



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk in Wien vom 9. bzw. 27. Juli 1999 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1996 entschieden:

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1993 und 1995 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1994 und 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist selbständiger Organisations- bzw. Unternehmensberater und betrieb im gegenständlichen Zeitraum ein Organisationsberatungsunternehmen in Deutschland und eine Unternehmensberatung in Österreich – die Eröffnung dieses Betriebes erfolgte im Jahre 1992- und verfügte in diesem sowohl in Deutschland als auch in Österreich jeweils über einen Wohnsitz und über Büro. Zu den Kunden des Bw. zählen Banken, Kreditinstitute, Versicherungen sowie die öffentliche Verwaltung. Der Bw. ermittelt den Gewinn gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988.

Im Zuge einer die Umsatz- und Einkommensteuer jeweils die Jahre 1993, 1994, 1995 und 1996 betreffenden Betriebsprüfung stellte die BP fest, dass vom Bw. die in dessen Betrieb in Deutschland angefallenen Aufwendungen der Jahre 1993 und 1994 zu 100 % in Deutschland und **nochmals** zu 94% bzw. 99,85 % in Österreich geltend gemacht wurden. Diese Prozentsätze hätten sich nach der Verteilung der Kosten nach dem Umsatzschlüssel, dergestalt, dass die Umsätze der Betriebsstätten in Deutschland und in Österreich zusammengerechnet und in ein prozentuelles Verhältnis zueinander gestellt worden seien wobei dieses auf die in Deutschland und Österreich angefallenen Gesamtkosten angewendet worden sei, ergeben. Im Jahre 1995 seien lediglich 99 % und im Jahre 1996 lediglich 98,13 % der in Österreich entstandenen Kosten zum Ansatz gebracht worden. Eine Berücksichtigung von in Deutschland angefallenen Kosten sei nicht erfolgt. Warum diese von den beiden Vorjahren abweichende Vorgangsweise gewählt worden sei, könne von der Betriebsprüfung nicht beurteilt werden. Laut den Angaben der steuerlichen Vertretung habe es sich dabei um einen „Irrtum“ gehandelt.

Die BP führte weiters aus, dass sie eine anteilige Verlagerung von Kosten eines Betriebes im Ausland nach Österreich sowie eine Aufteilung der Gesamtkosten nach einem Umsatzschlüssel als falsch erachte und verwies darauf, dass bereits bei der Einkommensteuerveranlagung in Deutschland 100 % der deutschen Aufwendungen als Ausgaben Berücksichtigung gefunden hätten. Dieser Umstand gehe eindeutig aus den vorgelegten Einnahmen/Ausgabenrechnungen für Deutschland hervor. Eine nochmalige Berücksichtigung dieser Kosten bei der österreichischen Einkommensteuerveranlagung in Höhe von 94 % für 1993 bzw. von 99,85 % für 1994 sei nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht zulässig.

Die Betriebsprüfung anerkannte, mit Ausnahme der noch zu besprechenden Fahrzeug- und Reisekosten, 100 % der in Österreich angefallenen Betriebsausgaben auf Grundlage vom Bw. der Betriebsprüfung übermittelter, die Jahre 1993, 1994, 1995 und 1996 betreffender, Aufstellungen in welchen die auf das Büro in N sowie die auf das Büro in Wien entfallenden Betriebsausgaben getrennt dargestellt wurden.

Da in den o. e. Aufstellungen des Bw. in den Jahren 1995 und 1996 keine Fahrzeugkosten aufschienen, schätzte die BP diese auf Grundlage der vom Bw. in diesen (Aufstellungen) für die Jahre 1993 und 1994 bekanntgegebenen tatsächlichen Fahrzeugkosten.

Die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen für Reisekosten wurden von der BP mit der Begründung, dass an Tagesgeldern stets zwölf Stunden in Ansatz gebrachte worden seien und dass nicht mit jeder Reise ein Aufenthalt von zwölf Stunden verbunden sei, im Ausmaß von 10 % gekürzt.

