

# TE Vwgh Erkenntnis 2008/3/19 2005/15/0072

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 19.03.2008

## Index

E6;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/04 Steuern vom Umsatz;  
39/03 Doppelbesteuerung;

## Norm

61978CJ0126 Nederlandse Spoorwegen VORAB;  
61996CJ0349 CPP VORAB;  
BAO §207 Abs2;  
BAO §21;  
DBAbk BRD 1955 Art4;  
DBAbk BRD 1955 Art6;  
FinStrG §33;  
FinStrG §8 Abs1;  
UStG 1972 §1 Abs1 Z1;  
UStG 1972 §3 Abs11;  
UStG 1972 §3 Abs9;  
UStG 1994 §1 Abs1 Z1;  
UStG 1994 §3a Abs8 lita;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des L in E (Deutschland), vertreten durch Dr. Otmar Simma, Rechtsanwalt in 6850 Dornbirn, Marktplatz 9, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 10. September 2004, GZ. RV/0109-F/02, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1988 bis 1997 und Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1996, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurde der Beschwerdeführer, ein in Deutschland wohnhafter und dort einen Bergsportladen und eine Gleitschirmschule betreibender Einzelunternehmer, für die Streitjahre zur Umsatzsteuer und Einkommensteuer veranlagt.

Die belangte Behörde hat in der Begründung - soweit für das Beschwerdeverfahren von Bedeutung - Folgendes ausgeführt:

1. Die Betriebsprüfung habe festgestellt, dass der Beschwerdeführer im Rahmen der Gleitschirmschule Kurse zum Teil in Deutschland und zum Teil in Österreich abgehalten habe. Er habe in Österreich keine Bewilligung zur Abhaltung von Kursen und zur Ausbildung von Schülern gehabt. Die Kurse seien deshalb unter der Aufsicht einer in Österreich zugelassenen Flugschule durchgeführt worden. Diese inländische Flugschule habe ihre Aufsicht tatsächlich nicht ausgeübt und die Benutzung ihrer Start- und Landepisten durch die Gleitschirmschule des Beschwerdeführers geduldet.

Zunächst habe der Beschwerdeführer Räumlichkeiten in der Pension M. und im Gasthof S. als notdürftige Ausbildungsräume für den Theorieunterricht benutzt. Seit 1992, "eventuell seit 1991", habe er eine Wohnung bei J.M. angemietet, die einerseits den Fluglehrern (6 bis 8 Fluglehrer aus Deutschland) als Unterkunft gedient habe, andererseits auch als Schulungsraum und als Lagerraum für Gleitschirme benutzt worden sei. Seit 1. Juni 1995 stehe in einem Hotel ein Schulungsraum zur Verfügung.

Im Jahr 1994 hätten der Beschwerdeführer, sein Bruder Reiner L. und J.M. die Gleitschirmschule L. GmbH gegründet. Diese habe die Erlaubnis zur Ausbildung von Flugschülern erst Ende 1995 erhalten. Die GmbH habe die Tätigkeit offiziell 1996 aufgenommen und Umsätze erklärt. Die Kurse seien weiterhin über den Bergsportladen des Beschwerdeführers angeboten und abgewickelt worden (Verwaltung, Einhebung der Kursgebühren, Vermietung der Gleitschirme).

Die Kurse seien nach Angabe des Beschwerdeführers modular aufgebaut gewesen. Die erste Stufe habe ein zweitägiger Schnupperkurs, quasi eine Werbeveranstaltung, gebildet. Diese Kurse hätten in Deutschland stattgefunden. Die Erlöse seien auf einem separaten Konto verbucht worden.

In der zweiten Stufe habe der Kurs mit Theorie und Praxis (100 m Höhendifferenz) drei Tage gedauert. Dieser Kurs habe (laut Beschwerdeführer) ebenfalls in Deutschland stattgefunden.

Der Höhenflugkurs habe die dritte Stufe gebildet. Dieser Kurs habe zur Gänze in Österreich stattgefunden. Die Höhenflüge seien Voraussetzung für die Erlangung des A-/B-Scheines (unbeschränkter/beschränkter Luftfahrerschein). Die Prüfung dazu sei durch den deutschen Dachverband in Österreich abgenommen worden. Der "Ö-Schein" sei gemacht worden, um die österreichischen Start- und Landepisten benutzen zu können.

Die Kursbeiträge seien in Österreich nicht der Besteuerung unterzogen worden. Obwohl seitens der deutschen steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers die korrekte Versteuerung in Deutschland behauptet worden sei, seien die Umsätze in Deutschland nicht der Umsatzsteuer unterzogen worden. Während der Betriebsprüfung sei in Deutschland eine Selbstanzeige für die Umsätze der Jahre 1987 bis 1996 erstattet worden.

Für die Prüfungsjahre seien keine Unterlagen, wie Kursprogramme, Terminplanungen, Preislisten, bereitgestellt worden. Lediglich für die Jahre 1993 und 1995 lägen Terminplanungen sowie für das Jahr 1995 ein Kursprogramm vor. Auf Grund der Ausbildungsverträge und der Terminplanung für das Jahr 1993 müsse angenommen werden, dass die Kurse in ihrem Aufbau durchaus mit den Kursunterlagen ab 1995 (Tätigwerden der Gleitschirmschule L. GmbH) übereingestimmt hätten. Das treffe für die Grundkurse (Theorie und Praxis) und insbesondere für die Höhenflugkurse zu. Die separat angebotenen Höhenflugkurse (die seien Gleitschirmflüge von mehr als 300 m Höhendifferenz) könnten wegen der topografischen Gegebenheiten in der Umgebung von Karlsruhe nur in Österreich durchgeführt werden.

