

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. September 2022 gegen den Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO des Finanzamtes Österreich vom 30. September 2022 betreffend Einkommensteuer 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer, ein ungarischer Staatsbürger mit Wohnsitz in Ungarn, reichte für das Jahr 2019 eine Einkommensteuererklärung ein und wies darin Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter an der ***1*** OG in ***Adr1***, in Höhe von 6.267,54 € aus. Neben dem Beschwerdeführer waren im Beschwerdejahr noch drei weitere ungarische Staatsbürger mit Wohnsitz in Ungarn Gesellschafter der OG.

Mit dem angefochtenen „**Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO**“ vom 30.8.2022 stellte die belangte Behörde fest, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2019 keine Einkünfte im Sinne des EStG 1988 in Österreich erzielt habe. Die ***1*** OG stelle mangels österreichischer Betriebsstätte kein Einkommensteuersubjekt dar, weshalb die Besteuerung der erklärten Einkünfte gemäß Artikel 7 DBA Ungarn in Ungarn zu erfolgen habe. Der Beschwerdeführer habe in Österreich weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt, durch den Bezug der Gesellschaft zu Ungarn seien die ihm zuzurechnenden Einkünfte aus der Personengesellschaft ebenfalls in Ungarn zu besteuern.

An der Feststellung des Nichtvorliegens einer Einkunftsquelle in Österreich bestehe ein öffentliches Interesse, da diese Feststellung sowohl steuerrechtliche wie auch sozialversicherungsrechtliche Rechtsfolgen nach sich ziehe.

In seiner fristgerecht eingebrachten **Beschwerde** bringt der Beschwerdeführer vor, dass die ***1*** OG seit 01.06.2014 existiere; sie führe tatsächlich laufend Bauarbeiten durch und habe einen im Firmenbuch eingetragenen Sitz bzw. eine aufrechte Gewerbeberechtigung (gemeint: in Österreich). Sie zahle jährliche Mitgliedsbeiträge an die österreichische Wirtschaftskammer und verfüge über eine gültige Betriebshaftpflichtversicherung für Baugewerbetreibende. Die Gesellschafter zahlten, bis auf den Beschwerdeführer, der in Ungarn pflichtversichert sei, quartalsweise die Pflichtversicherung in die Sozialversicherung der Selbständigen. Die überwiegenden Arbeitsleistungen (über 90%) führten die Gesellschafter in Österreich für Österreicher aus. Alle erwähnten Behörden und auch die Kunden würden die Gesellschaft bzw. die Gesellschafter als tatsächlich Gewerbetreibende anerkennen. Zusätzlich habe die Gesellschaft dem Finanzamt von Anfang an jedes Jahr Einnahmen-Ausgabenrechnungen und Jahreserklärungen zugeschickt. Allein, dass das Finanzamt die Gesellschafter mehrmals nicht an der Betriebsstätte aufgefunden habe, bedeute nicht, dass sie keine solche hätten bzw. dass die Vergabe einer Steuernummer verweigert werden dürfe. Die Gesellschafter würden zwar ausgehend von der Betriebsstätte auf Baustellen arbeiten, eine Bürotätigkeit direkt an der Betriebsstätte komme in dieser Branche aber nicht jeden Tag vor.

Wenn das Finanzamt nach einer Erkundigung zu dem Schluss komme, dass es keinen Steuerpflichtigen gäbe, sollte es, wenn die Vermutung begründet sei, zusätzlich den Entzug der Gewerbeerlaubnis und die Löschung im Firmenbuch veranlassen. Habe das Finanzamt aber eine solche Maßnahme nicht getroffen, sei auch die Vermutung unbegründet. Die Rechtsstaatlichkeit werde untergraben, wenn mehrere Behörden die Existenz eines Unternehmens anerkennen würden und andere Behörden nicht.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 19.12.2022 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, schon beim Antrittsbesuch bei der ***1*** OG am 12.09.2014 habe das Erhebungsorgan festgestellt, dass die Voraussetzungen für eine Betriebsstätte nicht vorliegen würden und daher keine Steuernummer vergeben werde. Es sei auch festgehalten worden, dass sich der Geschäftsführer mit dem Finanzamt in Verbindung setzen solle, wenn sich die Verhältnisse so ändern würden, dass eine Anerkennung als Betriebsstätte gerechtfertigt erscheine, die Aufnahme einer Verbindung sei aber nie erfolgt. Bei einer Nachschau durch die Finanzpolizei am 03.02.2022 sei mit dem Vermieter eine Niederschrift aufgenommen und wiederum festgehalten worden, dass die jederzeitige Verfügungsmacht über das Büro mangels eines eigenen Schlüssels und damit eines uneingeschränkten Zugangs nicht möglich sei; erst mit telefonischer Vorankündigung sei ein Zugang möglich. Auch habe der Vermieter schon seit über neun Monaten niemanden von der

