



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Siegfried Riegler, Rechtsanwalt, 8720 Knittelfeld, Hauptplatz 14, vom 6. April 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 6. März 2006 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der in Österreich wohnhafte und ansässige Berufungswerber (Bw.) betrieb im Jahr 2004 ein Einzelunternehmen „Detektei“. In diesem Zusammenhang bot er diverse Sicherheitsdienstleistungen an (laut Internet-Homepage des Bw.: Personenschutz, Kid-Guarding, Begleitschutz, Observierung, Eventsecurity, Toursecurity, etc.).

Der Bw. gab für das Jahr 2004 keine Umsatz- und Einkommensteuererklärung ab.

Laut **Außenprüfungsbericht vom 15. Februar 2006**, Tz 6ff, schätzte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2004 wie folgt:

Umsätze (20%)	130.000,00 €
Vorsteuerbeträge	4.000,00 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	91.000,00 €

Begründet wurde diese Schätzung dem Grunde nach im Wesentlichen mit den festgestellten umfangreichen Aufzeichnungsmängeln sowie mit der mangelhaften Mitwirkung des Bw. (Tz 2,

3 und 6); der Höhe nach im Wesentlichen mit den von den deutschen Abgabenbehörden übermittelten Informationen (Tz 4) und mit der Auswertung des vorliegenden Kontrollmaterials, der von der Internet-Homepage des Bw. stammenden Informationen, der beim Finanzamt eingegangenen Anzeigen sowie der bei diversen Gemeinden und Bezirkshauptmannschaften erzielten Erhebungsergebnisse (Tz 5, 7 und 8). - Um Wiederholungen zu vermeiden wird auf die diesbezüglichen Ausführungen im Außenprüfungsbericht vom 15. Februar 2006 verwiesen.

In diesem Sinne ergingen auch die **Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2004 vom 6. März 2006.**

Dagegen richtet sich die vom steuerlichen Vertreter des Bw. eingebrachte **Berufung vom 6. April 2006:** Der Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2004 würden zur Gänze bekämpft. Von Seiten des Finanzamtes sei nämlich übersehen worden, dass sich der Firmensitz des Bw. in Deutschland, Adresse, befindet. Diesbezüglich werde im Außenprüfungsbericht (Tz 4) zwar festgehalten, dass das Finanzamt L mitgeteilt habe, dass der Bw. an der angegebenen Adresse keine gewerblichen Räume und keine Wohnung benütze, sich sohin in Deutschland keine Betriebsstätte befindet und die Besteuerung der Einkünfte daher Österreich obliege. Die diesbezügliche Erhebung im Rechtshilfeweg habe sich jedoch als mangelhaft erwiesen, weil der Bw. sehr wohl an der angegebenen Adresse, und zwar in der von Frau H gemieteten Wohnung, Geschäftsräume in Unterbestand genommen habe und sich darin die Betriebsstätte des Bw. befindet. Dies gehe auch daraus hervor, dass nach Auskunft der Rechtshilfebehörde vorerst Veranlagungen zur Umsatzsteuer 2001 und 2002 im Wege der Schätzung durchgeführt worden seien, woraus sich allerdings die Steuerpflicht des Bw. in Deutschland ergebe. Im Sinne dessen habe der Bw. auch seine Rechnungen von Deutschland aus fakturiert und sei er sohin im Zusammenhang mit dem bestehenden Firmensitz in Deutschland steuerpflichtig und nicht, wie von Seiten des Finanzamtes angenommen, in Österreich. Die Vorschreibung der Umsatzsteuer sei daher zu Unrecht erfolgt. Ebenso verhalte es sich mit der Einkommensteuer. Durch die Veranlagung in Österreich würde der Bw. einer Doppelbesteuerung unterliegen, weil er - wie bereits ausgeführt - auch in Deutschland veranlagt werde.

Mit **Vorhalt vom 11. April 2006** wurde der Bw. darauf aufmerksam gemacht, dass er bereits mehrmals aufgefordert worden sei, Nachweise bezüglich der behaupteten Betriebsstätte und Veranlagungen in Deutschland vorzulegen. Er habe jedoch während des neunmonatigen Prüfungsverfahrens jede Mitwirkung verweigert. Er werde nunmehr daher um die Vorlage folgender Unterlagen gebeten: Mietvertrag mit H; Mietzahlungsnachweise; Abrechnungen der örtlichen Wasser- und Stromversorger; sonstige Unterlagen, welche die behauptete Unterbestandsnahme nachweisen bzw. belegen könnten; deutsche

Steuerbescheide; Unterlagen, welche Auskunft über den Ausgang des Einspruchsverfahrens gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001, 2002 beim Finanzamt Leer geben könnten; Gewinnermittlungen 2001, 2002 als Basis für die Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes L.