Der Beschwerdeführer habe erklärt, dass die Grundkurse zum großen Teil in Deutschland stattgefunden hätten. Nach den Aussagen von Schülern seien Grundkurse in den Jahren 1992 oder 1993 jedoch auch in Österreich besucht worden. Aus den Ausbildungsverträgen, die die Flugschüler mit der Flugschule des Beschwerdeführers abgeschlossen hätten, gehe eindeutig hervor, dass der Ausbildungsort in Österreich gewesen sei. Entsprechende Ausbildungsverträge lägen für das Jahr 1993 vor und beträfen sogenannte Kompaktkurse und Grundkurse. Die auf diesen Verträgen angeführten Termine stimmten mit dem für dieses Kalenderjahr vorliegenden Terminplan überein. Die Verträge ließen

den eindeutigen Schluss zu, dass die für diese Kurse notwendige theoretische Ausbildung ebenfalls in Österreich stattgefunden habe. Dass zumindest die theoretische Ausbildung für den "Ö-Schein" in Österreich stattgefunden habe, sei vom Beschwerdeführer bestätigt worden.

Im Jahr 1995 seien von der Gleitschirmschule des Beschwerdeführers Grundschulungskurse und (GS-)Praxis angeboten worden, bei denen die jeweiligen Theoriekurse abends nach dem Fliegen stattgefunden hätten. Die Kurse hätten gemeinsam belegt werden müssen. Der Preis für den Gesamtkurs habe 1995 DM 930,- betragen, der Preis für den Kompaktkurs 1993 DM 850,--. Die Kompaktkurse hätten 7 Tage gedauert, die GS-Theorie und GS-Praxis hätten ebenfalls 7 Tage gedauert (GS-Praxis 7 Tage, GS-Theorie parallel dazu 5 Tage abends). Auf den Anmeldeformularen für den "Ö-Schein" sei als Ort für den Theorie-Unterricht ausschließlich ein solcher in Österreich angegeben. Die vorliegenden Kurspläne für 1993 und 1995 zeigten, dass Kurse in Österreich stattgefunden hätten und zwar 1993 34 und 1995 32 Kurse. Die A-/B-Schein-Prüfungen hinsichtlich Theorie und Praxis hätten in Österreich stattgefunden. Diese Schulungen seien in Österreich als separate Kurse angeboten und abgegolten worden. Die Grund- und Höhenkurse fänden sohin als abgrenzbare Leistungen zum wesentlichen Teil im Inland statt. Die Umsätze aus diesen Kursen seien daher im Inland steuerbar und steuerpflichtig. Hinsichtlich der Prüfungsjahre 1988 bis 1995 seien keine geeigneten Unterlagen für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bereitgestellt worden. Die mit Rechtshilfeersuchen vom Finanzamt Karlsruhe angeforderten Unterlagen seien nicht eingetroffen.

Die Ergebnisse dieser Prüfung seien umsatzsteuerrechtlich dahingehend zu würdigen, dass es sich bei der Tätigkeit als Flugschule um eine sonstige Leistung gemäß § 3 Abs. 9 UStG 1972 handle. Der Ort dieser Leistung bestimme sich danach, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig werde. Ab 1995 seien sonstige Leistungen gemäß § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994 betreffend unterrichtende Tätigkeit ebenfalls dort steuerbar, wo die Leistung ausschließlich oder zum wesentlichen Teil erbracht werde.

In ertragsteuerlicher Hinsicht verfüge der Beschwerdeführer seit der Anmietung von Räumlichkeiten bei J.M. über eine inländische Betriebsstätte. Mit den darauf entfallenden Gewinnen sei er beschränkt einkommensteuerpflichtig. Nachdem trotz mehrfacher Aufforderung Unterlagen nicht vorgelegt worden seien, liege die Schätzungsbefugnis vor.

2. Das Finanzamt habe entsprechend diesen Feststellungen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1988 bis 1997 und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1996 erlassen.

3. Der Beschwerdeführer habe in der Berufung gegen diese Bescheide ausgeführt, die Wohnung von J.M. sei nicht von ihm, sondern von seinem Bruder Reiner L. angemietet worden. Sein Bruder und die Fluglehrer hätten die Wohnung genutzt.

Die Höhenflugkurse hätten nicht zur Gänze in Österreich stattgefunden. Für die deutsche Höhenflugsausbildung hätten 15 Flüge im Bereich von 100 bis 300 m Höhendifferenz absolviert werden können. Die Möglichkeit dazu bestünde in Deutschland.

Die Kurse seien, wo immer sie auch stattgefunden hätten, vom in Deutschland gelegenen Bergsportladen aus angeboten und abgewickelt worden.

