

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Consultatio Revisions- u Treuhand Steuerberatung GmbH, Karl-Waldbrunner-Platz 1, 1210 Wien über die Beschwerde vom 31.8.2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 28.07.2010, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren über die Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001-2007 sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001-2008 und über die Beschwerde vom 31.5.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 2.5.2011 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren über die Einkommensteuer 2009 sowie Einkommensteuer 2009

I. zu Recht erkannt:

I.1. Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2003-2007 und Umsatzsteuer 2003-2006 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

I.2. Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

I.3. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2003-2008 und Umsatzsteuer 2007 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Steuern sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das mit dessen Punkten 3. und 6. einen Bestandteil dieses Spruches bildet.

I.4. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2008 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Steuer sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das mit dessen Punkt 3. einen Bestandteil dieses Spruches bildet.

II. beschlossen:

II.1. Das Beschwerdeverfahren gegen die Bescheide über Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2001-2002 sowie Einkommen- und Umsatzsteuer 2001-2002 wird unter der GZ RV/7101769/2012 bis zum rechtskräftigen

Abschluss des Finanzstrafverfahrens des Beschwerdeführers über die Jahre 2001 und 2002 ausgesetzt.

II.2. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wird als gegenstandslos erklärt.

III. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde dem Beschwerdeführer (Bf), der auf dem Gebiet der Programmierung von EDV-Systemen tätig ist, der Betriebsausgabenabzug von Fremdleistungen einer iranischen Gesellschaft versagt sowie nicht erklärte Einkünfte aus Vermietung einer Wohnung hinzugerechnet. Strittig sind im Verfahren insbesondere die Nichtanerkennung der Fremdleistungen 2001-2009 sowie die Vermietungseinkünfte 2007 und allgemein die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung.

Betriebsprüfung 2001-2008 (AS 14-40): Trotz Vorhaltes vom 10.4.2009 habe der Bf weder Buchhaltungskonten 2001-2008 noch die Belegsammlung 2001-2004 und 2008 vorgelegt und keinerlei Nachweis für die Fremdleistungen 2001-2003 erbracht.

Für das Jahr 2004 seien Kopien zweier Eingangsrechnungen einer iranischen Firma mit Sitz in Teheran vorgelegt worden: Die Rechnung vom 22.1.2004 sei auf ein dänisches Bankkonto zu überweisen, doch weiche die Kontonummer des tatsächlichen Empfängers von der Kontonummer laut Rechnung ab (eine Stelle mehr). Die Rechnung vom 1.8.2004 laute auf 35.000 Euro, in Worten jedoch auf „five thousand Euros“, überwiesen sei ein Betrag von 27.500 Euro am 20.8.2004 an ein Konto bei der Dresdner Bank an den Begünstigten Mohamad A worden, der zwar als Zahlungsempfänger in der Rechnung ausgewiesen sei, jedoch ohne Anführung seiner Bankverbindung. Die Leistungsbeschreibung in den Rechnungen sei unzureichend, weil weder nach Art noch Umfang bestimmt.

Auch für das Jahr 2005 seien zwei Eingangsrechnungen vom 19.3. und 30.10. vorgelegt worden, deren Leistungsbeschreibung (bloß „geschätzter“ Zeitaufwand) unzureichend sei. Es sei auch unüblich, aufgrund bloß geschätzter Arbeitsstunden Zahlungen zu tätigen und bei Abrechnung nach Stunden auf eine derart runde Zahl (1.700 Std) zu kommen. Laut Rechnungen sei an Partner der leistenden Gesellschaft in den VAE bzw. in Europa zu bezahlen, tatsächlich sei an Mohamad A überwiesen worden, wobei die Kontonummer laut Rechnung und laut Zahlungsüberweisung sich in einer Ziffer unterscheide. Ein Teilbetrag

von 15.000 Euro sei vom Konto abgeboben und in Teheran bar bezahlt worden. Dafür fehle die erforderliche Deklaration der Deviseneinfuhr, das Flugticket beinhalte nur das Datum 26.5. ohne Jahr, eine Barabhebung vom 4.5.2005 könne mit der Transaktion nicht in Zusammenhang gebracht werden. In einer Vorhaltsbeantwortung vom 7.6.2010 gibt der Bf an, Beträge über 10.000 Euro könnten nicht in den Iran überwiesen werden, tatsächlich seien jedoch an Mohamad A am 20.8.2005 27.534,50 Euro und am 15.11.2005 20.000 Euro überwiesen worden. Widersprüchlich sei weiters, dass der Bf zwecks Barzahlung in den Iran habe fliegen müssen, wo dort Mohamad A seine Interessen laut Vorhaltsbeantwortung vom 7.6.2010 wahrnehme. Auch die Notwendigkeit, sich persönlich in Teheran von der Lieferungsqualität überzeugen zu müssen (Vorhaltsbeantwortung vom 3.12.2008) entbehre jeder Logik. Aufgrund der zur Verfügung stehenden Unterlagen sei es der Bp nicht möglich festzustellen, in welchen Staat die an Mohamad A überwiesenen Beträge flössen. Eine behauptete Vorauszahlung von 9.900 Euro für noch nicht erbrachte Leistungen widerspreche der Lebenserfahrung und dem notorisch wirtschaftlichen Denken des Bf.

Für 2006 liege eine Rechnung vom 21.12. vor. Dabei seien die Angaben über eine Teilzahlung von 6.000 Euro am 26.10.2006 strittig. Diese sei laut Vorhaltsbeantwortung vom 13.11.2007 an jenem Tag bezahlt worden. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 7.6.2010 sei der Betrag jedoch nach dem 21.12.2006 am Flughafen Wien durch Übergabe an einen Überbringer erfolgt, wobei das Geld jedoch nie angekommen sei und daher erst in einer Überweisung vom 2.1.2007 enthalten sei. Entgegen der Behauptung des Bf sei der Betrag nicht einmal, sondern beide Male (2006 und 2007) aufwandswirksam erfasst. Die zusammen mit der Überweisung vom 2.1.2007 getätigte Vorauszahlung von 1.660 Euro sei unglaublich, ebenso die behauptete Barzahlung, zumal in der Rechnung Überweisung an einen dänischen Geschäftspartner vereinbart sei. Aus dem Buchungstext der Überweisung vom 2.1.2007 („Rovita“) könne auch nicht auf den behaupteten betrieblichen Zusammenhang geschlossen werden. Der Empfänger könne von der Bp nicht eruiert werden, weil ihr nur die Kontoauszüge, nicht aber die Beilagen zu selbigen zur Verfügung gestellt worden seien. Wiederum wird die unzureichende Leistungsbeschreibung und die angegebene Stundenzahl (1.800) gerügt.

Für das Jahr 2007 sei eine Eingangsrechnung vom 28.23.2007 aktenkundig über 2.375 geleistete Stunden. Die Leistungsbeschreibung sei wieder unzureichend, weil die Dienstleistungen („Software development service including Java, database, unix shell scripts and test automation services“ keinem Projekt und die Arbeitsstunden keiner Dienstleistung zuordenbar seien.

Dem Verlangen der belangten Behörde, die Kommunikation mit der Fremdleistungsfirma vorzulegen, ist der Bf insoweit nachgekommen, als der Mailverkehr mit B von 13.-20.7.2007 in Arabisch und einer nicht beglaubigten deutschen Übersetzung vorgelegt wurde. Der Bp sei jedoch weder die Funktion jener Person offengelegt worden, noch gehe aus dem Mailverkehr hervor, für welche Zwecke die darin kommunizierten Zahlungen zu tätigen wären. Weiters wichen tatsächliche Zahlungsempfänger und Zahlungsempfänger

laut Rechnungen von einander ab, geltend gemachte Betriebsausgaben wichen von den Abflüssen ab (2005 10.000 weniger BA, 2006 10.000 mehr BA, 2007 1.537,26 mehr BA). Für die Jahre 2006 und 2007 seien nur Schlussrechnungen vorgelegt worden, nicht aber die Teilrechnungen, auf die in den Schlussrechnungen Bezug genommen worden sei. Letztlich lägen Vergleichsbetriebe vor, die für den selben Auftraggeber arbeiteten wie der Bf, die vergleichbare Dienstleistungen und ähnlichen Umsatz fast ohne Fremdleistungen erzielten.

Der Bf sei seinen Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten nicht hinreichend nachgekommen, insbesondere der erhöhten Beweisvorsorge- und Beweismittelbeschaffungspflicht bei Auslandssachverhalten. Die behaupteten Fremdleistungen seien daher nicht anzuerkennen.

Ausgaben für Sozialversicherungsbeiträge würden entsprechend der Auskunft der SVA den tatsächlichen Vorschreibungen angepasst.

Materialeinkauf neben der Betriebsausgabenpauschale werde nicht anerkannt, weil nur zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmte Wirtschaftsgüter davon erfasst seien, in den Jahren 2001-2006 jedoch keine Warenerlöse erklärt worden seien.

Neben nicht erklärten Mieteinkünften bis 2006 sei auch im Jahr 2007 eine Vermietung erfolgt. Die Einnahmen hierfür seien im Schätzungsweg anhand der Auskunft des Zentralen Melderegisters ermittelt worden, wobei eine Bruttomiete von 650 Euro monatlich angesetzt werde.