Als Vorhaltsbeantwortung legte der steuerliche Vertreter des Bw. mit Schreiben vom 11. Mai 2005 lediglich eine „**Bestätigung**“ der W (unehelicher Name: H) **vom 10. Mai 2006** mit im Wesentlichen folgendem Inhalt vor:

„.... bestätige ich Ihnen, dass Sie vom Zeitraum Ihrer Gewerbeanmeldung als Detektei im September 2001 bis zumindest Ende 2004 in meinen am Großen Tief 17c angemieteten Räumlichkeiten ... kostenfrei über einen Arbeitsraum zur freien Nutzung verfügten. Ihre Gewerbeanmeldung wurde damals ebenfalls als Firmensitz auf diese Adresse angemeldet. Es wurden Ihnen auch von Seiten der Gemeinde keinerlei Sonderkosten, wie zB Müllentsorgung, Wasser etc. berechnet ...“

Laut Aktenvermerk vom 22. Mai 2006 teilte der steuerliche Vertreter des Bw. dem Finanzamt an diesem Tag telefonisch mit, dass „die verlangten deutschen Bescheide ... in nächster Zeit nicht vorgelegt“ würden.

In der Folge wies das Finanzamt die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung vom 14. Juli 2006** im Wesentlichen unter Hinweis auf § 3a Abs. 12 UStG 1994, § 1 Abs. 2 EStG 1988, das DBA-BRD und die nur unvollständige Vorhaltsbeantwortung durch den Bw. als unbegründet ab.

Dagegen richtet sich der **Vorlageantrag vom 9. August 2006**.

Mit **Vorhalt** des Unabhängigen Finanzsenates **vom 30. Jänner 2007** wurde dem Bw. mitgeteilt, dass er laut Auskunft des Finanzamtes L vom 30. Mai 2005 und 20. November 2006 sowie des Finanzamtes für Fahndung und Strafsachen O vom 13. September 2006 und 28. November 2006 an der von ihm angegebenen deutschen Adresse: Adresse, weder über eine Wohnung noch über eine Betriebsstätte verfügt habe und unter dieser Adresse auch nie beim Einwohnermeldeamt gemeldet gewesen sei. Die Anmeldung des Firmensitzes in Deutschland sei demnach offenbar nur zum Schein erfolgt. Offenbar sei von dieser seiner deutschen (Schein)Adresse (= Wohnung der ihm über einen gemeinsamen Freund bekannten W) die an ihn gerichtete Post weitergeleitet worden. Der Bw. werde davon in Kenntnis gesetzt, dass sich diese abgabenbehördlichen Feststellungen auf Besichtigungen vor Ort, Befragungen von Auskunftspersonen (Hauseigentümer, Wohnungsgeber) und Erhebungen im Gewerbeamt bzw. Landkreis L stützen würden. Demnach wäre aber der vom Bw. vorgelegten „Bestätigung“ der H bzw. W vom 10. Mai 2006 bloß der Wert einer Gefälligkeitsbestätigung beizumessen. Weiters werde der Bw. davon informiert, dass das Finanzamt L am 20. bzw. 22. November 2006 mitgeteilt habe, dass der Bw. in Deutschland für die Jahre 2003ff auch gar keine Steuererklärungen abgegeben habe.

Außerdem sei sein deutscher Steuerakt auf Grund der o.a. abgabenbehördlichen Feststellungen bereits mit Wirkung ab Jänner 2003 wieder gelöscht worden. Demnach könne aber von der in der Berufung vom 6. April 2006 behaupteten „Doppelbesteuerung“ (Besteuerung in Österreich und Deutschland) jedenfalls im verfahrensgegenständlichen Zeitraum (= 2004) offenbar keine Rede sein. Ausgehend von den o.a. abgabenbehördlichen Feststellungen hätte der Bw. somit im verfahrensgegenständlichen Zeitraum (= 2004) an der Adresse: Adresse, weder über eine Wohnung noch über eine Betriebsstätte verfügt. Damit ergäbe sich nun aber im vorliegenden Fall sehr wohl ein österreichisches Besteuerungsrecht, und zwar in Bezug auf die berufungsgegenständlichen Umsätze aus § 3a Abs. 12 UStG 1994 (maßgeblich = Unternehmensort = Ort der Geschäftsleitung = im vorliegenden Fall Österreich) und in Bezug auf die berufungsgegenständlichen Einkünfte aus Art. 7 Abs. 1 DBA-BRD (maßgeblich = Ansässigkeitsstatt = im vorliegenden Fall Österreich). Eine - allfällige - Äußerung zu den obigen Ausführungen bzw. Überlegungen möge binnen drei Wochen übermittelt werden.