Im Prüfungsbericht des Finanzamtes Karlsruhe werde festgestellt, dass entsprechend einer Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol der Leistungsort dort sei, wo die entscheidenden Bedingungen zum Erfolg gesetzt würden. Weiters sei festgestellt worden, dass eine breite Palette von Kursen und Reiseveranstaltungen im Bereich des Flugsports angeboten worden sei. Im deutschen Betriebsprüfungsbericht sei darauf hingewiesen worden, dass eine Trennung der Entgelte in einen nichtsteuerbaren und einen steuerbaren Teil nicht erfolgt sei, soweit Reiseleistungen als Veranstalter erbracht worden seien. Auch die Zuordnung der jeweiligen Leistung nach dem jeweiligen Leistungsort sei nicht getroffen worden. Dem Unternehmer sei es aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht zumutbar, für jeden einzelnen Kurs den nach dem Ausschließlichkeitsprinzip überwiegenden Teil der Leistung getrennt nach den jeweiligen Leistungsorten zu qualifizieren und dann noch die entsprechenden Erlösbuchungen getrennt nach den leistungsbezogenen Ländern nach der richtigen Besteuerungsart zu verbuchen. Die deutsche Steuerverwaltung beabsichtige daher, die Leistung insgesamt in Deutschland zu besteuern. Er habe in Deutschland eine Selbstanzeige erstattet, die anerkannt worden sei.

Hinsichtlich der Jahre 1988 bis 1990 und gegebenenfalls 1991 sei Verjährung eingetreten, weil keine Hinterziehung vorliege. Erkundigungen bei gleichartigen oder ähnlichen Betrieben hätten ergeben, dass in Österreich keine Steuerpflicht bestehe.

In Österreich liege keine Betriebsstätte. Es gebe hier keine feste örtliche Anlage oder Einrichtung, in der die Unternehmensaktivität ausgeübt werde. Der Beschwerdeführer habe in Österreich bis 1995 keine feste örtliche Anlage oder Einrichtung besessen. Die Interessenten seien in Deutschland angeworben und unter Vertrag genommen worden. Auch die Zahlungen seien nach Deutschland gegangen und seien dort auch verbucht worden. Lediglich an verschiedenen Orten im Bregenzerwald seien vorwiegend durch deutsche Lehrer Kurse abgehalten und Flüge durchgeführt worden. Auch in anderen EU-Ländern sowie Drittländern seien Kurse und Flugübungen abgehalten worden. Wenn eine deutsche Organisation nach Österreich komme und dort 1 bis 2 Wochen lehre und trainiere, entstehe dadurch keine Betriebsstätte.

4. Das Finanzamt habe in der abweislichen Berufungsentscheidung dem Berufungsvorbringen Folgendes entgegengehalten:

Dem Beschwerdeführer sei es auf Grund des Luftfahrgesetzes nicht gestattet gewesen, in Österreich Schulungen durchzuführen. Einer ausländischen Flugschule sei es auch nicht möglich gewesen, Start- und Landepisten zu pachten sowie Schulungsbewilligungen zu erhalten. Derartige Schulungen seien nur deswegen möglich gewesen, weil nach außen hin eine einheimische Flugschule die erforderliche Aufsicht übernommen habe. Tatsächlich seien die Flugschüler von der Gleitschirmschule des Beschwerdeführers geschult und betreut worden. Die österreichische Flugschule habe lediglich die "Ö-Scheine" geprüft und die luftfahrtrechtliche Verantwortung getragen. Die Fluglehrer und die Ausrüstung seien vom Beschwerdeführer beigestellt worden. Es sei unbestritten, dass der Beschwerdeführer die Leistungen seiner Schule im eigenen Namen angeboten und erbracht habe.

Nach den Angaben des Bruders des Beschwerdeführers sei die Wohnung bei J.M. in B. von der Gleitschirmschule des Beschwerdeführers angemietet und bezahlt worden. Der Bruder des Beschwerdeführers habe dort etwa 20 Wochen im Jahr verbracht und habe trotzdem nicht über die Höhe des Mietzinses Bescheid gewusst. Neben den Wohnräumen sei auch der Keller zur Unterbringung von Fluggeräten genutzt worden. Im Gasthof S. und im Hotel L. hätten Schulungen stattgefunden. Die Räumlichkeiten dafür seien unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden, weil die Gleitschirmschule den Schülern Übernachtungsmöglichkeiten in diesen Häusern vermittelt habe.

Nach den vorliegenden Kursunterlagen seien die Höhenflugkurse ausschließlich in Österreich angeboten worden. Lediglich diese Höhenflugkurse seien als Grundlage für die Schätzung herangezogen worden. Die Theorieausbildung für die Höhenflüge und die Höhenflüge hätten in Österreich stattgefunden.

Dem Einwurf, für die Jahre 1988 bis 1991 sei Verjährung eingetreten, sei entgegenzuhalten:

Bereits 1995 sei die Flugschule mit ihrer inländischen Tätigkeit nachweislich Gegenstand abgabenbehördlicher Ermittlungen gewesen. Hinsichtlich der Jahre 1990 und 1991 sei somit keinesfalls Verjährung eingetreten. Der Beschwerdeführer habe eingeräumt, die Umsätze der Flugschule - mit Ausnahme der Schnupperkurse - seien auch in Deutschland nicht der Umsatzsteuer unterzogen worden. Die deutsche steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers habe die ertragsteuerliche Erfassung der Erlöse in Deutschland beteuert. Einer umsatzsteuerlichen Erfassung in Österreich hätte diese nur bei Zusicherung der Straffreiheit zugestimmt. Die Straffreiheit sei nicht zugesichert worden, sodass der Beschwerdeführer beim Finanzamt Karlsruhe ab 1987 eine Selbstanzeige erstattet habe. Dieses Verhalten, insbesondere die falschen ursprünglichen Angaben über die Versteuerung in Deutschland ließen den Schluss auf eine "zumindest bedingte vorsätzliche Nichtversteuerung" zu.

