

Verwaltungsgerichtshof

Zl. 84/13/0053

I M N A M E N D E R R E P U B L I K !

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Fürnsinn als Richter, im Beisein des Schriftführerin Rat Dr. Dorner, über die Beschwerde des EE in W, vertreten durch Dr. Erhard Doczekal, Rechtsanwalt in Wien VIII, Florianigasse 5a/17, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 7. Dezember 1983, Zl. 6/3-1289/1/83, betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1978 bis 1980, zu Recht erkannt: Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Der Beschwerdeführer, der sich als Betriebsberater bezeichnet, gab für die Jahre 1978 bis 1980 keine Einkommensteuer-, Umsatzsteuer- und Gewerbesteuererklärungen ab. Da dem Finanzamt durch Kontrollmaterial bekannt war, daß der Beschwerdeführer in diesem Zeitraum von einer inländischen GmbH Provisionen erhalten hatte, erließ es für diese Jahre Umsatzsteuer-, Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheide, in denen die Provisionseinnahmen mit S 68.982,19 für das Jahr 1978, S 138.714,68 für das Jahr 1979 und S 131.574,-- für das Jahr 1980 festgesetzt und die Betriebsausgaben mit ca. 30 % geschätzt wurden.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung. Er habe nachweislich bis einschließlich 1979 „seinen Wohnsitz und Betriebssitz“ bzw. den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Amsterdam gehabt, wo er in den letzten Jahren für eine

internationale Beratungsfirma gearbeitet habe. (In weiterer Folge hat der Beschwerdeführer den Namen dieser Firma mit „G GmbH“ bekanntgegeben.)

In Österreich habe der Beschwerdeführer bis einschließlich 1979 keine Betriebsstätte unterhalten. Die vom Finanzamt festgestellten Provisionen habe er im Rahmen seiner „Gesamtberatertätigkeit“ für die Beratung einer österreichischen Firma erzielt. Im Jahr 1980 sei er nach Wien übersiedelt, wo er über eine Wohnung verfüge. Anfangs September 1980 habe er einen schweren Autounfall erlitten, auf Grund dessen er vorübergehend (etwa bis Ende September 1981) arbeitsunfähig gewesen sei. Auf Grund dieser Sachlage habe die Republik Österreich zumindest was Einkommensteuer und Gewerbesteuer anlange, „nach den Bestimmungen des zwischenstaatlichen Steuerrechtes“ bis einschließlich 1979 kein Besteuerungsrecht. Bezüglich der Umsatzsteuer sei die Sachlage „sicher nicht so einfach, weil bei der Erbringung einer beratenden Leistung die Frage, ob steuerbar oder nicht, vom Ort der überwiegenden Leistungserbringung abhängig ist“.

Das Geschäftsjahr 1980 sei das Übersiedlungsjahr und hier müßten die für eine österreichische Besteuerung sprechenden und eine solche ausschließenden Fakten gegeneinander abgewogen werden.

Über Vorhalt des Finanzamtes legte der Beschwerdeführer die Kopie eines Auszuges aus dem Amsterdamer Bevölkerungsregister (datiert mit 24. Mai 1955) vor, worin bescheinigt wird, daß der Beschwerdeführer in Amsterdam, M 54, wohnhaft gewesen ist. Außerdem wurden als außergewöhnliche Belastung geltend gemachte Heilkosten aufgegliedert und mit insgesamt S 114.990,54 beziffert. Diese Kosten seien von der Versicherung noch nicht ersetzt worden; ein gerichtliches Verfahren betreffend Schadenersatz sei anhängig. Schließlich legte der Beschwerdeführer fünf an ihn gerichtete Schreiben betreffend seine Tätigkeit im Ausland vor, die laut Datum aus den Jahren 1978 und 1979 stammen; als Absender scheint die G GmbH, D, auf.

Im Zuge des weiteren Berufungsverfahrens wurde beim Beschwerdeführer eine Betriebsprüfung vorgenommen. Da der Beschwerdeführer über seine Provisionseinnahmen keine Aufzeichnungen vorlegte, schätzte der Prüfer den vom Finanzamt festgestellten Einnahmen weitere S 30.000,-- pro Jahr hinzu und schätzte den jährlichen Reingewinn mit jeweils 70 v.H. der so ermittelten Umsätze. Der Schätzung der Betriebsausgaben legte der Prüfer die vom Beschwerdeführer für das Jahr 1980 geltend gemachten Kilometergelder (S 52.500,--) zugrunde. Nicht anerkannt wurden die geltend gemachten Tages- und Nächtigungsgelder (S 7.150,--) sowie der Pauschbetrag für üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 6 EStG (S 7.762,--).