Der Bw. gab dazu keine Stellungnahme ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 3a Abs. 12 erster Satz UStG 1994 wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt (Unternehmensort bzw. Ort der Geschäftsleitung).

Fehlt es bei natürlichen Personen an einem eigenen Ort der Geschäftsleitung, so ist der Wohnsitz oder der übliche Aufenthaltsort maßgebend (vgl. Ruppe, UStG³, § 3a Tz 107/1).

Gemäß § 3a Abs. 12 zweiter Satz UStG 1994 gilt, wenn die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt wird, die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

Kennzeichnend für eine Betriebsstätte im umsatzsteuerlichen Sinn ist ein hinreichender Mindestbestand von persönlichen und Sachmitteln, die für die Erbringung der Dienstleistung erforderlich sind, sowie ein hinreichender Grad an Beständigkeit im Sinne eines ständigen Zusammenwirkens von Personal und Sachmitteln (vgl. Ruppe, UStG³, § 3a Tz 107/2ff).

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gemäß Artikel 7 Abs. 1 DBA-BRD dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates 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.

Gemäß Artikel 3 Abs. 1 lit. f DBA-BRD bedeutet der Ausdruck „Unternehmen eines Vertragsstaates“ im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird.

Gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA-BRD bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

Gemäß § 29 Abs. 1 BAO ist Betriebsstätte im ertragsteuerlichen Sinn jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient.

Gemäß Art. 5 Abs. 1 DBA-BRD bedeutet der Ausdruck "Betriebsstätte" im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Ausgehend von dieser Rechtslage wird zunächst einmal festgestellt, dass die grundsätzliche Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde im vorliegenden Fall offenbar außer Streit steht. - Auch der Unabhängige Finanzsenat hegt angesichts der Fülle der o.a. Prüfungsfeststellungen an der grundsätzlichen Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde keinen Zweifel.

Aber auch gegen die Höhe der vom Finanzamt im Schätzungswege ermittelten Besteuerungsgrundlagen hat der Bw. keine substantiierten Einwendungen erhoben. - Der

Unabhängige Finanzsenat hegt angesichts der Fülle der vom Finanzamt herangezogenen o.a. Schätzungsgrundlagen auch diesbezüglich keinen Zweifel.

Der Bw. bekämpft die angefochtenen Bescheide im Wesentlichen lediglich mit dem Argument, dass im vorliegenden Fall eine Umsatz- und Einkommensbesteuerung in Österreich aus dem Grund zu unterbleiben habe, weil der Bw. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Firmensitz und Betriebsstätte in Deutschland, Adresse, gehabt habe, weshalb er richtigerweise der Umsatz- und Einkommensbesteuerung in Deutschland unterliege, wo er diesbezüglich auch veranlagt werde, sodass er nunmehr einer (internationalen) Doppelbesteuerung unterliegen würde.

Dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen (deutscher Firmensitz, deutsche Betriebsstätte, deutsches Besteuerungsrecht, internationale Doppelbesteuerung) kann jedoch aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

Die im Rechtshilfeweg befragten deutschen Abgabenbehörden haben in überzeugender Weise klargestellt, dass der Bw. an der von ihm angegebenen deutschen Adresse: Adresse, tatsächlich weder über eine Wohnung noch über eine Betriebsstätte verfügt hat, **es sich diesbezüglich also nur um eine Scheinadresse handelt** (diese Sachverhaltsfeststellungen wurden offenbar in einem aufwändigen Ermittlungsverfahren getroffen), der Bw. für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum in Deutschland tatsächlich nie Steuererklärungen abgegeben hat und sein Steuerakt in Deutschland ohnedies bereits mit Wirkung ab Jänner 2003 gelöscht worden ist (vgl. Vorhalt vom 30. Jänner 2007).

Nun erscheinen aber dem Unabhängigen Finanzsenat diese Mitteilungen der deutschen Abgabenbehörden jedenfalls glaubwürdiger als die in der Berufung enthaltenen gegenteiligen Behauptungen. Abgesehen davon, dass sich der Bw. in der Vergangenheit und im laufenden Abgabenverfahren ja nicht gerade durch steuerehrliches Verhalten „hervorgetan“ hat (vgl. zB Außenprüfungsbericht vom 15. Februar 2006, Tz 2,3 und 5) und er sich im Übrigen zu den ihm in Wahrung des Parteiengehörs vorgehaltenen o.a. deutschen abgabenbehördlichen Feststellungen auch gar nicht geäußert hat, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates vernünftigerweise auch nicht anzunehmen, dass die deutschen Abgabenbehörden im vorliegenden Fall auf ihr Besteuerungsrecht verzichtet hätten, wenn in der Realität tatsächlich ein Anknüpfungspunkt für einen deutschen Besteuerungsanspruch (deutscher Ort der Geschäftsleitung, deutsche Betriebsstätte) feststellbar gewesen wäre. Außerdem entspricht auch das steuerliche Verhalten des Bw. selbst (keine Abgabe von Steuererklärungen ua auch für das Jahr 2004 in Deutschland) im Ergebnis dieser Einschätzung (kein deutscher Ort der Geschäftsleitung, keine deutsche Betriebsstätte).