Die Anmietung und Bezahlung der Wohnung bei J.M. begründe eine Betriebsstätte. Ohne Relevanz sei dagegen, dass in Deutschland Interessenten angeworben und unter Vertrag genommen worden seien.

5. Im Vorlageantrag habe der Beschwerdeführer ausgeführt, die Monatsmiete für die Wohnung bei J.M. sei von ihm bezahlt worden. Die Wohnung sei von seinem Bruder als Angestellten seiner Gleitschirmschule bewohnt worden. Die Schirme der Gleitschirmschule seien nur an wenigen Wochenenden in dieser Wohnung belassen worden. Die Wohnung eines Angestellten sei keine ständige Geschäftseinrichtung eines gewerblichen Unternehmens.

Für die Erlangung der deutschen Fluglizenz sei zunächst ein Grundkurs mit Theorie und Praxis erforderlich gewesen. Daran schließe sich der Fortgeschrittenenkurs an. Die Gesamtleistung sei nicht teilbar. Die wesentlichen Komponenten

Grundkurs mit Theorie, Gesamtplanung und Organisation, Kundenwerbung, finanzielle Abwicklung usw. würden in Deutschland erbracht werden. Der normale Ausbildungsablauf für einen Schüler habe häufig folgendermaßen ausgesehen: Der Start sei am Wochenende in Deutschland mit einem ersten Teil Theorie- und Praxisausbildung erfolgt. Die Höhenausbildung beginne häufig in Österreich, sonst aber in Frankreich oder Deutschland. Die Grundschulung könne je nach Wetter häufig nicht in Österreich abgeschlossen werden. Von zehn garantierten Flügen müssten dann einige zu einer anderen Zeit an einem anderen Ort, also nicht in Österreich, absolviert werden. Generell sei für die Durchführung der Höhenflüge ein Teil an Theorieausbildung erforderlich. Da fast alle Kunden vor ihrem Höhenflug Wochenendkurse in Deutschland belegt hätten, sei klar, dass auch schon in Deutschland ein Teil der Theorieausbildung absolviert werden müsse. Für alle Schüler sei eine theoretische Einweisung in Deutschland durchgeführt worden. Die Eintragung für die österreichische Ausbildung sei oft nur "fiktiv" erfolgt. Bei österreichischen Schülern möge es zutreffen, dass die theoretische Ausbildung zur Gänze in Österreich stattgefunden habe.

Der Beschwerdeführer habe sich bei gleichartigen deutschen Unternehmen vergewissert, dass in seinem Fall aus welchen Gründen immer keine Steuerpflicht in Österreich bestehe. Da es angesichts der steuerlichen Gesetzesflut unmöglich sei, sich selbst zu informieren, könne man ihm kein Verschulden vorwerfen. Von einer Hinterziehung könne keine Rede sein. Weder eine Fahrlässigkeit noch ein bedingter Vorsatz sei gegeben. Deshalb komme lediglich die fünfjährige Verjährungsfrist zur Anwendung. Bei ihm selbst habe nie eine Nachschau stattgefunden. Die Nachschau bei seinem Angestellten unterbreche die Verjährung nicht. Sein Berater habe sich daher damit einverstanden erklärt, dass ab 1991 in Österreich eine Besteuerung denkbar sei, unter der Voraussetzung, dass keine strafrechtlichen Konsequenzen daraus erwüchsen.

6. Die Finanzlandesdirektion für Vorarlberg als damals zuständige Rechtsmittelbehörde habe sich an die deutschen Steuerbehörden zwecks Klärung des strittigen Sachverhaltes, Akkordierung der deutsch-österreichischen Rechtsauffassungen und Vermeidung einer Doppelbesteuerung gewandt. Die Oberfinanzdirektion Karlsruhe habe mitgeteilt, die Ermittlungen hätten sich schwierig gestaltet, weil der Beschwerdeführer nur bedingt mitgewirkt und Unterlagen nur schleppend oder gar nicht oder nur lückenhaft vorgelegt habe. Die in Deutschland ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 1997 seien formell nicht mehr abänderbar. Die Frage, ob die steuerrechtliche Beurteilung korrekt erfolgt sei, habe de facto für die Steuerfestsetzung in Deutschland keine Bedeutung mehr. Die in Österreich getätigten Aufwendungen für Geschäftsräume, Personal, Telefon- und Startgebühren seien gesondert aufgezeichnet und in Deutschland als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Der Beschwerdeführer habe die Aufzeichnungen aber nicht vorgelegt.

7. Das Finanzamt Karlsruhe-Stadt habe mitgeteilt, dass auf Grund der Selbstanzeige des Beschwerdeführers vom 15. September 1997 die auf dem "Erlöskonto" gebuchten, nicht versteuerten Umsätze der Besteuerung zu Grunde gelegt worden seien. Sie seien zur Gänze als steuerfreie Auslandserlöse verbucht worden. Aus dem Konto könnten keine Rückschlüsse auf den Leistungsort gezogen werden. Diese Erträge seien nunmehr versteuert worden. Die in Österreich angefallenen Aufwendungen für Geschäftsräume, Personal, Telefon, Startgebühren etc. seien vom Beschwerdeführer gesondert aufgezeichnet und als Betriebsausgaben geltend gemacht worden.