Betreffend des in Deutschland betriebenen Organisationsberatungsunternehmens wird angemerkt, dass in den Einnahmenüberschussrechnungen des Bw. im gegenständlichen Zeitraum folgende Einnahmen bzw. Verluste ausgewiesen waren:

	Einnahmen in DM	Verlust in DM
1993	5.538,00	-79.547,62
1994	50,00	-26.723,99
1995	1.311,76	-31.946,26
1996	4.058,06	-19.094,45

Die Veranlagung der vom Bw. in Deutschland erzielten Einkünfte erfolgte beim Finanzamt Düsseldorf Nord wobei anzumerken ist, dass aus der dem UFS vorliegenden Kopie des deutschen Gewinnfeststellungsbescheides betreffend das Jahr 1993 hervorgeht, dass dieses in diesem Jahr Einkünfte des Bw. aus freiberuflicher bzw. selbständiger Tätigkeit in Höhe von DM 75.882,-- festsetzte. Die Veranlagung der Verluste des Bw. der Jahre 1994, 1995 und 1996 wurde vom genannten Finanzamt mit der Begründung, dass eine Einkünfteerzielung nicht abschließend beurteilt werden könne (Liebhaberei), vorläufig vorgenommen.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 1993 am 9. Juli 1999 sowie jene betreffend die Jahre 1994, 1995 und 1996 am 27. Juli 1999 unter Zugrundelegung der Feststellungen der Betriebsprüfung.

In der mit Schreiben vom 2. August 1999 gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 1993 eingebrachten Berufung brachte der Bw. vor, dass eine Aufteilung der Gesamtkosten im vorliegenden Fall nicht als sinnvoll erscheine, da betreffend die Betriebsstätte in Österreich sowohl Ausgaben in Österreich als auch in Deutschland angefallen seien. Deren Zuordnung könne daher nicht nach deren Anfall in N oder in Wien erfolgen, sondern es sei eine Aufteilung nach betriebswirtschaftlich sinnvollen Grundsätzen vorzunehmen. Da der Bw. seit dem Jahre 1993 einen Großteil seiner Einnahmen in Österreich erziele, seien die in Deutschland angefallenen Ausgaben auch der Betriebsstätte in Wien zuzurechnen. Eine Aufteilung der Ausgaben nach ihrem Anfall würde nämlich zu einem vollkommen sinnwidrigen Ergebnis führen. Dies deshalb, da das Büro in N in den Jahren 1993 bis 1996 hohe Verluste ausweisen würde. Hätte sich dieses Büro für den Bw. nicht rentiert, so hätte er dieses Büro zwangsläufig geschlossen. Da er jedoch dieses Büro für seine Einnahmen in Österreich benötige, sei es aus betriebswirtschaftlichen Grundsätzen nicht sinnvoll, dieses Büro zu schließen.

Der Bw. schloss diesem Berufungsschreiben eine von ihm korrigierte Berechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit betreffend das Jahr 1993 an und führte weiters aus, dass

in dieser eine direkte Zuordnung der Raumkosten zu den Büros in N bzw. in Wien und die Aufteilung der sonstigen Ausgaben nach dem Umsatzschlüssel erfolgt sei, wobei auf Grund der Betriebsprüfung die Fahrtkosten mit den tatsächlich angefallenen Kosten zum Ansatz gebracht und die Reisekosten im Ausmaß von ATS 7.183,-- gekürzt worden seien und beantragte, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Jahres 1993 laut dieser Berechnung festzusetzen.

In den jeweils mit Schreiben vom 5. August 1999 eingebrachten Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1994, 1995 und 1996 wiederholte der Bw. sein in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1993 erstelltes Vorbringen betreffend die Aufteilung der Gesamtkosten und schloss diesen Schreiben ebenfalls von ihm korrigierte Berechnungen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit betreffend an und führte im Berufungsschreiben betreffend das Jahr 1994 wiederum aus, dass in der diesbezüglichen Berechnung eine direkte Zuordnung der Raumkosten zu den Büros in N bzw. in Wien und die Aufteilung der sonstigen Ausgaben nach dem Umsatzschlüssel erfolgt sei, wobei auf Grund der Betriebsprüfung die Fahrtkosten mit den tatsächlich angefallenen Kosten zum Ansatz gebracht und die Reisekosten im Ausmaß von ATS 6.282,-- gekürzt worden seien. Der Bw. führte weiters aus, dass von ihm auf Grund der korrigierten Berechnung ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend das Jahr 1994 in Deutschland sowie eine berichtigte Erklärung auf Basis dieser Berechnung eingebracht werden werde und beantragte, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Jahres 1994 (in Österreich) laut der beigeschlossenen Berechnung festzusetzen.