Auf den Autounfall zurückzuführende Operations- und Behandlungskosten, deren Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung der Beschwerdeführer im Zuge der Betriebsprüfung für das Jahr 1980 beantragt hatte, wurden mit der Begründung nicht anerkannt, daß sie zunächst mit Hilfe eines Kredites finanziert und in der Folge zusammen mit allen Nebenkosten von der Versicherung des Unfallgegners bezahlt worden seien.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ eine entsprechend verbösernde Berufungsvorentscheidung.

Der Beschwerdeführer beantragte die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und teilte gleichzeitig mit, er sei bemüht, weitere Beweismittel für seinen „Betriebssitz“ im Ausland zu beschaffen.

In weiterer Folge machte der Beschwerdeführer drei Zeugen zum Beweis dafür namhaft, daß er in den Jahren 1969 bis 1979 „für die G GmbH bzw. I AG“ als Betriebsberater tätig gewesen sei und als Repräsentant für diese Firmen ein Büro in Amsterdam unterhalten habe.

Die belangte Behörde wies die Berufung ab. Der Beschwerdeführer verfüge nach eigenen Angaben seit 1972 über eine Wohnung in Wien 10. Vor diesem Zeitpunkt habe er in Wien 4 über eine Wohnung verfügt. Auch eine Wohnung könne

bei einem selbständigen Vertreter als Betriebsstätte angesehen werden. Laut Auskunft des österreichischen Generalkonsulates schein der Beschwerdeführer nach dem Jahr 1955 nicht mehr im Einwohnermelderegister der Stadt Amsterdam auf. Auch in den Telefonbüchern von Amsterdam für die Jahre 1978 und 1979 konnte er nicht aufgefunden werden. Der Beschwerdeführer habe für eine in Wien ansässige GmbH als selbständiger Handelsvertreter Leistungen erbracht und dafür Provisionen bezogen. Er habe zwar vorgebracht, diese Leistungen von seiner Betriebsstätte in Amsterdam aus erbracht zu haben, sei aber den Beweis dafür schuldig geblieben. Insbesondere seien auch keine niederländischen Steuerbescheide zum Beweis dafür vorgelegt worden, daß der Beschwerdeführer die aus Österreich stammenden Provisionseinkünfte in den Niederlanden versteuert habe. Die Namhaftmachung der drei Zeugen zur Glaubhaftmachung einer ausländischen Tätigkeit gehe am Beweisthema vorbei. Es sei daher als erwiesen anzunehmen, daß der Beschwerdeführer in den Streitjahren in Österreich über eine Betriebsstätte verfügt habe, woraus sich das Besteuerungsrecht Österreichs betreffend die in Österreich erzielten Provisionseinkünfte ergebe. Auch die gesetzlichen Voraussetzungen für die Berücksichtigung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung (Unfall- bzw. Krankheitskosten) seien nicht gegeben; der Beschwerdeführer habe diesbezüglich keine (weiteren) Anträge gestellt.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, in den Streitjahren in Wien 10 über eine Wohnung verfügt zu haben. Er wendet sich jedoch gegen die Feststellung der belangten Behörde, daß diese Wohnung eine Betriebsstätte darstelle, der jene selbständige Vertretertätigkeit zuzurechnen sei, für die er von einer in Wien ansässigen GmbH Provisionen erzielt habe.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 12. Juni 1985, Zl. 83/13/0158, ausgeführt hat, kann insbesondere bei einer beratenden Tätigkeit und bei der Tätigkeit eines selbständigen Handelsvertreters auch in der Wohnung, von der aus der Abgabepflichtige diese Tätigkeit ausübt, eine Betriebsstätte erblickt werden.