8. Im Erwägungsteil hat die belangte Behörde ausgeführt, als erwiesen sei anzunehmen, dass der Beschwerdeführer Ausbildungsverträge abgeschlossen und durch Angestellte im Rahmen entsprechender theoretischer und praktischer Schulungen in Österreich erfüllt habe. Sowohl Grund- als auch Höhenkurse hätten zur Gänze oder zum wesentlichen Teil in Österreich stattgefunden. Der Umstand, dass daneben auch Kurse in Deutschland abgehalten worden seien und Unterricht stattgefunden habe, sei im Rahmen der Schätzung berücksichtigt worden. Die in Österreich abgehaltenen Kurse seien überwiegend über den deutschen Bergsportladen angeboten, organisiert und kaufmännisch abgewickelt worden. Für die Organisation und die kaufmännische Abwicklung sei der Beschwerdeführer verantwortlich gewesen. Die praktische Schulungsverantwortung sei bei seinem Bruder und Angestellten als lizenzierten Lehrer gelegen. Aus flurrechtlichen Gründen sei die Ausbildung und Prüfung der Auszubildenden im Zusammenarbeit mit einer österreichischen Flugschule erfolgt. Die Ausbildung in Theorie und Praxis habe in einer Vielzahl von Fällen, insbesondere im Rahmen von Höhenflugkursen, zum Teil auch im Rahmen von Grundkursen, in Österreich stattgefunden. Die Anzahl sei keineswegs vernachlässigbar gering. Sie sei mangels ausreichender Aufklärung seitens des Beschwerdeführers sowie wegen der Nichtvorlage entsprechender Aufzeichnungen im Schätzungswege zu ermitteln gewesen. Dem Beschwerdeführer seien zumindest ab 1992 in

B. Räumlichkeiten zur Verfügung gestanden, die zur Unterbringung von Fluglehrern, Verwahrung von Flugausstattung,

zum Teil zur Erteilung theoretischer Ausbildung sowie als postalische und telefonische Anlaufstelle betrieblich genutzt worden seien. Dieser Sachverhalt decke sich mit jenem, den bereits der Oberste Gerichtshof in seiner Entscheidung vom 15. Dezember 1995, 4 Ob 78/95, zu Grunde gelegt habe. Diese Entscheidung laute auszugsweise:

"Der Bekl. (Anmerkung: der Beschwerdeführer) ist Inhaber einer Gleitschirmschule mit Sitz in Deutschland. Er bietet in Werbeschriften und Zeitungsinsratern die Schulung zum Gleitschirmpiloten im Flugzentrum A/B an. Der Bekl. tritt unter

der Bezeichnung Gleitschirmschule L. auf ... Der Bekl. wurde in

Österreich im Rahmen und in Kooperation mit einer von der österreichischen Behörde zugelassenen Flugschule tätig. Er hat die Leistungen seiner Gleitschirmschule im eigenen Namen angeboten und auch erbracht."

Im Rahmen der Beweiswürdigung hat die belangte Behörde ausgeführt, die Sachverhaltsfeststellungen fänden im Kursprogramm des Beschwerdeführers Deckung. Es sei kein nachvollziehbarer Grund erkennbar, weshalb die Angaben darin die Realität falsch wiedergeben sollten. Zum anderen sei zu bedenken, dass nicht nur österreichische, sondern auch deutsche Flugschüler diese Annahmen bestätigten und dass selbst Zeugen diese Feststellungen nicht widerlegten, die ein Interesse daran haben könnten, die Behauptungen des Beschwerdeführers betreffend die völlig nebenrangige und untergeordnete Rolle der von ihm betriebenen Flugausbildung in Österreich zu untermauern. Da lediglich die in Österreich abgehaltenen Flugkurse schätzungsrelevant seien, sei eine Auseinandersetzung mit dem Vorbringen, die Übungsflüge für den Grundkurs hätten u.a. in der Schwäbischen Alb stattgefunden, entbehrlich. Nach dem Ergebnis der österreichischen Betriebsprüfung hätten die Kurse sowie die A-/B-Schein-Prüfungen hinsichtlich Theorie und Praxis in Österreich stattgefunden. Diese Schulungen seien als separate Kurse angeboten und bezahlt worden. Der Beschwerdeführer habe durch seine Aussage und durch von ihm vorgelegte Unterlagen diese Feststellung bestätigt.

Zur Frage der Bemessungsverjährung und Hinterziehung verweise die belangte Behörde auf die Ausführungen des Finanzamtes. Die Auskunft der deutschen Steuerberatung des Beschwerdeführers vom 3. August 1995 ("in den eingereichten Steuererklärungen und Jahresabschlüssen für das Unternehmen sind alle Erlöse für die Schulungslehrgänge, die in Österreich stattgefunden haben, erfasst und somit in der Bundesrepublik versteuert"), welche sich im Rechtshilfeverfahren als falsch erwiesen habe, belege zum einen das Wissen um die grundsätzliche Steuerpflicht und zum anderen die schuldhafte Abgabenverkürzung.