Die beiden übrigen Berufungsschreiben (betreffend die Einkommensteuer 1995 und 1996) wurden mit Ausnahme der Höhe der Fahrtkosten und der Höhe der Reisekosten gleichlautend wie die Berufung betr. die Einkommensteuer 1994 verfasst. Der Bw. kündigte in diesen wiederum an, dass von ihm auf Grund der korrigierten Berechnungen Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend der Jahre 1995 und 1996 in Deutschland sowie berichtigte Erklärungen auf Basis dieser Berechnungen eingebracht werden würden und beantragte, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Jahre 1995 und 1996 (in Österreich) laut der beigeschlossenen Berechnung festzusetzen.

Vom UFS wird an dieser Stelle angemerkt, dass der Bw. in den angesprochenen, korrigierten Berechnungen folgende, seine Tätigkeit in Deutschland betreffende Einnahmen bzw. Verluste der Jahre 1993 bis 1996 anführte:

	Einnahmen in ATS	Verlust in ATS
1993	38.766,00	-75.388,65
1994	350,00	-24.163,08

1995	7.984,62	-17.512,02
1996	24.807,04	-4.279,00

In einer Stellungnahme zu dieser Berufung wies die Betriebsprüferin auf die ihr vom Bw. übermittelten, die Jahre 1993, 1994, 1995 und 1996 betreffenden, o. e.

Betriebsausgabenaufstellungen hin und führte ergänzend aus, dass auf Grund der genannten Umstände von einer Maßgeblichkeit der Betriebsstätte in Deutschland für die Umsätze in Österreich nicht gesprochen werden könne. Dies auch deshalb, da die Kundenberatungen beim Kunden selbst erfolgten und da aus dem vorgelegten Fahrtenbuch hervorgehe, dass der Bw. im Prüfungszeitraum ca. 90 % seiner Zeit in Österreich verbracht habe.

In einer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zu seiner Berufung brachte der Bw. u. a. vor, dass in den den Berufungen beigelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 1993 bis 1996 grundsätzlich den Feststellungen der BP gefolgt worden sei. Dies betreffe Abänderungen bei den Reisekosten, den Fahrtkosten sowie den Betriebskosten Büro.

Nicht gefolgt worden sei der Feststellung der BP betreffend die Kostenaufteilung zwischen dem Büro in Wien und dem Büro in N, die im Gegensatz zur Betriebsprüfung wiederum nach einem Umsatzschlüssel vorgenommen worden sei. In den Berufungen sei bereits auf die Relevanz des deutschen Büros für die Gesamttätigkeit des Bw. hingewiesen und erläutert worden, dass eine Kostenaufteilung nach einem Umsatzschlüssel aus betriebswirtschaftlicher Sicht opportun sei.

Diesbezüglich sei auszuführen, dass der Bw. als Betriebsberater der Dienstleistungsbranche zuzurechnen sei. Das Erbringen von Dienstleistungen sei im Gegensatz zu einem Erzeugungsbetrieb sehr viel stärker vertriebsorientiert ausgerichtet. Der hohe Anteil der Umsatzerlöse, die der Bw. in Österreich erzielt habe, zeige eindeutig, dass der Bw. primär in Österreich tätig werde. Die erzielten Umsatzerlöse müssten jedoch stets im Zusammenhang mit der bestehenden Klientel gesehen werden, da erst die Auftragserteilung durch die Klienten das Lukrieren von Umsatzerlösen überhaupt ermögliche. Die Klientel des Bw. sei zu einem Großteil im westlichen Österreich und in Deutschland beheimatet.

In einer derart vertrauensabhängigen Branche wie der Dienstleistungsbranche sei das Kriterium einen persönlichen Berater vor Ort zu haben, außerordentlich wichtig.

Die Repräsentanz des Bw. in Deutschland sei als strategischer Stützpunkt zur Betreuung der Klienten in Deutschland und Westösterreich zu sehen. Auf Grund dieser klientspezifischen, geographischen Gegebenheiten sei es aus administrativen Gründen nicht möglich gewesen, eine absolut exakte Kostenaufteilung zwischen dem österreichischen und dem deutschen Büro

vorzunehmen. Auf Grund der starken Vertriebsorientierung sei daher die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel gewählt worden.