Betriebsprüfung 2009 (AS 67-71): Wieder seien die aufgelisteten Leistungen zu unspezifisch, die abgerechneten Mannstunden keinen Leistungen zuordenbar und keine Zwischenrechnungen vorhanden. Vorgelegt sei nur die Endrechnung worden, Zwischenrechnungen seien laut Vorhaltsbeantwortung vom 11.4.2011 vernichtet worden. Dem Bf hätte jedoch spätestens nach der Besprechung vom 26.3.2009 im Zuge der Bp 2001-2008 klar sein müssen, dass auch Zwischenrechnungen aufzubewahren seien. Überweisungen seien an Chr. C in Dänemark und an D erfolgt, nicht jedoch an die rechnungslegende Firma. Es sei unglaublich, dass aufgrund des Handelsembargos nicht in den Iran überwiesen werden könne, denn an den Verwandten des Bf, Mohamad A, habe es sehr wohl Zahlungen gegeben, an die rechnungslegende Firma kein einziges Mal. Originalbelege und Postkuverts seien nie vorgelegt worden, nur Rechnungskopien, obwohl dem Bf aus der Vor-Bp klar habe sein müssen, dass derartige Belege erforderlich seien. Auch Geschäftskorrespondenz sei keine vorgelegt worden, weil diese hauptsächlich per Telefon oder Chatprogramm stattgefunden habe, Telefonrechnungen seien jedoch bisher nicht vorgelegt worden. Aufgrund der bereits in der Vor-Bp abverlangten Nachweise stellt sich die Frage, weshalb die Chat-Korrespondenzen auch seither nicht dokumentiert worden seien. Vorgelegt seien lediglich einige Mails in persischer Sprache worden, deren Zusammenhang mit Geschäftsbeziehungen wie der Zusammenhang der darin adressierten Personen mit Geschäftsbeziehungen nicht ersichtlich sei. Vorgelegte

Zahlenreihen und Listen ließen ebenfalls keinen Zusammenhang mit der behaupteten Lieferfirma erkennen.

In der Beschwerde betreffend die Jahre 2001-2008 (AS 41-66) macht der Bf geltend:

Die Feststellungen der Bp stünden in keinem Verhältnis zum Einkommen des Bf. Die Fremdleistungen seien bereits in drei verschiedenen Verfahren durch die belangte Behörde geprüft und jeweils anerkannt worden. Die nachträgliche Versagung erscheine unzumutbar. Für den Bf als Iraner sei es nicht ungewöhnlich, mit iranischen Firmen zusammenzuarbeiten. Wäre der Bf an Abgabenhinterziehung interessiert gewesen, hätte er erst gar nicht seine Einnahmen deklariert.

Die Leistungen der Firma E P. S. bestünden u.a. in der Erstellung von Algorithmen, Datenstrukturen, Programmteilen und Modulen für den Einsatz in diversen Projekten, der Erstellung von Testmethoden und den eigentlichen Tests der gegenständlichen Programmteile und Module, der laufenden telefonischen Unterstützung in allen Projektbelangen, insb beim Auftreten von Fehlern und Fehlersuche, Simulation und Aufbau kundenspezifischer Anwendungen im Teheraner Büro, Beratungen und Schulungen im Büro in Teheran.

Aufgrund der Komplexität der Projekte sei auf eine detaillierte Leistungsbeschreibung verzichtet worden, zumal in langjährigen Geschäftsbeziehungen eine genaue Kenntnis über die erbrachten Leistungen bestehe. Weiters seien Zwischenrechnungen für laufende Akontozahlungen bzw. Zwischenabrechnungen vereinbart worden, die mit der Jahresendrechnung ihre Gültigkeit verlören.

Die Abwicklung der Geschäftsbeziehung über Telefon und Chatprogramm sei in der modernen EDV-Welt nicht ungewöhnlich. Per Mail sei nur verkehrt worden, wenn Echtzeitkommunikation nicht erforderlich gewesen sei, zB zur Bekanntgabe von Kontonummern (vgl. etwa der Bp vorgelegten Mailverkehr 13.-20.7.2007).

Aufgrund des Handelsembargos sei es schwierig, in den Iran zu überweisen, weshalb häufig an ausländische Geschäftspartner der Fa E P. S. überwiesen worden sei. Die Bekanntgabe der Kontonummer sei dabei primär auf den Zwischenrechnungen erfolgt, konnte jedoch zwischenzeitlich durch Anweisung per Telefon oder Mail abgeändert werden. Der Bf als Schuldner habe die Gründe für solche Änderungen nicht hinterfragt, da ihm nur daran gelegen gewesen sei, seine Verbindlichkeiten zu begleichen. In jenen Fällen, in denen eine Abnahme vor Ort erforderlich gewesen sei, sei die Überweisung an Mohamad A erfolgt, der im Iran die Abnahme durchgeführt habe und danach das Entgelt weitergeleitet habe. Bei Bezugnahme auf das „gewöhnliche Geschäftsleben“ sei zu beachten, dass aufgrund verschiedener Kultur und Mentalität im Nahen Osten Geschäfte auf andere Weise abgewickelt würden, als es dem europäischen Verständnis entspreche.

Zur Forderung der Bp, Buchhaltungskonten vorzulegen, werde angemerkt, dass 2001-2003 eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung geführt worden sei, die keine

Verpflichtung zur Führung von Büchern begründe. Das Abverlangen von Konten und Belegen für jenen Zeitraum erfolgte mit Vorhalt vom 10.4.2009, als bereits das Finanzstrafverfahren eingeleitet gewesen sei, womit keine Mitwirkungspflicht des Bf mehr bestanden habe. Auch seien sämtliche Bankkonten des Bf geöffnet worden. Eine notarielle Beglaubigung der Übersetzungen sei von der Bp nie verlangt worden und außerdem unzumutbar.

Für die Belege des Jahres 2001 habe nur bis Ende 2008 Aufbewahrungspflicht bestanden. Daher haben sie im Zeitpunkt des Vorhalts vom 10.4.2009 nicht mehr vorgelegt werden können. Als Nachweis für abgesetzte Fremdleistungen der Jahre 2002 und 2003 werde jeweils die Endrechnung vorgelegt. Dabei sei die Vorauszahlung von 72.000 Euro im Jahr 2002 für das Jahr 2003 nicht enthalten und müsse 2002 zusätzlich angesetzt werden.

Die Belege 2004 seien bereits von der belangten Behörde überprüft und anerkannt worden. Die Endrechnung 2004 werde übermittelt. Eine Barausgabe von 2.500 Euro sei vergessen worden, abzusetzen. Dass eine Differenz zwischen der Kontonummer in einer Rechnung und der tatsächlichen Kontonummer bestehe, sei auf einen Tippfehler zurückzuführen und telefonisch richtiggestellt worden. Auch das Auseinanderfallen von Rechnungsbetrag (30.000) und wörtlicher Ausführung „fünftausend“ sei auf einen Fehler bei Übernahme aus einer alten Rechnung als Vorlage zurückzuführen. Dass eine Überweisung letztlich an ein anderes als das in der Rechnung angeführte Bankkonto erfolge, lasse nicht den Schluss zu, es liege keine Bezahlung von Fremdleistungshonoraren vor. Die Zwischenrechnung vom 1.8.2004 umfasse den geschätzten Gesamtaufwand des Jahres 2004. Da nicht alle Leistungen bereits erbracht worden seien, sei nicht der gesamte Rechnungsbetrag überwiesen worden. Aus der Schlussrechnung gehe hervor, dass 2.500 Euro im Oktober geleistet worden seien, dies sei bar erfolgt, Flugticket liege bei.

Die Belege 2005 seien bereits von der belangten Behörde überprüft und anerkannt worden. Die Endrechnung 2005 werde übermittelt. Im Jahr 2005 sei zusätzlich eine Vorauszahlung für 2006 in Höhe von 9.900 Euro erfolgt, die im Jahr 2005 als Ausgabe zu berücksichtigen sei. Zusätzlich sei angemerkt, dass die Fa E P. S. nach persischem Kalenderjahr bilanziere [AS 45] und dass sämtliche in Rechnung gestellten Stunden auf das christliche Kalenderjahr umgerechnet würden. Dies erkläre auch, weshalb in den Endrechnungen eine geschätzte Stundenzahl für ein bestimmtes christliches Kalenderjahr abgerechnet werde. Werde in der Rechnung kein konkreter Partner als Überweisungsempfänger genannt, erfolge dies telefonisch. Aufgrund der Endrechnung ergebe sich zweifelsfrei, dass auch an Dritte geleistete Zahlungen angekommen seien. Dass für die Einfuhr von 15.000 Euro in den Iran keine Deklaration vorgelegt worden sei, ändere nichts an der Bezahlung, wofür die Barbehebung vom 4.5.2005, die Bezahlung laut Endrechnung sowie das Flugticket vom 26.5. sprächen. Die Abnahme der Software vor Ort sei erforderlich gewesen, weil sein Vertreter zu diesem Zeitpunkt nicht dort gewesen sei und in diesem Sonderfall eine Überprüfung auf den Systemen und Netzwerken des Lieferanten erforderlich gewesen sei. Dass Überweisungen in den Iran nicht problemlos

erfolgten, ergebe sich etwa aus einem beiliegenden Protokoll über die Undurchführbarkeit einer Überweisung von 10.000 Euro vom 19.12.2008 der Erste Bank. Zur Vorauszahlung von 9.900 Euro stehe es der Bp nicht zu, über die Lebenserfahrung bzw. Denkweise des Abgabepflichtigen zu urteilen. Nochmals hingewiesen sei auf die Bilanzierung nach persischem Kalender, wodurch teilweise erbrachte Leistungen erst im nächsten christlichen Kalenderjahr in Rechnung gestellt werden könnten.