Der Beschwerdeführer und die deutsche Finanzverwaltung würden sich gegen die österreichische Steuerpflicht mit dem Hinweis auf eine Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol wenden. Diese Entscheidung könne aber zur Lösung der hier strittigen Frage nichts beitragen. Die genannte FLD sei in dieser Entscheidung davon ausgegangen, dass sich im italienischen Ausland lediglich das Übungsgelände des damals berufungswerbenden Fluglehrers befunden habe, wogegen Kursanmeldung, Bezahlung, Rechnungslegung und theoretischer Unterricht im Inland erfolgt seien. Im gegenständlichen Fall sei davon auszugehen, dass nicht nur praktische, sondern auch theoretische Schulungen in Österreich stattgefunden hätten und dass der eine Flugschule betreibende ausländische Unternehmer im Inland ab 1991 über eine Betriebsstätte verfügt habe. Zusammenfassend sei davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer in Österreich Gleitschirmkurse durchgeführt habe. Diese seien als unterrichtende Tätigkeit einzustufen und stellten jeweils abgrenzbare Teilleistungen mit Leistungsschwerpunkt in Österreich dar. Die damit im Zusammenhang stehenden, im Wesentlichen in Deutschland erbrachten organisatorisch-administrativen Teilleistungen seien unselbständige Nebenleistungen zur unterrichtenden Hauptleistung.

Soweit durch die in Österreich erfolgte Erteilung von Flugunterricht Gewinne entstanden seien, die der österreichischen Betriebsstätte zuzurechnen seien, bestehe in Österreich auch Ertragssteuerpflicht. Das Finanzamt habe die Besteuerungsgrundlagen völlig zu Recht im Schätzwegweg ermittelt, weil der Beschwerdeführer keine geeigneten Unterlagen zur Verfügung gestellt und lediglich unzureichende Auskünfte erteilt habe. Die belangte Behörde habe eine besonders "milde" Schätzungsmethode angewendet. Dadurch scheine gewährleistet, dass es zu keiner von österreichischer Seite zu verantwortenden Doppelbesteuerung komme.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde über die Beschwerde erwogen:

1. Einkommensteuer:

Der Beschwerdeführer macht geltend, Gleitschirme seien Luftfahrzeuge im Sinne des § 11 Abs. 1 Luftfahrtgesetz. Da wesentlicher Bestandteil des Betätigungsfeldes einer zivilen Luftfahrerschule auch die Personenbeförderung im Rahmen von Tandemsprüngen sei, hätte die belangte Behörde zum rechtlichen Schluss gelangen müssen, dass ein Unternehmen der Luftfahrt vorliege. Die Besteuerung der daraus erzielten Einkünfte stehe nur dem Staat des Ortes der Geschäftsleitung zu, auch wenn sich in einem anderen Staat eine Betriebsstätte des Unternehmens befinden würde. Ausgehend vom festgestellten Sachverhalt, dass die abgehaltenen Kurse überwiegend über "den deutschen Bergsport" angeboten, organisiert und kaufmännisch abgewickelt worden seien und daher die Geschäftsleitung sich in Deutschland befunden habe, stehe Österreich betreffend erzielter Einkünfte einer allfälligen Betriebsstätte in Österreich kein Besteuerungsrecht zu.

Der Beschwerdeführer hat in den Streitjahren in Deutschland, nicht aber in Österreich einen Wohnsitz im Sinne des Abkommens vom 4. Oktober 1954 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern, BGBl. Nr. 221/1955 (kurz: DBA Deutschland 1954). Die belangte Behörde hat ein österreichisches Besteuerungsrecht nach Art. 4 Abs. 1 DBA Deutschland 1954 angenommen. Hiernach dürfen Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen nur insoweit von dem anderen als dem Wohnsitzstaat besteuert werden, als sie auf eine in jenem Staat befindliche Betriebsstätte entfallen.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof ist nicht mehr strittig, dass der Beschwerdeführer in den Streitjahren in Deutschland, nicht aber in Österreich einen Wohnsitz unterhalten hat, ein gewerbliches Unternehmen, dessen Ort der Geschäftsleitung in Deutschland ist, betrieben hat und in Österreich sich eine Betriebsstätte befunden hat. Diese Umstände bedürfen deshalb keiner Erörterung.

Der Beschwerdeführer beruft sich auf Art. 6 des DBA Deutschland 1954 mit der Behauptung, er erzielle Einkünfte aus dem Betrieb der Luftfahrt. Das Besteuerungsrecht hiefür stehe nur dem Staate zu, in welchem der Ort der Geschäftsleitung, im vorliegenden Fall unstrittig in Deutschland, sei.

Art. 6 Abs. 1 DBA Deutschland 1954 lautet:

"(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus dem Betrieb eines Unternehmens der Seeschifffahrt, der Binnenschifffahrt oder der Luftfahrt, das den Ort der Geschäftsleitung in einem der Vertragsstaaten hat, so steht das Besteuerungsrecht für die unmittelbar mit dem Betrieb der Seeschifffahrt, der Binnenschifffahrt oder der Luftfahrt zusammenhängenden Einkünfte nur dem Staate des Ortes der Geschäftsleitung zu, auch wenn sich in dem anderen Staate eine Betriebsstätte des Unternehmens befindet."

Art. 6 DBA Deutschland 1954 stellt die Ausnahme von der grundsätzlichen Anwendbarkeit des Art. 4 auf Gewinne aus gewerblicher Tätigkeit dar. Art. 6 soll aber nicht schlechthin auf Einkünfte aus dem Betrieb eines Luftfahrzeuges Anwendung finden, sondern lediglich auf "unmittelbar mit dem Betrieb" dieses Verkehrsmittels zusammenhängende Einkünfte. Dem Abkommen selbst sind keine Anhaltspunkte für die gebotene Grenzziehung zwischen unmittelbar und mittelbar mit dem Betrieb des Verkehrsmittels zusammenhängende Einkünfte zu entnehmen. Von Art. 6 DBA Deutschland 1954 sind jedenfalls die Einkünfte aus dem Transport von Personen und Gütern und den dem eigentlichen Transport erst ermöglichen Tätigkeiten erfasst (Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art. 6 Tz. 34 ff).