Die Betriebsprüfung gehe in Ansehung des Fahrtenbuches von einer Anwesenheit des Bw. in Österreich im Prüfungszeitraum im Ausmaß von 90 % aus. Auf Grund dieses hohen Anteiles sei die Maßgeblichkeit der Betriebsstätte in Deutschland für die Umsätze in Österreich nicht anerkannt worden. Diese Argumentation sei aus folgenden Gründen nicht zulässig:

Der Anteil der Zeit die der Bw. in Österreich angeblich verbracht habe, sei auf Basis des vorgelegten Fahrtenbuches geschätzt worden. Gleichzeitig sei ausgeführt worden, dass für die Jahre 1995 und 1996 auf Grund fehlender Aufzeichnungen eine Schätzung der Fahrzeugkosten hätte erfolgen müssen. Daher sei diese Feststellung betreffend die Anwesenheit des Bw. auf Basis unvollständiger Unterlagen erfolgt.

Das ausschließliche Zugrundelegen der Aufzeichnungen über durchgeführte Fahrten zur Feststellung der Anwesenheit im Inland müsse bereits deshalb zu einem verfälschten Ergebnis führen, da der Bw. berufliche Reisen nach Deutschland zu einem großen Teil per Flugzeug oder per Bahn vorgenommen habe.

Der Bw. legte dieser Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zu seiner Berufung Aufstellungen über Reisekosten für die Jahre 1993 bis 1995 bei und führte diesbezüglich aus, dass die von ihm unternommenen beruflichen Fahrten nach Deutschland in diesen ersichtlich seien.

Diesbezüglich wird vom UFS angemerkt, dass in diesen das Jahr 1993 und 1994 betreffende Kontoauszüge enthalten sind. Aus diesen geht hervor, dass dem Bw. in diesen beiden Jahren Aufwendungen für zwölf Flugreisen entstanden sind. Der Bw. brachte weiters neun Kopien von das Jahr 1995 betreffenden, monatlichen – Jänner bis April, Juli bis August, Oktober und November - Reisekostenabrechnungen bei. In diesen scheinen sechs Reisen nach Deutschland und eine Reise nach Polen sowie eine Vielzahl von Reisen innerhalb Österreichs auf. Von zwei Ausnahmen abgesehen, sind in diesen bei den im Inland erfolgten Reisen stets Tagesgelder für zwölf Stunden vermerkt.

Mit Vorhalt vom 10. August 2006 forderte der UFS den Bw. unter Bezugnahme auf ein Schreiben dessen (damaligen) steuerlichen Vertreters vom 3. Jänner 1994, in dem bekannt gegeben wurde, dass der Bw. sowohl über einen Wohnsitz in Österreich als auch über einen solchen in Deutschland verfügt habe und dass der Bw. in diesen beiden Staaten ebenfalls jeweils eine Betriebsstätte betrieb, auf, innerhalb einer Frist von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens, bekannt zu geben, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. in den Jahren 1993 bis 1996 befunden habe. Weiters wurde der Bw. in diesem Vorhalt aufgefordert, sämtliche deutschen Einkommensteuerbescheide der genannten Jahre

vorzulegen. Dieses Vorhalteschreiben wurde dem Bw. mittels Rückscheinbriefes zugestellt und von diesem persönlich am 16. August 2006 übernommen.

Da der Bw. dieser Aufforderung nicht nachkam wurde dieser mittels eines weiteren Vorhalteschreibens vom 11. Oktober 2006 neuerlich um Beantwortung der o. e. Frage nach dem Mittelpunkt dessen Lebensinteressen bzw. um Vorlage der o. e. deutschen Einkommensteuerbescheide innerhalb einer Frist von vierzehn Tagen ab Erhalt dieses Schreibens ersucht. Dem Bw. wurde gleichzeitig bekanntgegeben, dass die Entscheidung über seine Berufung im Falle des Nichtnachkommens dieser Aufforderung entsprechend der Aktenlage erfolgen werde, was bedeute, dass davon ausgegangen werden müsse, dass sich der Mittelpunkt dessen Lebensinteressen in den Jahren 1993 bis 1996 in Österreich befunden habe und dass die von ihm (dem Bw.) in diesen Jahren in Deutschland erzielten Einkünfte infolge Vorliegens von Liebhaberei als einkommensteuerlich unbeachtlich zu beurteilen seien. Die Zustellung dieses Rückscheinbriefes erfolgte am 13. Oktober 2006 durch Hinterlegung beim Postamt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. betrieb im gegenständlichen Zeitraum ein Organisationsberatungsunternehmen in Deutschland und eine Unternehmensberatung in Österreich. Strittig ist, ob eine Aufteilung der in diesen beiden Betrieben entstandenen Gesamtkosten, mit Ausnahme der Raumkosten für das Büro in N und jener für das Büro in Wien, nach einem Umsatzschlüssel zulässig ist oder nicht.