Die Belege 2006 seien bereits von der belangten Behörde überprüft und anerkannt worden. Die Endrechnung 2006 werde übermittelt. Die mit der Vorhaltsbeantwortung befasste Sachbearbeiterin habe offenbar übersehen, dass der Bf die Akontozahlung 2005 im Jahr 2006 abgesetzt habe. Als abgabenrechtlicher Laie sei er mit dem Prinzip der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht vertraut und setze die Beträge dann ab, wenn sie verrechnet werden, nicht bei Zahlung. Der Betrag von 6.000 Euro sei ausschließlich im Jahr 2006 und nicht auch 2007 abgesetzt worden, außerdem verwickelte sich der Bf nicht in Widersprüche, er habe leidlich ausgesagt, dass die Geldübergabe durch den Boten bis zur Rechnung vom 21.12.2006 nicht erfolgt sei und erst mit der Überweisung vom 2.1.2007 bewirkt worden sei.

Der von der Bp angeführte äußere Betriebsvergleich sei ungeeignet, die Nichtanerkennung der Fremdleistungen zu rechtfertigen. Es sei nicht nachvollziehbar, ob die mit X, Y, Z bezeichneten Personen tatsächlich vergleichbare Dienstleistungen erbrächten bzw. vergleichbare Umsätze erzielten.

Die Wiederaufnahme der Jahre 2004-2006 sei unzulässig, weil diese Jahre bereits überprüft seien und im Zuge der Bp keine neu hervorgekommenen Tatsachen vorlägen. Auch für 2001-2003 und 2007 erscheine die Wiederaufnahme unzulässig, weil aus den Vorhalteverfahren der Jahre 2004-2006 die Vorgehensweise des Bf auch für die übrigen Jahre bekannt gewesen sei und somit im Zuge der Bp keine Tatsachen neu hervorgekommen seien. Zudem sei eine erhöhte Mitwirkungspflicht wegen Auslandsbeziehungen zu verneinen, weil den Bf im Finanzstrafverfahren gar keine Mitwirkungspflicht treffe.

Bei den Sozialversicherungsbeiträgen handle es sich lediglich um geringfügige Verschiebungen der Steuerlast zwischen einzelnen Jahren, die nicht geeignet erschienen, eine Wiederaufnahme zu rechtfertigen.

Die Anerkennung von Wareneinkauf habe nicht zur Voraussetzung, dass diese im Jahr der Anschaffung weiterveräußert werden.

Zur Vermietung führt der Bf aus: Mit Ausnahme des Herrn F kenne er die Personen nicht und habe weder für sie Meldezettel unterzeichnet noch von ihnen Mieteinnahmen erzielt. Die weiteren Ausführungen decken sich mit jenen, die der Bf im Verfahren seine KEG betreffend macht (GZ RV/7101748/2012), worauf verwiesen wird. Weiters falle die gelegentliche Vermietung einer Privatwohnung unter die LVO, und der Bf beabsichtige nicht, die Wohnung weiter zu vermieten, womit sich nach 20 Jahren kein

Gesamtüberschuss ergebe. Daher seien die Vermietungseinkünfte insgesamt mit 0 anzusetzen.

Letztlich seien die Jahre 2001 und 2002 mangels Abgabenhinterziehung bereits verjährt.

In der Beschwerde betreffend das Jahr 2009 (AS 72-92) bringt der Bf vor wie schon in der vorangegangenen und führt zusätzlich aus:

In den Jahren 2001, 2004 und 2007 seien Supportverträge abgeschlossen worden, welche die Leistungsbeziehungen eindeutig regelten, weshalb genauere Rechnungsbeschreibungen nicht erforderlich seien. Auch seien der Bp Programmteile übergeben worden (Vorhaltsbeantwortung vom 11.4.2011). Ebenso sei ein Mailverkehr vorgelegt worden, und anhand der beigelegten Dokumente sei erkennbar, dass rund 310 Funktionen und Korrekturen von der Firma E. P. S. an den Bf geliefert worden seien. Auch Beispielkundendaten seien dem Fremdleister übergeben worden, damit er die Funktionstüchtigkeit der von ihm zu erbringenden Services testen könne. Diese Dokumentation liege der Bp ebenso vor. Die erbrachten 1.700 Stunden seien kaufmännisch auf- oder abgerundet worden.

Der „Phone support“ von 2.000 Stunden ergebe sich aus der Vereinbarung von Rufbereitschaft eines Ingenieurs des Fremdleisters an 200 Tagen im Jahr jeweils von 8-18 Uhr.

Die Endrechnung vom 8.12.2009 sei bereits vorgelegt worden, die Kopie einer Zwischenrechnung sei beim Fremdleister angefordert worden aber noch nicht eingelangt. Zum Vorwurf, dass Originalbelege und Postkuverts nicht aufbewahrt worden seien, werde darauf hingewiesen, dass Postkuverts keine Buchhaltungsbelege seien und von den Originalrechnungen Kopien vorgelegt worden seien. Gemäß EStR Rz 1102 genüge zur Anerkennung von Betriebsausgaben die Glaubhaftmachung. Ein Postkuvert vom April 2011 sei aus aktuellem Anlass aufbewahrt und beigelegt worden.

Durch Zahlungen an Geschäftspartner des Fremdleisters habe der Bf diesem helfen können, das Embargo zu umgehen, weil damit auch dessen Verbindlichkeiten im Ausland abgedeckt worden seien. Dass eine Teilzahlung in der Endrechnung falsch datiert sei, sei auf einen Tippfehler zurückzuführen. Es werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Behauptung, innerhalb der letzten zehn Jahre sei keine einzige Zahlung an den Fremdleister erfolgt, nicht stimme, wie eine Überweisung vom 10.3.2010 belege.

Die Telefongespräche seien nicht per Mobiltelefon sondern über VOIP erfolgt, wofür Telefonieguthaben erworben worden seien (Beweis: beiliegende Kreditkartenrechnungen), ebenso über Skype. Dass die vorgelegte Kommunikation in persisch nicht anerkannt werde, weil sich deren Inhalt der Bp entziehe, sei unzulässig. Die Absender und Empfänger der Mails, Herr G und B seien der Inhaber der Firma E. P. S. bzw. der für den Bf zuständige Account Manager. Beide Funktionen seien den vorgelegten Supportverträgen zu entnehmen.

In ihrer Stellungnahme vom 17.2.2011 zur Beschwerde vom 31.8.2010 führt die belangte Behörde aus (AS 102-110):

Die Wiederaufnahme der Verfahren sei nicht nur wegen der Fremdleistungen sondern auch aufgrund aller übrigen Feststellungen (Sozialversicherung, Materialeinkauf, Vermietung) angezeigt gewesen.

Im Sinne der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen sei eine detaillierte Leistungsbeschreibung und Zuordnung der erbrachten Leistungen zu konkreten Projekten unabdingbar. Weder für Telefonate noch für Chats seien Nachweise erbracht worden. Als einziger Kommunikationsnachweis für eine behauptete Geschäftsbeziehung von mindestens acht Jahren über ein Leistungsvolumen von 593.172,16 Euro seien fünf Mails vom Zeitraum 14.-20.7.2007 vorgelegt worden.

Im Verfahren der KEG des Bf seien Aufstellungen über Barabhebungen des Jahres 2001 vom Bf vorgelegt worden, woraus geschlossen werden könne, dass für 2001 die Aufzeichnungen sehr wohl noch existierten, aber nicht vorgelegt worden seien. Die Kopie der Endrechnung 2001 sei nicht geeignet, Leistungsbeziehungen nachzuweisen. Geldflüsse seien nicht nachvollziehbar, doch zur behaupteten Barzahlung von 5.500 Euro sei angemerkt, dass diese Währung 2001 noch nicht existiert habe. Die in Rechnung gestellte Summe von 171.400 Euro entspreche ATS 2.358.515,42, abgesetzt worden seien aber ATS 2.358.909,00. Zwischenrechnungen seien nicht vorgelegt worden.

Die Eingangsrechnungen 2002 und 2003 seien erstmals im Berufungsverfahren vorgelegt worden. Es lägen daneben lediglich Kontoauszüge mit Buchungstext „Überweisung Ausland“ vor, jedoch keine Beilagen, aus denen sich Empfänger oder Zweck ableiten ließen. Die für 2003 behauptete Vorauszahlung von 72.000 Euro aus 2002 sei auf der Endrechnung 2002 nicht ausgewiesen. Zwischenrechnungen lägen nicht vor. Für die in der Endrechnung 2003 ausgewiesenen Vorauszahlungen aus 2002 fänden sich auf den Bankkonten des Bf keine entsprechenden Abbuchungen. Im weiteren wiederholt die belangte Behörde die bereits von ihr mehrfach gerügten Rechnungsmängel.

Die Differenz in den Kontonummern betreffend die Rechnung aus 2004 über 5.000 Euro könne nicht durch einen behaupteten Tippfehler samt telefonischer Aufklärung beseitigt werden, wenn für eine unzureichend beschriebene Leistung auf das unrichtig bezeichnete Bankkonto einer dritten dänischen Firma Zahlungen geleistet werden. Die Eingangsrechnung von 64.000 Euro an Mohamad A unterstreiche die Ansicht der Bp, es lägen keine Fremdleistungen vor, denn warum sollten an einen Angehörigen im Iran Zahlungen möglich sein, nicht aber an das fremdleistende Unternehmen? Im Zusammenhang mit EDV-Dienstleistungen sei die Notwendigkeit einer Abnahme am Ort des Leistenden nicht schlüssig sondern absurd. Auch, dass Mohamad A von der E P. S. als „our partner“ in den Rechnungen bezeichnet werde, sei widersprüchlich, sei er doch der Partner des Bf. Die in der Endrechnung 2004 enthaltene Zahlung von 2.500 Euro aus dem Oktober 2004 sei dort nicht als Barzahlung gelistet, durch ein Flugticket könne kein

Geldfluss bewiesen werden, und Überweisungen oder Abhebungen in entsprechender Höhe seien auf den Bankkonten des Bf nicht erfolgt.