Nach den Feststellungen betreibt der Beschwerdeführer eine Gleitschirmschule mit dem Zweck, Flugschüler auszubilden und auch die Prüfung für die Erlangung der entsprechenden Berechtigungsscheine vorzubereiten und abzunehmen. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers entspricht damit der einer Fahrschule, nicht jedoch dem Betrieb eines Verkehrsmittels der Luftfahrt. Soweit in der Beschwerde auf eine Personenbeförderung im Rahmen von Tandemsprüngen verwiesen wird, ist darauf nicht einzugehen, weil ein solches Vorbringen im Rahmen des Verwaltungsverfahrens nicht erstattet worden ist. Die Beschwerde kann somit hinsichtlich der Veranlagung der Einkommensteuer, die nur in den Jahren 1992 und 1993 zu einer (geringen) Abgabenschuld führte, keine Rechtswidrigkeit aufzeigen.

## 2. Umsatzsteuer:

Der Beschwerdeführer macht geltend, die Kurse würden in Deutschland angeboten, organisiert und kaufmännisch abgewickelt. Jedem Kurs gehe zwingend das Anbieten, Organisieren und kaufmännische Abwickeln voran. Diese

Leistungen würden mit dem letztlich zu erbringenden Kurs eine Einheit bilden. Es liege sohin eine einheitliche Leistung vor. Der wesentliche Teil dieser Leistung werde in Deutschland erbracht, sodass dort der Ort der Leistung gelegen sei.

Der Umsatzsteuer unterlagen gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 und unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß Art. 2 Nr. 1 der 6. Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im Folgenden: RL) - unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

Art. 9 Abs. 1 und Abs. 2 Buchstabe c der RL lauten:

"Art. 9

(1) Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort.

(2) Es gilt jedoch

...

c) als Ort der folgenden Dienstleistungen der Ort, an dem diese Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden:

-  
Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnliche Tätigkeiten, einschließlich derjenigen der Veranstalter solcher Tätigkeiten sowie gegebenenfalls der damit zusammenhängenden Tätigkeiten,

-  
..."

§ 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994 lautet:

"(8) Die folgenden sonstigen Leistungen werden dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird:

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

§ 3 Abs. 9 UStG 1972 definierte sonstige Leistungen als solche, die nicht in einer Lieferung bestehen. Nach § 3 Abs. 11 leg. cit. wurde eine sonstige Leistung im Inland ausgeführt, wenn der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland tätig wird oder wenn der Unternehmer eine Handlung im Inland oder einen Zustand im Inland duldet oder eine Handlung im Inland unterlässt.

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend - zutreffend - davon aus, dass es sich bei der vom Beschwerdeführer betriebenen Gleitschirmschule um eine Tätigkeit des Unterrichts handelt. Sie stimmen weiters darin überein, dass als Ort dieser sonstigen Leistung der Ort gilt, an dem diese Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden. In sachverhaltsmäßiger Hinsicht hat die belangte Behörde dazu festgestellt, dass die Schulungskurse überwiegend über den deutschen Bergsportladen des Beschwerdeführers angeboten, organisiert und kaufmännisch abgewickelt wurden. Die Kurse hingegen haben zur Gänze oder zum wesentlichen Teil in Österreich stattgefunden. Beide Parteien gehen von einer einheitlichen Leistung aus; während die belangte Behörde den Leistungsschwerpunkt in Österreich annimmt, weil hier die praktische und theoretische Ausbildung stattfindet, sieht der Beschwerdeführer den Leistungsschwerpunkt in Deutschland gelegen, wo der zwingend dem Kurs vorangehende Teil des Anbietens, Organisierens und der kaufmännischen Abwicklung vorstatten geht.

Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung. Der Umfang der einzelnen Leistung ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen. Ist eine Leistungseinheit anzunehmen, so ist umsatsteuerlich nur eine einzige Leistung gegeben. Die steuerlichen Folgen richten sich einheitlich nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Gesamt(Haupt-

)leistung.

Nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. das Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96, Rn 29-32) ist jede Dienstleistung in der Regel als eigene selbständige Leistung zu betrachten. Es ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist. Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere dann vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile aber Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Kunden keinen anderen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. auch die hg. Erkenntnisse vom 24. Juni 2004, 2000/15/0140, vom 21. Dezember 2005, 2001/14/0123, und vom 1. März 2007, 2004/15/0090).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund kann dem Beschwerdeführer darin nicht gefolgt werden, dass der Umstand, dass die Kurse in Deutschland angeboten, organisiert und kaufmännisch abgewickelt werden, die Hauptleistung der Ausbildungsverträge darstellt. Das Wesen der Ausbildungsverträge liegt in der theoretischen und praktischen Schulung. Dass diese zur Gänze oder zum wesentlichen Teil in Österreich stattgefunden hat, ist unstrittig. Wenn die belangte Behörde als Leistungsort Österreich angenommen hat, kann darin keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Der Beschwerdeführer macht hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1988 bis 1990 Verjährung geltend. Die belangte Behörde habe auf Grund der Auskunft der deutschen Steuerberatung des Beschwerdeführers vom 3. August 1995, mit der bestätigt worden sei, dass in den beim Finanzamt Karlsruhe vorgelegten Steuererklärungen und Jahresabschlüssen des Beschwerdeführers alle Erlöse für die Schulungslehrgänge in Österreich erfasst seien, und des Umstandes, dass sich diese Auskunft nachträglich als unrichtig herausgestellt habe, den Schluss gezogen, dass eine schuldhafte Abgabenverkürzung vorliege. Die belangte Behörde habe nicht die Rechtfertigung des Beschwerdeführers berücksichtigt, wonach er sich bei gleichen oder ähnlichen Betrieben erkundigt und so in Erfahrung gebracht habe, dass in Österreich Steuerfreiheit dafür vorliege. Dies spreche dafür, dass er sich redlich um eine korrekte Versteuerung bemüht habe. Auch auf Grund seines Ausbildungsstandes könne nicht zwingend auf die Kenntnis des österreichischen Einkommensteuer- und Umsatzsteuergesetzes geschlossen werden.