Nach § 4 Abs 4 EStG 1988 stellen Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben dar, die durch den Betrieb veranlasst sind. Der Begriff „durch den Betrieb veranlasst“ verlangt eine Abgrenzung, wenn der Steuerpflichtige mehrere Betriebe hat. Aus der Formulierung der zitierten Gesetzesstelle lässt sich ableiten, dass mehrere Betriebe grundsätzlich nicht zusammengefasst werden dürfen, auch nicht innerhalb der gleichen Einkunftsart. Die Ermittlung des Gewinnes ist vielmehr getrennt durchzuführen, sofern nicht mehrere Betriebe organisatorisch, wirtschaftlich oder finanziell als einheitlicher Betrieb anzusehen sind (siehe *Doralt*, EStG⁹, § 4 Tz 234).

Dass kein einheitlicher sondern getrennte Betriebe in Deutschland und in Österreich vorlagen, geht aus dem Umstand, dass der Bw. in den in Deutschland beim dortigen Finanzamt eingebrachten Einnahmenüberschussrechnungen die den deutschen Betrieb betreffenden Aufwendungen zur Gänze anführte und somit selbst zu erkennen gab, dass diese ausschließlich durch diesen veranlasst waren, klar und deutlich hervor.

Da somit von zwei unterschiedlichen Betrieben auszugehen ist, liegt, bezogen auf den Betrieb des Bw. in Österreich, keine betriebliche Veranlassung der in Deutschland geltend gemachten Betriebsausgaben vor. Das bedeutet, dass die im deutschen Betrieb angefallenen (und bereits im Zuge der dortigen Veranlagung einmal geltend gemachten) Aufwendungen in Österreich nicht (nochmals) gewinnmindernd geltend gemacht werden können.

Der Gewinnbegriff des EStG bezieht sich jeweils auf den einzelnen Betrieb (siehe *Doralt*, EStG⁹, § 4 Tz 27). Einem Abgabepflichtigen steht es somit nicht frei, Aufwendungen oder Betriebsausgaben einem seiner Betriebe nach Belieben zuzuordnen. Diese sind bei jenem Betrieb in Ansatz zu bringen, in dem diese anfallen (Veranlassungsprinzip). Anderenfalls würde es zu einer unzulässigen Gewinnverschiebung kommen.

Auf Grund der Ausführungen der vorstehenden Absätze geht das Berufungsvorbringen des Bw., dass Kunden in Westösterreich vom Büro in N aus betreut worden seien, sowie, dass eine Zuordnung der Ausgaben nicht nach deren Anfall in N oder in Wien erfolgen könne, sondern dass eine Aufteilung nach betriebswirtschaftlich sinnvollen Grundsätzen vorzunehmen sei, ins Leere. Das Gleiche gilt für die Ausführungen in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zu seiner Berufung, dass der Anteil der Zeit, die der Bw. in Österreich verbrachte habe auf Basis des Fahrtenbuches geschätzt worden sei und dass auf Grund dieses hohen Anteiles die Maßgeblichkeit der Betriebsstätte in Deutschland für die Umsätze in Österreich nicht anerkannt worden sei. Dass der Schluss, dass sich der Bw. im gegenständlichen Zeitraum weitaus überwiegend in Österreich aufhielt, zu ziehen ist, ergibt auch ein Vergleich der vom Bw. in diesem in Deutschland und in Österreich erzielten Einnahmen bzw. Umsätze.

Dem weiteren Vorbringen, dass eine Aufteilung der Ausgaben nach ihrem Anfall zu einem vollkommen sinnwidrigen Ergebnis führen würde, da das Büro in N in den Jahren 1993 bis 1996 hohe Verluste ausweisen würde und dass der Bw. dieses Büro für den Fall, dass es sich für ihn nicht rentiert hätte, zwangsläufig geschlossen hätte, ist zu entgegnen, dass der Bw. die dort entstandenen Verluste, w. o. ausgeführt, im Zuge der Veranlagung zur deutschen Einkommensteuer geltend machte und somit dieses Ergebnis sehr wohl in Kauf nahm. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Bw. in den o. e. Berufungsschreiben zwar ankündigte, Anträge auf Wiederaufnahme der (deutschen) Verfahren betreffend die Jahre 1994, 1995 und 1996 auf Grundlage der den Berufungsschreiben beigelegten, korrigierten Berechnungen, nicht aber einen solchen betreffend des Verfahrens hinsichtlich des Jahres 1993 einzubringen.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Das Einkommensteuergesetz enthält keine Definition der Begriffe "Wohnsitz" und "gewöhnlicher Aufenthalt". Es ist daher § 26 BAO heranzuziehen. Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat die natürliche Person dort einen Wohnsitz, wo sie eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Unbestritten ist, dass der Bw. in den Streitjahren nicht nur in Deutschland, sondern auch in Österreich einen Wohnsitz hatte, weswegen er in diesen gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche in- und ausländischen Einkünfte.