Zu den Rechnungen 2005 könne die behauptete telefonische Vereinbarung, von einer Rechnungssumme von 34.000 Euro einen Teil von 28.900 Euro entgegen der schriftlichen Vereinbarung auf der Eingangsrechnung an einen Verwandten zu überweisen, nicht als Nachweis für eine betriebliche Veranlassung von Geldflüssen anerkannt werden. Der Nachweis einer nicht erfolgten Überweisung aus dem Dezember 2008 über 10.000 Euro könne die bisherigen Widersprüchlichkeiten im Sachverhalt nicht auflösen.

Zu den Eingangsrechnungen 2005 trifft die Bp noch eine allgemeine Feststellung: Die Hinweise auf den persischen Kalender gingen ins Leere, denn der gregorianische Kalender werde weltweit angewendet, was auch die Nummerierung der Rechnungen der E P. S. zeigten, die im Jänner mit 1 begannen. Weiters handle es sich beim Fremdleister um einen international agierenden Lebensmittelkonzern, der mit Sicherheit mehr als 20 bis 30 Ausgangsrechnungen jährlich fakturiere und keine EDV-Dienstleistungen anbiete. Deren Firmenlogo und -adresse seien vom Abgabepflichtigen offensichtlich missbraucht worden.

Zur Veranlagung 2007: Der Betrag von 6.600 Euro sei nach Vorhaltsbeantwortung vom 13.11.2007 in einer Summe von 36.150,60 Euro abgesetzt worden und laut Berufungsschreiben am 26.10.2006 einem Boten übergeben worden. Der Betrag von 7.660 Euro, der laut Bf per 2.1.2007 überwiesen worden sei, weil das Geld per Boten nie angekommen sei (und eine zusätzliche Vorauszahlung von 1.660 Euro enthalte), sei in einer Summe von 47.658,46 Euro im Jahr abgesetzt worden. Somit sei der Betrag von 6.000 Euro entgegen den Ausführungen des Bf doppelt abgesetzt worden.

Die Kommunikation des Bf mit der Fremdfirma sei nicht nachgewiesen worden. Die Protokollierung der behaupteten Chat-Kommunikation hätte so konfiguriert werden können, dass entsprechende Protokolle aufbewahrt werden. Keine einzige Eingangsrechnung sei im Original vorgelegt worden. Wären sie elektronisch eingelangt, hätten die entsprechenden Mails vorgelegt werden können. Von 2004 und 2005 abgesehen seien keine Zwischenrechnungen vorgelegt worden. Ein Nachweis der Funktion des B bei der E P. S. sei nicht erbracht worden.

Für die im Jahr 2007 abgesetzten Fremdleistungen sei bisher weder eine Aufgliederung noch ein Zusammenhang zwischen Zahlungsflüssen und geltend gemachten Ausgaben hergestellt worden.

Der angestellte äußere Betriebsvergleich diene nicht als Begründung sondern runde nur das Bild der Steuerunehrlichkeit des Bf ab.

Sowohl die Sozialversicherungsbeiträge (2001-2007 über 2.500 Euro Gewinnerhöhung) als auch die Feststellungen zum Materialeinkauf (über 7.500 Euro Gewinnerhöhung) rechtfertigten die Wiederaufnahmen. Die Einkünfte aus Vermietung führten im abgeschlossenen Zeitraum von 2001 bis 2007 zu einem Gesamtüberschuss von 21.470,24 Euro, somit waren auch aus diesem Grund die Wiederaufnahmen gerechtfertigt.

Die Verantwortung des Bf betreffend die Vermietung 2007 an eine Vielzahl von Personen sei angesichts der bei der gleichzeitig geprüften KG, deren Komplementär und Machthaber der Bf war, durchgeführten Betriebsprüfung und getroffenen Feststellungen unglaublich.

Im Zuge der Beschwerde sei erstmals die Einkommensteuererklärung 2008 vorgelegt worden. Die erklärten Einnahmen weichen um 1.338 Euro brutto von den von der Bp geschätzten Einnahmen ab. Diese Differenz ergebe sich aus drei Bankeingängen mit Buchungstext „H“, deren private Veranlassung und damit auch fehlende Umsatzsteuerpflicht nachzuweisen sei. Für die Nichtanerkennung der Fremdleistungen 2008 führt die Bp neben bereits aus Vorjahren bekannten Gründen an: Die verrechneten Stundenzahlen seien mit denen aus dem Vorjahr identisch, was unglaublich sei; beantragte Betriebsausgaben und Zahlungsflüsse des Jahres 2008 könnten nicht in Einklang gebracht werden.

Verjährung sei noch nicht eingetreten, weil die nicht erklärten Vermietungseinkünfte und die fingierten Eingangsrechnungen für die behaupteten Fremdleistungen den Tatbestand der Abgabenhinterziehung erfüllten.

In ihrer Stellungnahme vom 29.7.2011 zur Beschwerde vom 31.5.2011 führt die belangte Behörde aus (AS 100-101): Die vorgelegten Listen stellten keinen Leistungsnachweis dar. Aus ihnen gehe weder die leistende Firma noch der Leistungsempfänger oder Leistungszeitraum hervor. Die kaufmännische Auf- bzw. Abrundung von Stundenzahlen sei unglaublich, ebenso, dass verrechnete 2.000 Stunden Telefonsupport sich auf bloße Zeiten von Rufbereitschaft bezögen. Die Nichtvorlage von Zwischenrechnungen stelle für sich einen Grund zur Aberkennung der Betriebsausgaben dar. Das vorgelegte Postkuvert aus 2011 beweise keine Geschäftsbeziehung 2009. Wie schon mehrfach ausgeführt sei keine einzige Überweisung an die E P. S. erfolgt, wofür das Embargo keinen tauglichen Grund darstelle wegen der erfolgten Überweisungen an Mohamad A. Auch die Überweisung 2010 widerspreche der obigen Darstellungsweise. Die Kommunikation sei nicht nachgewiesen worden, ein Erwerb von Guthaben für VOIP stelle keinen Nachweis für die Kommunikation mit der Fremdfirma dar. Auf die eigentlichen Geschäftszweige der E P. S. (Lebensmittelhandel, Pharmazeutika) wird wiederholt hingewiesen.

In der Gegenäußerung zu den Stellungnahmen der belangten Behörde bringt die Bf am 14.6.2012 ergänzend vor (AS 111-119): Dass der Supportvertrag, den betreffend die Bp von Dokumentenfälschung ausgehe, erst mit der Beschwerde vorgelegt worden sei, liege daran, dass die Bp sämtliche Dokumente ohnehin als irrelevant betrachte und an der im Finanzstrafverfahren fehlenden Mitwirkungspflicht. Die mit Schreiben vom 8.8.2011 nachgereichten Unterlagen seien ebenfalls nicht gewürdigt worden. Es werden weitere Unterlagen zum Nachweis der langjährigen Geschäftsbeziehung übermittelt

(Bestätigungen durch B und G, iranische Wirtschaftskammerausweise samt beglaubigter Übersetzung, Briefkuverts aktueller Korrespondenz).

Zu den Belegen 2001: Fraglich sei, aufgrund welcher Kenntnisse die Bp die Leistungsbeschreibung der Fremdleistungen als Hilfsdienste ohne Zusammenhang zu Projekten des Bf qualifiziere. Im Kooperationsvertrag beginnend mit 5.1.2001 sei als Basiswährung Euro vereinbart worden, weshalb die Endrechnung auf Euro laute. Die Teilzahlungen seien in ATS erfolgt. Die von der Bp angesprochene Differenz seien Bankspesen.

Zu den Belegen 2002 und 2003: Der Buchungstext sei die übliche Beschreibung einer Auslandstransaktion (hier 28.838,80 Euro) auf einem Kontoauszug. Die Vorauszahlung in Höhe von 72.000 Euro scheine in der Endrechnung 2003 auf.

Zu den Belegen 2006: In der Beschwerde sei lediglich dargelegt, dass der Betrag von 6.000 Euro doppelt bezahlt, aber nur einmal (2006) abgesetzt worden sei.

Zu den Zahlungsflüssen 2007: Die erste Überweisung 2007 habe die Nachzahlung von 2006 enthalten. Damit seien zum 28.12.2007 noch 7.590 Euro offen gewesen, die Restschuld sei am 18.3.2008 beglichen worden (Gesamtbetrag der Überweisung 9.197,26 Euro).

Zum Jahr 2008: Für 2007 und 2008 seien jeweils fixe Stundenpakete vereinbart worden, dies sei branchenüblich. Die Differenzen zwischen Betriebsausgaben und Zahlungsflüssen seien darin gelegen, dass die Überweisung vom 18.3.2008 eine Verbindlichkeit aus 2007 enthalte (s.o.) sowie Bankspesen von 37,26 Euro. Damit seien lediglich 1.570 Euro eine Verbindlichkeit aus 2008. Die Überweisung vom 19.12.2008 sei als Anzahlung (10.000 Euro + Spesen) für 2009 gedacht jedoch nicht durchgeführt worden und Anfang 2009 wieder gutgeschrieben worden.