Die belangte Behörde hat hinsichtlich der Frage der Verjährung auf die Ausführungen des Finanzamtes (ergänze: in der Berufsvorentscheidung) verwiesen. Das Finanzamt hat darin ausgeführt, bereits im Jahr 1995 sei die Flugschule des Beschwerdeführers mit ihrer inländischen Tätigkeit Gegenstand abgabenbehördlicher Ermittlungen seitens des Finanzamtes gewesen, nämlich Nachschauauftrag vom 1. Juni 1995 sowie Niederschrift mit Reiner L. vom 13. September 1995. Hinsichtlich der Jahre 1990 und 1991 sei somit keinesfalls Verjährung eingetreten. Auch für die Jahre 1988 und 1989 sei die Frage der Verjährung zu verneinen, weil die Abgabenhinterziehung zu bejahen sei. Im Zuge der genannten Nachschau sei ein Schreiben des deutschen Steuerberaters des Beschwerdeführers vorgelegt worden, wonach in den beim Finanzamt Karlsruhe eingereichten Steuererklärungen und Jahresabschlüssen alle Erlöse für die Schulungslehrgänge, die in Österreich stattgefunden hätten, erfasst und somit in der Bundesrepublik Deutschland versteuert worden seien. Nach Aufforderung, die entsprechenden Umsatzsteuererklärungen vorzulegen, sei im Jahre 1997 eingestanden worden, dass in Deutschland keine Umsatzversteuerung erfolgt sei. In einem Telefonat habe der deutsche Steuerberater des Beschwerdeführers einer Besteuerung der Umsätze in Österreich nur zugestimmt, wenn seitens der österreichischen Abgabenbehörden Straffreiheit versprochen werden könne. Nachdem eine solche Straffreiheit nicht zugesichert habe werden können, habe der Beschwerdeführer Selbstanzeige ab 1987 beim Finanzamt Karlsruhe erhoben. Diese Vorgangsweise lasse einen eindeutigen Schluss auf eine "zumindest bedingt vorsätzliche Nichtversteuerung" zu. Ein Rechtsirrtum sei auszuschließen, weil die Umsätze nirgends der Umsatzsteuer unterzogen worden seien. Die Behauptung, der Beschwerdeführer habe sich mit gleichartigen oder ähnlichen Betrieben in Verbindung gesetzt und dabei erfahren, dass in Österreich keine Umsatzsteuerpflicht gegeben sei, sei nicht näher konkretisiert worden.

Der Beschwerdeführer bestreitet die in der - einen Vorhalt bildenden - Berufsvorentscheidung genannten Verfolgungshandlungen im Jahr 1995 vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht, sodass gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO von einer Verjährung der Umsatzsteuer des Jahres 1990 nicht auszugehen ist. Die Verjährungsfrist betrug gemäß § 207 Abs. 2 BAO in der Fassung vor dem BundesgesetzBGBl. I 2004/57, bei der Umsatzsteuer 5 Jahre, bei hinterzogenen Abgaben 10 Jahre. Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren - ohne dass es einer

finanzstrafbehördlichen Entscheidung bedarf - festzustellen, dass Abgaben im Sinn des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 30. Oktober 2003, 99/15/0098). Der Verwaltungsgerichtshof hat daher im Sinne seiner ständigen Rechtsprechung zu prüfen, ob das Ergebnis der im Beschwerdefall von der belangten Behörde vorgenommenen Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens im Einklang steht und ob die Sachverhaltsannahmen in einem im Wesentlichen mängelfreien Verfahren gewonnen wurden (Ritz, BAO3, § 167 Tz. 10).

Der Beschwerdeführer bekämpft die Beweiswürdigung der belangten Behörde, auf Grund derer sie zum Ergebnis gelangt ist, dass in sachverhaltsmäßiger Hinsicht die Voraussetzungen für die Annahme einer Hinterziehungsabsicht gegeben sind. Es gelingt ihm aber nicht, Zweifel an der Schlüssigkeit dieser Beweiswürdigung zu erwecken, weil er in den behördlichen Überlegungen weder einen Verstoß gegen die Denkgesetze noch einen Widerspruch zur Lebenserfahrung aufzuzeigen vermag.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 19. März 2008

### **Gerichtsentscheidung**

EuGH 61996J0349 CPP VORAB

EuGH 61978J0126 Nederlandse Spoorwegen VORAB

### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2008:2005150072.X00

### **Im RIS seit**

16.05.2008

### **Zuletzt aktualisiert am**

21.05.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)