Verfügen natürliche Personen über einen Wohnsitz in zwei oder mehreren Staaten, so sind die Besteuerungsrechte auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen auf die beteiligten Staaten aufzuteilen.

Art 1 Abs 1 DBA-Deutschland in der für den gegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung, BGBl. 1955/221, lautet: Durch dieses Abkommen soll vermieden werden, dass Personen, die in einem der beiden oder in beiden Vertragstaaten einen Wohnsitz haben, doppelt zu Steuern herangezogen werden, die nach der Gesetzgebung jedes der beiden Staaten unmittelbar vom Einkommen oder vom Vermögen oder als Gewerbesteuern oder Grundsteuern für die Vertragstaaten, die Länder, die Gemeinden oder Gemeindeverbände (auch in Form von Zuschlägen) erhoben werden.

Mit Erkenntnis vom 25. September 2001, Zl. 99/14/0217 sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass Art. 1 Abs 1 DBA-Deutschland (idF BGBl. 1955/221) das Ziel und den Zweck des Abkommens festlege und dass dieses ausschließlich die Vermeidung der Doppelbesteuerung bezwecke. Dieses richte sich daher gegen die überhöhte Besteuerung durch mehrfache Erfassung der Einkünfte. Dies schließe aber auch den Zweck der Vermeidung einer begünstigenden Wettbewerbsverzerrung durch Nichtbesteuerung bestimmter Einkünfte ein. Es solle bei grenzüberschreitenden Sachverhalten grundsätzlich eine solche Besteuerung wie bei rein innerstaatlichen Sachverhalten erfolgen.....

In diesem Erkenntnis wird weiters ausgeführt, dass Verluste aus einzelnen Einkunftsarten bei einem rein innerstaatlichen Sachverhalt gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 in der Regel ausgeglichen werden. Nur das Einkommen, also die saldierte Größe, werde der Besteuerung unterworfen. Etwas anderes könne aber auch für grenzüberschreitende Sachverhalte unter Berücksichtigung des DBA-Deutschland nicht gelten. Dies ergebe sich aus Art 1 Abs 1 DBA-Deutschland. Es liege nämlich kein Fall einer dort angesprochenen Doppelbesteuerung vor.

Durch die Berücksichtigung des in Deutschland erwirtschafteten Verlustes bei der Ermittlung des Einkommens, wie dies durch die innerstaatliche Norm des § 2 Abs 2 EStG 1988 vorgeschrieben werde, werde der Steuerpflichtige nicht iSd Art 1 Abs 1 DBA-Deutschland „doppelt zu Steuern herangezogen“. Das DBA Deutschland stehe somit einer Berücksichtigung des in Deutschland erwirtschafteten Verlustes bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 und somit bei der Berechnung der Einkommensteuer nicht entgegen....

Abschließend führte der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis aus, dass er seine diesbezügliche Rechtsprechung, wonach in Deutschland erwirtschaftete Verluste bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 gar nicht, sondern lediglich im Wege des (negativen) Progressionsvorbehaltes bei der Berechnung der Einkommensteuer zu berücksichtigen seien, nicht mehr aufrechterhalte.

Das bedeutet für den vorliegenden Fall, dass der vom Bw. im Jahre 1993 in Deutschland erzielte und vom Finanzamt Düsseldorf Nord veranlagte Verlust in Höhe von DM 75.882,-- bzw. ATS 533.882,98 – laut Auskunft der Österreichischen Nationalbank betrug der DM-Mittelkurs in diesem Jahr ATS 703,57 für 100 DM - bei der Ermittlung des vom Bw. im genannten Jahr erzielten Einkommens iSd § 2 Abs 2 EStG 1988 zu berücksichtigen ist.