Angemerkt werde, dass im Jahr 2001 zwei Überweisungen an die Fa E P. S. erfolgt seien, sowie eine Überweisung von 9.000 Euro am 15.3.2010. Eine weitere Überweisung vom 4.11.2010 über 10.000 Euro sei fehlgeschlagen. Die Schwierigkeiten mit Überweisungen in den Iran seien damit dokumentiert.

Der Bf erläutert das iranische Kalenderjahr und die Vernichtung der Zwischenrechnungen aufgrund der Endrechnung, ohne auf die Nummerierung durch den Drittleister einzugehen. Zum behaupteten Geschäft des Drittleisters führt der Bf aus, die Firma E P. S. habe auch eine IT-Abteilung, die an den Bf IT-Leistungen erbringe. Auf den Einwand der niedrigen Ausgangsrechnungsnummern wird nicht eingegangen.

Sämtliche Supportverträge lägen im Original vor. Zum Vorwurf, keine Eingangsrechnung sei im Original vorgelegt worden, werde nochmals darauf hingewiesen, dass Glaubhaftmachung ausreiche (EStR Rz 1102). Ein Nachweis über die Funktion des B sei im Schreiben vom 8.8.2011 erbracht worden. Auffallend sei, dass sämtliche bisher vorgelegten Dokumente als irrelevant bzw. nachträglich erstellt aberkannt worden seien.

In der am 8.10.2014, 25.11.2014 und 16.4.2015 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde von den Parteien ergänzend vorgebracht:

Originalbelege habe der Bf ursprünglich nicht vorgelegt, weil er das Gefühl hatte, sein Standpunkt werde ohnehin nicht beachtet. Die Geschäftsabwicklung und die Art der erbrachten Leistungen werden im Detail erörtert. Insbesondere bringt der Bf vor, er habe in den Jahren 2001-2004 weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland gehabt, weil er in Deutschland und teilweise Irland tätig gewesen sei und in Deutschland gewohnt habe. Die belangte Behörde wendet dagegen ein, dem Bf sei die Wohnung X.Y.-Straße NN zur Verfügung gestanden, diese sei auch seine Firmenadresse gewesen, von der aus die Rechnungen gelegt worden seien. Vorgelegte Rechnungen seien lückenhaft, Mietverträge in Deutschland bestünden nicht für den gesamten Zeitraum.

Die acht in seiner Wohnung gemeldeten Personen kenne der Bf nicht und habe auch keine Wohnungsschlüssel an Dritte weitergegeben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Umfang der Steuerpflicht im Inland

Der Bf ist IT-Experte im Bereich Telekommunikationsdienstleistungen und im Beschwerdezeitraum selbständig gegenüber großen Telekommunikationsunternehmen tätig gewesen. In den Jahren 2001 bis 2004 hat er überwiegend in Deutschland gewohnt – was sich aus den vorgelegten Unterlagen (AS 190-259, Miet-, Telefon- und Energielieferverträge) ergibt – und gegenüber einem dort ansässigen Unternehmen Leistungen erbracht, in den Jahren 2003 und 2004 auch gegenüber einem irischen Unternehmen in Irland. In Irland hat sich der Bf immer nur kurz anlässlich der Leistungserbringung aufgehalten. Laut vorgelegtem Werkvertrag mit dem deutschen Auftraggeber (AS 244-250) war er zur Durchführung von Beratungs- und Unterstützungsleistungen im Unternehmen verpflichtet, die in Düsseldorf und Ratingen durchzuführen waren. Vor Beginn der Arbeiten hatte sich der Bf mit der zuständigen Abteilung des Auftraggebers in Verbindung zu setzen. Nähere Bestimmungen über zur Verfügung gestellte Arbeitsmittel oder Räumlichkeiten bestanden nicht.

In den Jahren 2001 bis 2004 hatte der Bf im Inland weiterhin einen Wohnsitz. Die Wohnung in der XY.-Straße NN, die im Eigentum einer KG stand, deren Komplementär der Bf ist, stand ihm alleine zur Verfügung und war die Geschäftsanschrift seines Betriebes, auf die sämtliche Rechnungen ausgestellt waren. Ebenso waren auf sämtlichen Rechnungen ausschließlich österreichische Telefon- und Faxnummern sowie Bankverbindung angeführt.

Der Bf hatte damit sowohl in Österreich nach § 26 Abs 1 BAO als auch in Deutschland nach § 8 AO einen Wohnsitz und war somit in beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs 2 öEStG bzw. § 1 Abs 1 dEStG). Verfügt eine Person in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie gemäß Art 4 Abs 2 lit a DBA Deutschland als nur in dem

Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Zum Mittelpunkt der Lebensinteressen besteht insbesondere folgende höchstgerichtliche Rechtsprechung:

VwGH 29.1.2015, Ra 2014/15/0059: „Für die Beurteilung Frage, an welchem Ort (in welchem Staat) Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist auf das Gesamtbild persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt (vgl. *Hofstätter/Reichel*, § 1 EStG 1988, Tz 9). Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Unter letzteren sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehat. Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2005/15/0135), aber auch Verbindungen zu Sachgesamtheiten, wie Privatsammlungen, und die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements (vgl. *Vogel/Lehner*, DBA⁵ (2008), Art 4 Rn 192). Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln. Entscheidend ist letztlich, welcher Vertragsstaat für die Person bedeutungsvollere ist (vgl. *Wassermeyer*, in *Wassermeyer/Lang/Schuch* (Hrsg.), Doppelbesteuerung², Rn 70).“

VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193: „Begründet eine Person in einem Staat eine Wohnstätte, ohne ihre im anderen Staat schon bestehende Wohnstätte aufzugeben, so kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte beibehält, wo sie bisher gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten dafür sprechen, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat (vgl. *Vogel/Lehner*, DBA⁵ (2008), Rn 193; *Wassermeyer*, in *Wassermeyer/Lang/Schuch* (Hrsg.), Doppelbesteuerung², Rn 59; *Beiser*, ÖStZ 1989, 241, 243). Eine zeitlich begrenzte Auslandstätigkeit lässt den Mittelpunkt der Lebensinteressen auch dann im Inland bestehen, wenn die Familie an den Arbeitsort im Ausland mitzieht, die Wohnung im Inland aber beibehalten wird (vgl. *Beiser*, aaO, 244).“

Auch während der Auslandstätigkeit und Doppelansässigkeit in Österreich und Deutschland ist der Lebensmittelpunkt in Österreich geblieben, woran auch eine behauptete gelegentlich des Aufenthaltes eingegangene – erst im Beschwerdeverfahren vorgebrachte und nicht näher substantiierte – vorübergehende Beziehung von nicht näher definierter Dauer mit einer nicht benannten Person nichts ändert. Von der behaupteten Beziehung abgesehen war der Bf ungebunden, besondere persönliche Bindungen haben

zu keinem der beiden Staaten bestanden. Die wirtschaftliche Bindung zu Österreich war enger, denn der Bf hat sämtliche Leistungen über seine inländische Geschäftsanschrift und seine inländische Bankverbindung abgewickelt und zudem in Österreich in seinem Wohnort (teils mittelbar über eine KG) namhaften Immobilienbesitz gehabt und bewirtschaftet (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 12.5.2015, RV/7101748/2012). Die ausländischen Geschäftsbeziehungen und der gesamte Auslandsaufenthalt waren hingegen nur auf vorübergehende Dauer angelegt, was unter anderem durch die befristeten Werk- und Mietverträge indiziert ist. Aus diesen Erwägungen war der Bf in Österreich ansässig iSd Art 4 DBA Deutschland.

Daher ist bei abkommensrechtlich unbeschränkter Steuerpflicht nur in Österreich weiter zu prüfen, welchem Staat die Auslandseinkünfte betreffend das Besteuerungsrecht zukommt. Art 7 DBA Deutschland lautet: „*Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.*“ Betriebsstätte ist eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (Art 5 DBA Deutschland).

Es muss eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung vorliegen (statisches Element), die dem Betrieb dient (funktionales Element) sowie „fest“ ist (zeitliches Element). Der beschränkt Steuerpflichtige muss darüber hinaus über die Betriebsstätte Verfügungsmacht besitzen, damit diese ihm zurechenbar ist (*Stoll*, BAO, 385 f). Der Betriebsstättenbegriff des § 29 BAO entspricht im Wesentlichen auch dem zwischenstaatlichen Betriebsstättenbegriff gemäß Art 5 OECD-MA (*Jakom/Marschner*, EStG, 2015, § 98 Rz 39). Mit der Überlassung der Räume muss dem Steuerpflichtigen eine Rechtsposition eingeräumt werden, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne weiteres entzogen oder verändert werden kann (BFH 17.3.82, I R 189/79). Es ist für die Annahme einer Verfügungsmacht nicht erforderlich, dass Anlagen, Einrichtungen usw. im Eigentum des Unternehmers stehen oder von diesem gemietet wurden, sondern es genügt vielmehr, dass sie für die Zwecke seines Unternehmens ständig zur Verfügung stehen, wobei es auf die Verfügungsmöglichkeit ankommt (VwGH 15.2.2006, 2001/13/0319).

Eine dem Betrieb des Bf zur Verfügung stehende feste örtliche Einrichtung derart, dass sie ihm ohne weiteres zur Verfügung steht, ist nicht vorgelegen, denn laut Vertrag musste sich der Bf mit dem Auftraggeber vor Aufnahme der Arbeiten in Verbindung setzen, und Regelungen über die Nutzung der Räumlichkeiten des Auftraggebers über die betriebliche Notwendigkeit der Arbeitsverrichtung im System des Auftraggebers hinaus bestanden nicht.