Der Unabhängige Finanzsenat sieht aber auch für die Annahme „mangelhafter“ Erhebungen in Deutschland keinerlei Anhaltspunkte. - Entsprechend dem oben Gesagten kann somit der von Seiten des Bw. zur Stützung seines Standpunktes vorgelegten „Bestätigung“ der W vom 10. Mai 2006 in freier Beweiswürdigung bloß der Wert einer Gefälligkeitsbestätigung einer Bekannten beigemessen werden (vgl. Vorhalt vom 30. Jänner 2007).

Schließlich entspricht auch die Behauptung des Bw., er würde im verfahrensgegenständlichen Zeitraum in Deutschland zur Umsatz- und Einkommensteuer veranlagt und unterliege demzufolge einer internationalen Doppelbesteuerung, gemäß dem oben Gesagten offenbar nicht der Wahrheit (vgl. Vorhalt vom 30. Jänner 2007).

Damit ist das Schicksal der Berufung aber auch schon entschieden:

In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist im vorliegenden Fall ja offenbar unbestritten, dass es sich bei der verfahrensgegenständlichen Tätigkeit des Bw. im Rahmen seiner Detektei um eine solche handelt, die unter § 3a Abs. 12 UStG 1994 fällt. Entsprechend dem oben Gesagten gelten die vom Bw. erbrachten Leistungen daher grundsätzlich als an dem Ort ausgeführt, von dem aus er sein Unternehmen betreibt bzw. wo sein Wohnsitz oder üblicher Aufenthaltsort liegt (= J; vgl. zB vorgelegte Rechnungskopien, Internet-Homepage des Bw., etc.). Demnach liegt der Leistungsort der berufungsgegenständlichen Umsätze in Österreich (vgl. § 3a Abs. 12 erster Satz UStG 1994).

Eine ausländische Betriebsstätte bzw. feste Einrichtung im umsatzsteuerlichen Sinn, welche uU zu einer Verlagerung des Leistungsortes ins Ausland führen würde, ist im vorliegenden Fall - wie bereits oben ausgeführt - nicht anzunehmen, handelt es sich doch bei der vom Bw. genannten deutschen Adresse: Adresse, offenbar lediglich um eine Scheinadresse, welche jedenfalls nicht die o.a. umsatzsteuerlichen Betriebsstättenkriterien (hinreichender Mindestbestand von persönlichen und Sachmitteln, die für die Erbringung der Dienstleistung erforderlich sind; hinreichender Grad an Beständigkeit im Sinne eines ständigen Zusammenwirkens von Personal und Sachmitteln) erfüllt.

Die österreichische Einkommensteuerpflicht des Bw. in Bezug auf die verfahrensgegenständlichen Einkünfte ergibt sich aus § 1 Abs. 2 EStG 1988 (demnach erfasst die unbeschränkte Steuerpflicht des Bw. das Welteinkommen) und Artikel 7 Abs. 1 in Verbindung mit Artikel 3 Abs. 1 lit. f und Artikel 4 Abs. 1 DBA-BRD (daraus geht das grundsätzliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates Österreich in Bezug auf den verfahrensgegenständlichen Unternehmensgewinn hervor).

Eine deutsche Betriebsstätte im einkommensteuerlichen bzw. zwischenstaatlichen Sinn, welche uU zu einer Verlagerung des Besteuerungsrechtes nach Deutschland führen würde, ist

im vorliegenden Fall - wie bereits oben ausgeführt - nicht anzunehmen, handelt es sich doch bei der vom Bw. genannten deutschen Adresse: Adresse, offenbar lediglich um eine Scheinadresse, welche jedenfalls nicht die o.a. einkommensteuerlichen bzw. zwischenstaatlichen Betriebsstättenkriterien (feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebes dient, etc.) erfüllt.

Im Übrigen hat der Bw. gegen die obigen Überlegungen, welche ihm bereits mit Schreiben vom 30. Jänner 2007 vorgehalten wurden, keine - geschweige denn substantiierte - Einwendungen erhoben.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 9. März 2007