Anderes gilt jedoch für die vom Bw. in den Jahren 1994, 1995 und 1996 erzielten Verluste. Die Gewinnfeststellungsbescheide der genannten Jahre wurden vom Finanzamt Düsseldorf Nord mit der Begründung, dass hinsichtlich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit zur Zeit eine Einkunftserzielungsabsicht nicht abschließend beurteilt werden könne (Liebhaberei), unter Hinweis auf § 165 Abs 1 (deutsche) AO vorläufig erlassen.

Deshalb sowie auf Grund der Berufungsausführungen des Bw., dass dieser einen Antrag auf Wiederaufnahme dieses Verfahren in Deutschland einbringen werde, wurde dieser vom UFS mittels Vorhalteschreibens vom 10. August 2006 aufgefordert, binnen vier Wochen ab dessen Zustellung die entsprechenden deutschen Einkommensteuerbescheide vorzulegen. Aus dem im Akt einliegenden Rückschein geht hervor, dass dieses Schreiben vom Bw. am 16. August 2006 persönlich übernommen wurde.

Da der Bw. dieser Aufforderung nicht nachkam wurde er mittels eines weiteren Vorhalteschreibens des UFS vom 11. Oktober 2006 neuerlich aufgefordert, die genannten deutschen Einkommensteuerbescheide binnen einer Frist von vierzehn Tagen ab Erhalt dieses Schreibens vorzulegen. Für den Fall, dass der Bw. dieser Aufforderung nicht nachkommen werde, gab der UFS diesem bekannt, dass die Erlassung der Entscheidung über dessen Berufungen auf Grundlage der Aktenlage erfolgen werde. Dies bedeute, dass die in den Jahren 1994, 1995 und 1996 – das Jahr 1993 wurde in diesem Zusammenhang irrtümlich

ebenfalls angeführt – in Deutschland erzielten Einkünfte infolge Vorliegens von Liebhaberei als einkommensteuerlich unbeachtlich zu beurteilen seien.

W. o. ausgeführt, erfolgte die Zustellung des letzterwähnten Vorhalteschreibens durch Hinterlegung beim Postamt am 13. Oktober 2006. Nach dem im Akt einliegenden Rückschein ist der Beginn der Abholfrist mit 16. Oktober 2006 gegeben.

§ 17 Abs 1 ZustellG bestimmt, dass für den Fall, dass eine Sendung an der Abgabestelle nicht zugestellt werden kann und der Zusteller Grund zur Annahme hat, dass sich der Empfänger oder ein Vertreter im Sinne des § 13 Abs. 3 leg. cit. regelmäßig an der Abgabestelle aufhält, das Schriftstück im Falle der Zustellung durch die Post beim zuständigen Postamt, in allen anderen Fällen aber beim zuständigen Gemeindeamt oder bei der Behörde, wenn diese sich in derselben Gemeinde befindet, zu hinterlegen ist.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist der Empfänger von der Hinterlegung durch eine, in den für die Abgabestelle bestimmten Briefkasten einzulegende, an der Abgabestelle zurückzulassende bzw. an der Eingangstür anzubringende, den Ort, den Beginn und die Dauer der Hinterlegung anzugebende sowie auf die Wirkung der Hinterlegung hinweisende, Verständigung zu verständigen.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. ist die hinterlegte Sendung mindestens zwei Wochen zur Abholung bereit zu halten. Der Lauf dieser Frist beginnt mit dem Tag, an dem die Sendung erstmals zur Abholung bereitgehalten wird. Hinterlegte Sendungen gelten mit dem ersten Tag dieser Frist als zugestellt.

Da im vorliegenden Fall davon auszugehen ist, dass sich der Bw. zum Zeitpunkt dieses Zustellversuches bis zum Ablauf der Abholfrist an der bezeichneten Abgabestelle aufgehalten hat, erfolgte die Zustellung des Vorhalteschreibens vom 11. Oktober 2006 im Sinne des § 17 ZustellG rechtsgültig. Somit hat der Bw. dadurch, dass er der in diesem Schreiben enthaltenen ausdrücklichen Aufforderung nicht nachkam, seine Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht verletzt.

Gemäß § 115 Abs 1 haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Nach Abs 2 leg. cit. ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Der solcherart definierten amtswegigen Ermittlungspflicht (beherrscht von der *Offizialmaxime*, gerichtet auf die Ermittlung der materiellen Wahrheit) steht aber als Korrelat die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen gegenüber (siehe *Stoll*, BAO-Kommentar, 1271).