Gleiches gilt sinngemäß für die Tätigkeit in Irland. Die gleichbedeutenden Bestimmungen finden sich in Art 2A (Ansässigkeit), Art 3 (Betriebsstätte) und Art 5 (Unternehmensgewinne) des DBA Irland. Weshalb Österreich gegenüber Irland – wo der Bf nur Arbeiten durchgeführt hat, ohne einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt zu begründen – den Mittelpunkt der Lebensinteressen betreffend zurücktreten soll, führt der Bf nicht näher aus. Die Ansässigkeit verbleibt somit in Österreich.

Eine Betriebsstätte in Irland wird mit den zu Deutschland ins Treffen geführten Argumenten ebenfalls verneint. Darüber hinaus änderte selbst die Annahme einer irischen Betriebsstätte nichts an der Besteuerung in Österreich, weil nach Art 22 DBA Irland die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der irischen auf die österreichische Steuer erreicht wird. Eine irische Ertragsteuerbelastung wurde vom Bf weder nachgewiesen noch behauptet.

Ist der Bf ursprünglich in seiner Steuererklärung von einer rein in Österreich bestehenden Steuerpflicht ausgegangen, so soll nun *„Deutschland oder Irland als Staat der unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund der Doppelbesteuerungsabkommen zu definieren“* sein (AS 355). Der Bf hätte von Anbeginn an dafür sorgen müssen, dass er den Sachverhalt mit Auslandsbezug vollständig aufklärt und dokumentiert (UFS 5.9.2012, RV/1527-W/05). Wird die Besteuerung der strittigen Einkünfte im Ausland nicht nachgewiesen, ist dies ein Indiz dafür, dass der die Steuerfreistellung auslösende Tatbestand nicht gegeben ist (UFS 18.11.2003, RV/0306-F/02).

Stünde zweifelsfrei fest, dass eine Zuteilung an den Quellenstaat zu erfolgen hat, wäre die tatsächliche dortige Besteuerung ohne Belang (arg. „besteuert werden *dürfen*“ in Art 23 DBA Deutschland bzw. Art 22 DBA Irland; vgl. etwa *Kiesel*, INTERTAX 2013, 387 f). Besteuerungsnachweise sind somit nicht relevant zur Klärung der Rechtsfrage, sehr wohl aber zur Klärung der Tatfrage (*Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, 810). Aufgrund der vorliegenden Unterlagen und des vorangegangenen Verhaltens des Bf sind die behaupteten Betriebsstätten jedoch begründet anzuzweifeln.

Der Bf ist – gemeinsam mit seiner steuerlichen Vertretung – offenbar selbst davon ausgegangen, dass er weder in Deutschland noch in Irland eine Betriebsstätte begründet hat, weil er die Einkünfte im Inland besteuert hat, in Deutschland und Irland keine Steuererklärungen abgegeben hat und auch während des gesamten Betriebsprüfungsverfahrens vor der belangten Behörde wie auch in der Beschwerde keinerlei Hinweise auf das nun behauptete Fehlen eines inländischen Besteuerungsrechtes gegeben hat. Zudem fehlen Nachweise darüber, dass der Bf über betriebliche Räumlichkeiten derart verfügen konnte, dass sie ihm zurechenbar gewesen wären. Es liegen somit keine ausländischen Betriebsstätten vor.

Wenn nicht einmal der Bf in seinen nunmehrigen Vorbringen den Staat der unbeschränkten Steuerpflicht eindeutig zu benennen imstande ist („Deutschland oder

Irland“), sieht das erkennende Gericht umso weniger Anlass, vom ursprünglich Erklärten und bis in die Beschwerde aufrecht Erhaltenen des Bf, dass seine Einkünfte im Inland erzielt worden sind, Abstand zu nehmen.

Der Verweis auf das Mehrwertsteuererstattungsverfahren des deutschen Leistungsempfängers (AS 2003/89-94 des Einkommensteuergesetzes der belangten Behörde) lässt nichts für die ertragsteuerliche Behandlung gewinnen. Das Erstattungsverfahren erfolgte, weil der Bf Rechnungen mit USt gelegt hat, obwohl aufgrund des Empfängerortsprinzips (§ 3a Abs 9 lit a iVm Abs 10 Z 4, 6, 8 UStG) keine Steuerbarkeit im Inland gegeben war. Daraus, dass der Ort der sonstigen Leistung für die Umsatzsteuer dort gelegen ist, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt, lässt sich nicht im entferntesten darauf schließen, dass auch ertragsteuerlich das Besteuerungsrecht für die Einkünfte des Leistungserbringers an jenem Ort gelegen sein könnte.

Dass der Bf nach seinem Vorbringen geglaubt hätte, als österreichischer Staatsbürger müsse er eine Rechnung mit österreichischer Adresse legen, vermag aufgrund seiner international ausgerichteten Geschäftsbeziehungen und der durchgehenden steuerlichen Vertretung nicht zu überzeugen.

2. Anerkennung von Fremdleistungen

Der aus dem Iran stammende Bf hat sich zur Unterstützung seiner Tätigkeit – insbesondere zur Entwicklung und Überprüfung von Programmroutinen – der IT-Abteilung eines iranischen Lebensmittelkonzerns (Firma E P. S.) bedient. Die Abrechnung dieser Unterstützungsleistungen erfolgte durch Überweisung an Handelspartner (u.a. die dänische Firma C, deren Kooperation mit E P. S. aus Internetrecherchen allgemein erkennbar ist) und teilweise durch Barzahlung im Iran.

Diese Feststellung konnte erst im Zuge des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht getroffen werden, weil der Bf sich im Rahmen der Betriebsprüfung auf den Standpunkt zurückzog, es treffe ihn bei einer Prüfung nach § 99 FinStrG keine Mitwirkungspflicht. Dies hätte ihn jedoch nicht gehindert, ihn entlastende Beweismittel schon im Verfahren vor der belangten Behörde vorzulegen (vgl etwa § 117 Abs 1 2. Satz FinStrG) und entbindet ihn insbesondere nicht davon, im Abgabenverfahren die Existenz behaupteter Betriebsausgaben zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Vor dem Bundesfinanzgericht besteht kein Neuerungsverbot, das Verwaltungsgericht hat volle Kognitionsbefugnis (§§ 270, 279 Abs 1 BAO). Somit war auf die erst im Beschwerdeverfahren vom Bf vorgelegten Unterlagen Bedacht zu nehmen. Die Vorlage von Unterlagen war gegenüber dem Betriebsprüfungsverfahren deutlich verzögert. Die späte Vorlage vermag jedoch die Behauptungen des Bf aufgrund der nachfolgenden Würdigung nicht in Zweifel zu ziehen:

Zwar ergeben sich im Zusammenhang mit den Geschäftsbeziehungen in den Iran Ungereimtheiten und für mitteleuropäische Verhältnisse ungewöhnliche Abläufe, und der Bf war in der Führung seiner Aufzeichnungen und der Aufbewahrung von Dokumentationen und Zwischenrechnungen in hohem Maße nachlässig. Letztlich hat der Bf Urkunden über die für E handelnden Personen vorgelegt, weiters Originalverträge zwischen ihm und der Firma E sowie die originalen Jahresabrechnungen und Bestätigungen der Firma E über den Empfang der in Rechnung gestellten Beträge. Diese Unterlagen wurden vom Bundeskriminalamt einer kriminaltechnischen Untersuchung unterzogen.

Weder an Unterschriften noch Firmenstempeln konnten dabei Manipulationen festgestellt werden, und auch andere Auffälligkeiten sind nicht zutage getreten. Aufgrund der Echtheit dieser wesentlichen Geschäftsurkunden nimmt das Verwaltungsgericht den vom Bf behaupteten Sachverhalt betreffend Fremdleistungen als erwiesen an. Der Einwand der belangten Behörde, es sei nur erwiesen, dass die vorgelegten Unterlagen nicht manipuliert seien, nicht jedoch, dass sie tatsächlich von der Firma E stammten, vermag nicht zu überzeugen. Es erscheint unwahrscheinlich, dass der Bf die handelnden Personen zu Scheinerklärungen veranlasst hat, Überweisungen an fremde Drittfirmen hätten zudem einer Abstimmung mit diesen bedurft, schließlich sind bei diesen Drittfirmen mit den Zahlungen Verbindlichkeiten der Firma E getilgt worden.

Dass andere Anbieter ähnlicher Leistungen wie der Bf sich keiner Gehilfen bei der Ausführung ihrer Aufträge bedient haben, vermag die Art der Betriebsführung durch den Bf nicht anzugreifen. Die von der belangten Behörde aufgestellte Behauptung, der Bf habe aufgrund vertraglicher Verpflichtungen zu seinem Auftraggeber gar keine Daten weitergeben dürfen, was auch vom Geschäftsführer der I GmbH bestätigt wurde, wird nicht geteilt. Besagtes Unternehmen hatte nur eine Vermittlerfunktion und der Geschäftsführer keinen Einblick in die Tätigkeit des Bf (AS 265). Die Weitergabe von Beispieldaten (und nicht Echtdaten) zu Testzwecken (Entwicklung von Programmroutinen) erscheint daher möglich, damit auch das Auftragsverhältnis zwischen dem Bf und der Firma E.

