dass der Beschwerdeführer im Jahre 2004 Leistungen an H, Adresse, und im Jahre 2006 Leistungen an die Fa. A, Adresse, die H-GmbH, Adresse, und I, Adresse, erbrachte.

Aus diesem Grund verfügte die Abgabenbehörde mit Bescheiden, jeweils vom 06.11.2012, die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2006 (= angefochtene Bescheide).

2. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die im Abgabeninformationssystem erfassten Daten und den vorliegenden Akteninhalt.

3. Rechtslage und Erwägungen:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Beschwerdeführer bekämpft die Wiederaufnahme des Verfahrens damit, es seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigten.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als im Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. Ritz BAO⁶ § 303 Tz 21 und die dort angeführte Judikatur).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. z.B. VwGH 23.02.2010, [2006/15/0314](#), VwGH 29.07.2010, [2006/15/0006](#)).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*). Später entstandene Umstände (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmsgründe (vgl. z.B. VwGH 18.09.2002, [99/17/0261](#), VwGH 31.01.2002, [96/15/0222](#)).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismittel ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. z.B. VwGH 24.06.2009, [2007/15/0045](#), VwGH 28.10.2009, [2008/15/0049](#)). Daher können z.B. Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung oder für die Erhebung der Kommunalsteuer für die Gemeinde neu hervorkommen (vgl. Ritz BAO⁶ § 303 Tz 31 und die dort angeführte Judikatur).

Maßgebend ist der Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. z.B. VwGH 10.02.2016, [2013/15/0087](#), VwGH 20.10.2016, [Ro 2014/13/0034](#)).

Im gegenständlichen Fall war der abgabenfestsetzenden Stelle des Finanzamtes Salzburg-Land im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2004 vom 23.03.2007 und des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 27.05.2008 nicht bekannt, dass der Beschwerdeführer

im Jahr 2004 Leistungen an H und im Jahr 2006 Leistungen an die Fa. A, die H-GmbH und I erbrachte (die Leistungsbeziehung zu H, die H-GmbH und I wird im Übrigen vom Beschwerdeführer in seiner Beschwerde gar nicht angesprochen; in der Beschwerde nimmt er lediglich auf den "Sachverhalt" betr. die Fa B und Fa. C Bezug).

Von den erbrachten Leistungen erlangte die Abgabenbehörde erst anlässlich der beim Beschwerdeführer in den Jahren 2008 bis 2012 durchgeführten Außenprüfung durch die vom Prüfer vorgenommenen Ermittlungen (Auswertung der Sachverhaltsdarstellung der Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften u.a.) Kenntnis.

Es handelt sich dabei um Umstände, die im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2004 vom 23.03.2007 und des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 27.05.2008 bereits existent waren, der abgabenfestsetzenden Stelle aber erst nach Bescheiderlassung zur Kenntnis gelangt sind und deren Kenntnis zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt hätte.

Die Sachverhaltsdarstellung der Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften vom 21.11.2007, die am 26.11.2007 beim Finanzamt Salzburg-Land eingelangt ist, ist an die Strafsachenstelle des genannten Amtes gerichtet. Die Strafsachenstelle ist zur Durchführung von Strafverfahren, aber nicht Abgabenverfahren zuständig. Ihr kommt die Eigenschaft einer abgabenfestsetzenden Stelle nicht zu.

Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, der Abgabenbehörde sei der Sachverhalt im Zusammenhang mit der Fa. B und der C bereits zum Zeitpunkt der Vorprüfung bekannt gewesen, vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu folgen.

Bei der vom Beschwerdeführer angesprochenen Vorprüfung handelt es sich um die Betriebsprüfung, die beim Beschwerdeführer im Jahre 2007 durchgeführt wurde. Gegenstand der Prüfung war die Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005. Diese Prüfung begann am 10.01.2007 und wurde mit dem BP-Bericht vom 22.03.2007 abgeschlossen (Datum der Schlussbesprechung 21.03.2007).

Wenn der Beschwerdeführer im Schreiben vom 01.07.2020 aus dem Umstand, dass die Rechnung K/B mit 03.03.2007 datiert sei (richtiges Datum ist nicht der 03.03.2007, sondern der 02.03.2007), die der beim Finanzamt Salzburg am 21.11.2007 eingelangten Sachverhaltsdarstellung der Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften angeschlossen gewesen sei (eingelangt ist die Sachverhaltsdarstellung nicht am 21.11.2007, sondern am 26.11.2007) und die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 am 23.03.2007 erfolgt sei, den Schluss zieht, die Geschäftsbeziehungen A/B/C/K seien bereits bekannt gewesen, so ist dies für das Gericht nicht nachvollziehbar. Dies auch nicht im Hinblick auf die vom Beschwerdeführer angesprochene Niederschrift vom 13.03.2007 betr. G.

Desgleichen ist auch das Vorbringen des Beschwerdeführers, die Abgabenbehörde sei als Gesamtorganisation zu betrachten, die Finanzverwaltung habe grundsätzlich dafür Sorge zu tragen, dass die jeweilige Organisationseinheit rechtzeitig von steuerlich relevanten Sachverhalten Kenntnis erlange, nicht geeignet, aufzuzeigen, dass die Wiederaufnahme zu Unrecht erfolgt ist.

Dies gilt auch für das Vorbringen des Beschwerdeführers hinsichtlich des rechtskräftigen Einkommensteuerbescheides 2003 (laut den Ausführungen des Beschwerdeführers im Schreiben vom 04.08.2020 bezieht sich sein diesbezügliches Vorbringen auf sämtliche angefochtenen Bescheide). Unter Bedachtnahme auf die bestehende Gesetzeslage und die herrschende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO (siehe dazu die Ausführungen oben) vermag das Gericht nicht nachzuvollziehen, dass der vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte Bescheid die Behörde nicht zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die gegenständlichen Jahre berechtigt hätte.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall ist eine Revision nicht zulässig. Soweit Rechtsfragen zu beurteilen waren, folgt das Gericht in seiner Entscheidung einer existierenden, einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich.

Diese Entscheidung ergeht von:

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Salzburg, Aigner Straße 10, 5026 Salzburg

Salzburg, am 14. Dezember 2020