Der Beschwerdeführer ist der Feststellung des Finanzamtes, seine Wiener Wohnung sei in bezug auf seine Tätigkeit als selbständiger Handelsvertreter für die in Wien ansässige GmbH als Betriebsstätte anzusehen, lediglich mit der Behauptung entgegengetreten, er habe in den Jahren 1978 und 1979 in der Schweiz, vor allem aber in den Niederlanden eine betriebsberatende Tätigkeit ausgeübt. Dieses Vorbringen ist schon deswegen nicht geeignet, die Annahme einer Betriebsstätte in Österreich in Abrede zu stellen, weil ein Unternehmer über mehrere in- und ausländische Betriebsstätten verfügen kann. Die Behauptung allein, der Beschwerdeführer habe in Amsterdam über ein Büro verfügt, war daher nicht geeignet, die Annahme der belangten Behörde zu entkräften, der Beschwerdeführer habe die unbestritten von einer in Wien ansässigen GmbH honorierten Leistungen als selbständiger Handelsvertreter von seiner Wiener Wohnung aus erbracht. Dies insbesondere deshalb, weil der Beschwerdeführer nichts vorgebracht hat, was einen Hinweis darauf zuließe, daß er die in Rede stehende Tätigkeit tatsächlich im Ausland erbracht hat; im Gegenteil: In seiner Berufung führt er im Anschluß an die Behauptung „zumindest was die Gewerbe- und Einkommensteuer anbelangt“, sei er bis einschließlich 1979 in Österreich nicht steuerpflichtig gewesen, folgendes aus:

„Bei der Umsatzsteuer ist die Sachlage sicher nicht so einfach, weil bei der Erbringung einer beratenden Leistung die Frage, ob steuerbar oder nicht, vom Ort der überwiegenden Leistungserbringung abhängig ist.“

Dieses Vorbringen spricht eher für als gegen die Annahme, daß jene Tätigkeit, für die der Beschwerdeführer Provisionen von der in Wien ansässigen GmbH erzielt hat, in Österreich ausgeübt wurde.

Übt aber ein Abgabepflichtiger eine beratende Tätigkeit bzw. die Tätigkeit eines selbständigen Handelsvertreters im Inland aus und verfügt er am Ort seiner

Tätigkeit über eine Wohnung, so ist - wird nicht Gegenteiliges nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht - die Annahme berechtigt, daß die Wohnung in bezug auf die im Inland ausgeübte Tätigkeit als Betriebsstätte anzusehen ist.

Diese Betrachtungsweise erscheint dem Gerichtshof im Beschwerdefall auch aus der Sicht des zwischenstaatlichen Steuerrechtes zutreffend. Art. 7 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 191/1971, (in der Folge kurz mit DBA-NL bezeichnet) sieht vor, daß die einer (ausländischen) Betriebsstätte eines Unternehmens zurechenbaren Gewinne von jenem Staat besteuert werden dürfen, in dem sich die Betriebsstätte befindet. Gemäß Art. 5 DBA-NL bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmers ganz oder teilweise ausgeübt wird. Unter Beachtung der allgemeinen Auslegungsregel des Art. 3 Abs. 2 DBA-NL, wonach grundsätzlich (wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert) die innerstaatlichen Auslegungsregeln maßgebend sind, trifft dies auch auf eine Wohnung zu, die im unmittelbaren Zusammenhang mit einer im Inland ausgeübten Tätigkeit als selbständiger Handelsvertreter Verwendung findet und damit der Ausübung eines Gewerbebetriebes dient.

Zu den übrigen Ausführungen in der Beschwerde betreffend Schätzungsberechtigung, Schätzungsausmaß und außergewöhnliche Belastung ist folgendes zu sagen:

Der angefochtene Bescheid bestätigt inhaltlich die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes, die ihrerseits auf den Feststellungen des Betriebsprüfers beruht. Damit hatte die Berufungsvorentscheidung, in deren Begründung ausdrücklich auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen wurde, den Charakter eines Bedenkenvorhaltes (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. April 1972, Zl. 1814/71). Im Betriebsprüfungsbericht wurde die Schätzung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach begründet; die beantragte außergewöhnliche Belastung wurde mit der

Begründung nicht anerkannt, die Heilkosten seien vom Beschwerdeführer mit Hilfe eines Kredites finanziert worden, „der zusammen mit allen Nebenkosten von der Versicherung des Gegners bezahlt wurde“.

Es wäre daher Aufgabe des Beschwerdeführers gewesen, im Vorlageantrag bzw. im Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz dieser Feststellung entgegenzutreten. Der Beschwerdeführer hat dies nicht getan. Damit hat er aber Feststellungen der Abgabenbehörde erster Instanz unwidersprochen gelassen, und kann sich insoweit im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht mehr als beschwert erachten.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243, insbesondere deren Art. III Abs. 2.

W i e n , am 25. Februar 1987