Die von der belangten Behörde als unglaubwürdig qualifizierte Leistungsabrechnungen in runden Stundenbeträgen erscheint dem Verwaltungsgericht nicht auffällig, weil es sich um eine Pauschalabrechnung gehandelt hat. Auch die Leistungsbezeichnung in den Rechnungen ist für ertragsteuerliche Zwecke hinreichend, weil sich der Leistungsinhalt aus den Verträgen erschließt. Differenzen in Rechnungen und Zahlungsflüssen sind auf die mangelhafte Sorgfalt des Bf zurückzuführen, schaden jedoch nicht der Anerkennung jener Aufwendungen, die von der Leistungserbringerin bestätigt worden sind. Die Erklärung des Bf für die geringen Rechnungsnummern der von der Fa E ausgestellten Rechnungen, es handle sich bloß um Rechnungen aus dem Rechnungskreis der IT, die für gewöhnlich nicht mit Unternehmensfremden kontrahiere, wird im Sachverhaltszusammenhang als plausibel erachtet.

3. Sozialversicherungsbeiträge

Sozialversicherungsbeiträge, die der Bf zusätzlich zum Betriebsausgabenpauschale geltend gemacht hat, waren entsprechend dem Zufluss-Abfluss-Prinzip zu erfassen. Die daraus resultierenden Verschiebungen waren unstrittig und wurden vom Bf nur betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren releviert.

4. Materialeinkauf

Der Bf hat neben dem Betriebsausgabenpauschale von 12 % Wareneinkäufe als Betriebsausgaben geltend gemacht. Derartige Wareneinkäufe sind nicht erfolgt, weil in den Folgejahren keine Erlöse aus der gewerblichen Weiterveräußerung ersichtlich waren.

Der Bf setzt dem nur entgegen, die Anerkennung der Betriebsausgabe setze eine Weiterveräußerung nicht voraus. Ein Nachweis darüber, dass Waren, Rohstoffe, Halberzeugnisse, Hilfsstoffe oder Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären (§ 17 Abs 1 EStG), angeschafft wurden, ist vom Bf nicht erfolgt.

Auf die diesbezügliche Stellungnahme der belangten Behörde zur Beschwerde geht der Bf nicht weiter ein, womit ein substantiiertes Vorbringen gegen die von der belangten Behörde getroffene Feststellung nicht vorliegt. Die Betriebsausgabenkürzung erfolgte zurecht.

5. Vermietung

Der Bf ist Eigentümer einer Wohnung am Z-Platz. Die Wohnung war unstrittig von 2000 bis 2006 an J vermietet, auch die daraus erzielten Einkünfte sind der Höhe nach unstrittig. Außerdem war die Wohnung im Jahr 2007 von 19.4. bis 14.9. (somit für fünf Monate) an zwei Personen mit Nachnamen K vermietet, die weitere Personen beherbergt haben. Mit Ende des Jahres 2007 wurde die Vermietungstätigkeit eingestellt und die Wohnung für private Zwecke verwendet. Strittig ist die Tatsache der Vermietung im Jahr 2007 und dass insgesamt eine Einkunftsquelle vorliegt.

Die Feststellungen gründen sich auf die Parteivorbringen, die Aussage des J im Betriebsprüfungsverfahren und Melderegisterauszüge. Diese werden für das Jahr 2007 mit der Maßgabe herangezogen, dass der letzte in der Liste der Gemeldeten offenbar vergessen hat, sich rechtzeitig abzumelden, weil er als einziger von 25.4.2007-2.11.2007 gemeldet war, alle anderen Untermieter hingegen von 25.4.-17.9. (vgl. AS 37).

Die Würdigung, dass auch im Jahr 2007 eine Vermietungstätigkeit stattgefunden hat, gründet sich auf die Erwägungen, die auch die KG des Bf betreffend zur Feststellung einer Vermietungstätigkeit geführt haben: Die Verantwortung des Bf, es habe sich nur um Scheinmeldungen gehandelt, erscheint unglaubwürdig, weil es auffällig ist, dass in sämtlichen Wohnungen der KG des Bf derartige Meldungen erfolgt sind und

die Wohnungen in den Zeiten der Meldungen auch bewohnt waren (erkennbar an den Stromrechnungen), und zwar in der Regel nicht willkürlich durch verschiedenste Personen, sondern in geordneter Abfolge meist durch Personen gleichen Nachnamens und in einer Zahl, die unterzubringen die Wohnungsgröße ermöglicht. Es widerspräche den Denkgesetzen, würde der Bf in seiner KG anders verfahren, als in seinem Einzelunternehmen. Daher lag auch den hier strittigen Meldungen ein Mietverhältnis zugrunde. Wie im Parallelverfahren wird die Miete für das Jahr 2007 im Rahmen des § 184 BAO auf 500 Euro monatlich brutto geschätzt.

Dass der Bf die Vermietungstätigkeit die Wohnung am Z-Platz betreffend mit Ende des Jahres 2007 wieder eingestellt hat, stützt sich auf folgende Erwägungen: Die Wohnung hat dem Bf vor Beginn der Vermietung als Hauptwohnsitz gedient. In der Beschwerde vom 31.8.2010 führt der Bf aus, er beabsichtige nicht, die Wohnung weiterhin zu vermieten. Seit 10.5.2012 ist er selbst in der Wohnung gemeldet (bis 10.10.2014 Haupt-, dann Nebenwohnsitz, AS 289). Verwandte des Bf (sein Bruder und sein Neffe) waren im August 2012 ebenso bzw. sind seither dort gemeldet (seine Mutter, AS 344). Erst im Jahr 2013 hat der Bf wieder begonnen, die Wohnung zu adaptieren – ob für Vermietungszwecke, kann für die Streitjahre dahingestellt bleiben. Mietinserate wurden für das Jahr 2015 wieder nachgewiesen. Für die Jahre von 2008 bis 2012 konnten keinerlei Renovierungs- oder Vermietungsbestrebungen durch Handwerkerrechnungen oder Inserate nachgewiesen werden. In dieser Zeit diente die Wohnung nicht der einkommensrelevanten Sphäre des Bf.

Die Behauptung des Bf, er habe sich im Jahr 2012 nur deshalb in der Wohnung am Z-Platz gemeldet, damit seinen Verwandten die Wohnung in der XY.-Straße zur Verfügung stehe, was es erleichtere, ein Visum zu erlangen, widerspricht den melderechtlichen Aufzeichnungen, wonach sämtliche Verwandte ebenfalls am Z-Platz gemeldet waren.

Weitere aktenkundige Meldungen von Februar bis Mai 2006 in der Wohnung X.Y.-Straße NM, die der Bf Ende 2005 erworben hat und ab 2007 als Hauptwohnsitz nutzte, wurden von der belangten Behörde wegen Geringfügigkeit nicht aufgegriffen. Im Sinne der Verwaltungsökonomie unterbleibt auch seitens des Verwaltungsgerichtes eine weitere Würdigung dieses Sachverhalts.

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich folgendes: Liebhaberei ist immer auf die Einkunftsquelle bezogen zu betrachten. Einkunftsquelle bei Wohnungsvermietung ist die einzelne Wohnung. Liebhaberei liegt bei Vermietung von Eigentumswohnungen (§ 1 Abs 2 Z 3 LVO) vor, wenn die Art der Bewirtschaftung in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt (§ 2 Abs 2 LVO).

Eine darauf gerichtete Prognoserechnung wird am Beginn der Bewirtschaftung erstellt bzw. knüpft an die tatsächlichen Verhältnisse zu Beginn der Bewirtschaftung an (Jakom/Laudacher, EStG 2015, § 2 Rz 269 bezüglich UFS 2.2.2011, RV/0225-

F/10). Die spätere tatsächliche Bewirtschaftung dient lediglich der Plausibilisierung der ursprünglichen Prognose. War die Prognose eines Gesamtüberschusses plausibel, schadet auch ein tatsächlicher Gesamtverlust am Ende des Prognosezeitraumes der Einkunftsquelleneigenschaft nicht. Es zählt die objektive Ertragsfähigkeit, ergebnismindernd eintretende Unwägbarkeiten sind unschädlich (vgl. etwa VwGH 3.7.1996, 93/13/0171).

Zunächst ist nicht davon auszugehen gewesen, dass der Bf schon bei Beginn der Vermietung intendiert hatte, die Wohnung derart zu bewirtschaften, dass sie von 2008 bis 2015 leersteht. Es ist daher der Berechnung eine durchgehende Vermietung zugrunde zu legen und das Risiko von Leerstellungen entsprechend zu berücksichtigen. Die vom Bf im Beschwerdeverfahren nach der Bruttomethode erstellte Prognoserechnung (AS 336) wird daher dahingehend adaptiert, dass in den Jahren 2007 bis 2015 grundsätzlich Einnahmen von 5.300 Euro erzielbar gewesen wären. Aufgrund der die Vermietbarkeit erschwerenden Parameter (trotz zentraler Lage nicht gut beleumundetes Wohngebiet, 7. Stock ohne Lift) erscheint eine äußerst hohe Leerstandsrate von 20 % vertretbar. Daher sind die vom Bf angesetzten Mieterlöse (62.010,59 Euro) um Mieteinnahmen der Jahre 2007-2015 zu erhöhen (+46.853,52 Euro). Von der Summe wird ein Abschlag von 20 % (-21.772,82 Euro) gebildet. Die vom Bf angestellte Prognoserechnung erhöht sich somit um 25.080,70 Euro, was zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von 16.587,49 Euro führt.