Gemäß § 119 Abs 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgaberechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabevorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen.

Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht sind die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 20. April 1998, ZI. 95/13/0191, vom 7. Juni 2001, ZI. 95/15/0049 und vom 26. Jänner 2004, ZI. 2000/17/0172).

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen um einen Abgabeananspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 25. Oktober 1995, ZI. 94/15/0131, vom 28. Jänner 1998, ZI. 95/13/0069 und vom 7. Juni 2005, ZI. 2001/14/0187).

Beide Pflichten bestehen grundsätzlich nebeneinander und schließen einander nicht aus. Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht auch dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen (Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht) verletzt (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 5. November 1986, ZI. 85/13/0012 betreffend die Nichtbeantwortung eines Vorhaltes), doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw eine solche unterläßt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen angenommene Maß hinaus zu prüfen, zurück (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 22. Oktober 1996, ZI. 92/14/0224, vom 30. September 1998, ZI. 94/13/0099, vom 30. Mai 2001, ZI. 99/13/0024 und vom 27. November 2001, ZI. 97/14/0011).

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 25. Oktober 1995, ZI. 94/15/0131).

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass dann, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben, die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen in dem Maße höher ist, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 23. Februar 1994, ZI. 92/15/0159 und vom 26. Juli 2000, ZI. 95/14/0145). Es liegt

vornehmlich am Abgabepflichtigen, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Er hat durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die Abgabenbehörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bietet; es besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht.

Aus den umfangreichen die Ermittlungspflicht der Behörde sowie die Mitwirkungspflicht der Partei betreffenden, obigen Ausführungen ergibt sich im Zusammenhalt mit den Äußerungen des VwGH im Erkenntnis vom 5. November 1986, ZI. 85/13/0012, wonach die Abgabenbehörde im Falle der Nichtbeantwortung eines Vorhaltes in freier Beweiswürdigung die tatsächlichen Verhältnisse ohne Mitwirkung des Abgabepflichtigen zu erforschen habe, für den vorliegenden Fall, dass bei der Ermittlung des vom Bw. in den Jahren 1994, 1995 und 1996 erzielten Einkommens iSd § 2 Abs 2 EStG 1988 von der Aktenlage auszugehen ist.

Daher ist in freier Beweiswürdigung unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung, wonach es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des VwGH vom 25. April 1996, ZI. 95/16/0244, vom 19. Februar 2002, ZI. 98/14/0213 und vom 9. September 2004, ZI. 99/15/0250) auf Grund des sich aus den Verhältnissen des vorliegenden Falles ergebenden Gesamteindrucks – die in Deutschland erzielten Einnahmen betragen nur einen Bruchteil derjenigen, die der Bw. in Österreich erzielte, das Finanzamt Düsseldorf Nord erließ die Gewinnfeststellungsbescheide der Jahre 1994, 1995 und 1996 wegen Liebhabereiverdachts vorläufig, anderslautende Bescheide wurden dem UFS vom Bw., w. o. dargestellt, trotz zweier diesbezüglicher Vorhalteschreiben sowie der Bekanntgabe der Aktenlage nicht vorgelegt, der Bw. hielt sich in diesen Jahren, wie aus dessen Reisekostenabrechnungen hervorgeht, weitaus überwiegend in Österreich auf, die Gattin des Bw. ist seit 1. Jänner 1994 permanent beim Magistrat der Stadt Wien angestellt - davon auszugehen, dass die in Deutschland ausgeübte Tätigkeit seit dem Jahre 1994 nicht mehr durch die Absicht veranlasst war, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Da gemäß § 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung Einkünfte dann vorliegen, wenn eine Betätigung durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und da diese Absicht bei den vom Bw. in Deutschland entfalteten Aktivitäten ab dem Jahre 1994 nicht mehr gegeben war, liegt seit diesem Jahr hinsichtlich der vom Bw. in Deutschland ausgeübten Tätigkeit Liebhaberei vor. Somit sind die vom Bw. in den Jahren 1994, 1995 und 1996 erzielten Verluste in Österreich unbeachtlich.

Gemäß § 18 Abs 7 EStG 1988 sind Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelt, nach § 18 Abs 6 EStG 1988 zu berücksichtigen. Daher war der Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 1995 entsprechend abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 16. März 2007