Unwägbarkeiten, die zur Einstellung der Vermietung Ende 2007 geführt haben, sind nicht zu erblicken. Außerdem lag nicht nur für die ab dem Jahr 2000 gewählte Bewirtschaftungsart eine positive Prognoserechnung, sondern auch im Zeitpunkt der Einstellung ein deutlicher Gesamtüberschuss vor.

Ein besonders lang dauernder Leerstand nach vorheriger, auf Dauer angelegter Vermietung kann dazu führen, dass eine vom Steuerpflichtigen aufgenommene Einkünfteerzielungsabsicht ohne sein Zutun oder Verschulden wegfällt. Davon kann aber nur ausgegangen werden, wenn absehbar ist, dass das maßgebliche Objekt entweder wegen fehlender Marktgängigkeit oder aufgrund anderweitiger struktureller Vermietungshindernisse in absehbarer Zeit nicht wieder vermietet werden kann (*Renner*, SWK 10/2013, S. 530; BFH 11.12.2012, IX R 14/12). Besteht für ein Objekt in der bestehenden baulichen Gestaltung offenbar kein Markt und ist dieses deshalb nicht vermietbar, muss der Steuerpflichtige zum Nachweis seiner weiterhin bestehenden Vermietungsabsicht – auch durch bauliche Umgestaltungen – zielgerichtet darauf hinwirken, einen vermietbaren Zustand zu erreichen. Bleibt er hingegen untätig, spricht dies gegen den Entschluss zu vermieten (BFH 25.6.2009, IX R 54/08; UFS 19.4.2012, RV/0195-L/11).

Eine derartige Zielgerichtetheit lässt sich in den Jahren 2008 bis jedenfalls einschließlich 2012 nicht erkennen. Die ab 2013 getroffenen Sanierungsmaßnahmen sind keine Fortsetzung der seinerzeitigen Bewirtschaftung. Vielmehr wurde ein neuerlicher Vermietungsentschluss gefasst – ob bereits vor Durchführung der notwendigen

Sanierungsmaßnahmen, oder erst mit Aufnahme der Inseriertätigkeit 2015, kann für die Streitjahre dahingestellt bleiben. Der Bf hat in seiner Beschwerde im Jahr 2010 ausführt, keine weitere Vermietung zu beabsichtigen und die Wohnung anschließend für eigene Zwecke verwendet.

Aus all dem erhellt, dass der Bf in den Jahren 2001 bis 2007 eine steuerlich beachtliche Vermietungstätigkeit mit seiner Wohnung am Z-Platz betrieben hat. Mangels auf Vermietung abzielender Maßnahmen lag ab 2008 keine Einkunftsquelle mehr vor. Bei Berechnung der Mieteinkünfte wird aus den geltend gemachten Ausgaben die 20%ige Vorsteuer herausgerechnet, aus den Einnahmen die 10%ige Umsatzsteuer.

6. Beteiligung

Der Bf ist Komplementär einer KG, die gewerblichen Grundstückshandel betreibt. Auch bei dieser KG wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt, bei der festgestellt wurde, dass die ihr zurechenbaren Wiener Wohnungen großteils vermietet waren. Die Feststellungen dieses Verfahrens wurden ebenfalls angefochten, vom Verwaltungsgericht jedoch mit Erkenntnis vom 12.5.2015, RV/7101748/2012, grundsätzlich bestätigt. Die Feststellungen aus diesem Erkenntnis betreffend die Einkünfte als Mitunternehmer einer KG (StNr 12345) in den Jahren 2002-2008 werden bei der Ermittlung des Einkommens entsprechend berücksichtigt.

7. Wiederaufnahme

Insbesondere die Vermietungstätigkeit des Bf ist im Verfahren vor der belangten Behörde neu hervorgekommen und hat in den Jahren 2001-2007 zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt (§ 303 Abs 4 BAO idF vor BGBl I 2013/14). Die belangte Behörde hat ihr Ermessen zur Wiederaufnahme der Verfahren in diesem Zusammenhang rechtmäßig ausgeübt, weil die Änderungen weder relativ zu den Einkünften noch in absoluten Zahlen geringfügig waren (alleine aus der Vermietung 2.559,11 Euro Umsatzsteuer und rund 4.500 Euro Einkommensteuer). Der Verwaltungsgerichtshof hat auch wiederholt ausgesprochen, dass bei mehreren Verfahren die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen sind (VwGH 26.02.2013, 2009/15/0016). Somit war der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

Die beanstandeten Fremdhonorare des Jahres 2009 wurden vom Verwaltungsgericht anerkannt. Weitere Feststellungen hat die belangte Behörde für dieses Jahr nicht getroffen, womit sich im Jahr 2009 kein im Spruch anders lautender Bescheid ergibt. Durch die daraus resultierende Rechtswidrigkeit und Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides war die Beschwerde gegen den Sachbescheid gemäß § 261 Abs 2 BAO als gegenstandslos zu erklären.

8. Verjährung, Aussetzung

Das Recht, Einkommen- und Umsatzsteuer festzusetzen, verjährt grundsätzlich nach fünf Jahren (§ 207 Abs 2 BAO) und wird durch nach außen erkennbare Amtshandlungen der Abgabenbehörde um ein Jahr verlängert. Durch weitere außenwirksame Handlungen im Verlängerungsjahr erstreckt sich die Verjährung um ein weiteres Jahr (§ 209 Abs 1 BAO). Das am weitesten zurückliegende nicht verjährte Jahr war demnach das Jahr 2003. Dessen Verjährung wurde durch die innerhalb der Fünf-Jahres-Frist ergangenen Erstbescheide von Ende 2008 auf Ende 2009 verlängert und durch den Beginn der Betriebsprüfung auf Ende 2010. Der nunmehrigen Abgabenfestsetzung steht der Eintritt der Verjährung gemäß § 209a Abs 1 BAO nicht entgegen.

Für das Jahr 2002 wäre die Verjährung mit Ende des Jahres 2008 eingetreten, für 2001 mit Ende des Jahres 2007. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist für Jahre vor 2003 sieben Jahre (§ 207 Abs 2 iVm § 323 Abs 27 BAO). Damit und iVm § 209 Abs 1 BAO wäre auch für die Jahre 2001 und 2002 noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten.

Die Feststellung, ob eine Abgabe hinterzogen ist, stellt im h.g. anhängigen Verfahren eine Vorfrage dar. Solange diese Vorfrage nicht von der zuständigen Behörde bzw. dem zuständigen Gericht als Hauptfrage entschieden ist, kann das Verwaltungsgericht diese nach eigener Anschauung beurteilen (§ 116 Abs 1 iVm § 269 Abs 1 BAO). Schwebt vor einer Verwaltungsbehörde oder einem Gericht ein Verfahren, dessen Ausgang von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Beschwerde ist, so kann die Entscheidung darüber ausgesetzt werden, wenn nicht überwiegende Interessen der Partei entgegenstehen (§ 271 Abs 1 BAO). Vgl. dazu auch *Ritz BAO*⁵ § 116 Tz 2, 4, 10; § 271 Tz 5.

Gegen den Bf ist u.a. die Jahre 2001 und 2002 betreffend ein Finanzstrafverfahren offen. Im h.g. Beschwerdeverfahren wurden von der Partei keine Einwendungen gegen eine Aussetzung gemacht. Somit macht das Verwaltungsgericht von seinem Recht Gebrauch, die Entscheidung über die Beschwerde betreffend jene Abgaben und Jahre, deren Verjährung von der finanzstrafrechtlichen Würdigung abhängt, auszusetzen. Es erscheint nämlich zweckmäßig im Sinne der Rechtssicherheit und der Verfahrensökonomie, die Entscheidung der in der Hauptfrage zuständigen Behörde bzw. des dafür zuständigen Gerichtes abzuwarten.

Nach rechtskräftiger Beendigung des Finanzstrafverfahrens wird das Beschwerdeverfahren betreffend Wiederaufnahme, Einkommen- und Umsatzsteuer 2001-2002 von Amts wegen fortgesetzt (§ 271 Abs 2 BAO). Die belangte Behörde und der Bf haben das Verwaltungsgericht über jene rechtskräftige Beendigung unverzüglich in Kenntnis zu setzen (§ 265 Abs 6 BAO).

9. Revision

Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Zur Qualifikation von Auslandstätigkeiten gibt es eine Rechtsprechung des VwGH, in deren Rahmen sich das Erkenntnis bewegt. Insbesondere ist die Frage, ob die hier strittigen Einkünfte des Beschwerdeführers einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, eine auf der Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfrage, die auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu beantworten ist, wobei die Beweiswürdigung wiederum nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle unterliegt, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind (VwGH 22.4.2009, 2004/15/0001). Die Klärung der Qualität der Auslandseinkünfte ist somit eine Sachverhalts- und keine Rechtsfrage.

Das Vorliegen von Fremdleistungen oder bloßen Scheinrechnungen ist eine auf der Sachverhaltsebene zu lösende Frage, ebenso das Vorhandensein von Materialeinkauf. Zum Zufluss-Abfluss-Prinzip ist die Rechtslage im vorliegenden Fall klar und unstrittig.

Das Vorliegen von Mietverhältnissen und die Würdigung der Bewirtschaftung durch den Bf stellen Sachverhaltsfragen dar. Über die Voraussetzungen für die Anwendung der Liebhaberei-Verordnung bei Vermietung gibt es eindeutige Judikatur, in deren Rahmen sich das Erkenntnis bewegt.

Aus diesen Erwägungen war die Revision unzulässig.

Wien, am 17. Juni 2015