1 OG gesehen; seines Wissens werde seit Frühjahr 2020 überhaupt nicht mehr in Österreich gearbeitet.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** erklärte der Beschwerdeführer, er habe volles Verständnis dafür, dass die Finanzbehörde eine solche Entscheidung nur aufgrund des äußeren Anscheins habe treffen können; er ersuche aber dennoch um eine Überprüfung der Entscheidung.

Die ***1*** OG sei im Jahr 2014 gegründet worden und habe seither ununterbrochen in Österreich gearbeitet und Bauarbeiten durchgeführt. Aufgrund der Art der Bauarbeiten müssten sich die Gesellschafter am wenigsten auf dem Standort der OG aufhalten, da der Leistungsort immer die Baustelle sei, an der die Arbeiten durchgeführt würden.

Das Wissen des Vermieters, dass seit Frühjahr 2020 gar nicht mehr in Österreich gearbeitet werde, entbehre jeder Grundlage, da die Gesellschaft ununterbrochen in Österreich tätig gewesen sei. Gerade wegen solcher Missverständnisse und zurückgehaltener Informationen und wegen des unguten Verhältnisses zum Vermieter habe man sich ab Oktober 2022 einen neuen Standort gesucht. Die Bauarbeiten würden professionell und gut ausgeführt, weshalb die Gesellschaft immer wieder neue Aufträge in Österreich erhalte.

Die Gesellschafter und die Gesellschaft seien jedes Jahr ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen, ebenso wie ihren Zahlungsverpflichtungen gegenüber allen Behörden.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte im **Vorlagebericht** vom 19.04.2023 unter Verweis auf die vorgelegten Unterlagen, vor allem auf die Niederschriften vom 12.04.2016 und die vom 03.02.2022, die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist ungarischer Staatsbürger und in Ungarn, nahe der österreichischen Grenze, wohnhaft. Er betreibt in seinem Wohnort in Ungarn, der rund 15 km entfernt vom eingetragenen Sitz der ***1*** OG liegt, ein Bauunternehmen in Form eines Einzelunternehmens, bei dem die anderen Gesellschafter der ***1*** OG auch angestellt sind.

Die ***1*** OG hat ihren Firmensitz in *****Adr1*****, gemeldet und ins Firmenbuch eintragen lassen. An der genannten Adresse befindet sich der Betrieb und das Büro des Einzelunternehmers *****Vermieter***** (*****Betrieb*****).

Das Büro und ein Lagerraum des Einzelunternehmens dürfen gegen eine jährliche Miete von 400,00 € mitbenutzt werden. Die Firma ist nicht beschildert, es wurde jedoch ein eigener Postkasten angebracht, für den der Beschwerdeführer einen Schlüssel hat. Für das Büro und den Lagerraum verfügt jedoch keiner der Gesellschafter der ***1*** OG über einen Schlüssel. Sie können die Räumlichkeiten nur nach vorheriger Terminabsprache mit dem Vermieter betreten. Die Gesellschaft verfügt an der Adresse über keine eigene Geschäftsausstattung.

Mit der ***1*** OG möchte der Beschwerdeführer nur in Österreich Bauaufträge im Hochbau, eingeschränkt auf Tätigkeiten gemäß § 94 Z.5 GewO, ausführen; dafür verfügt er auch über die entsprechende bescheidmäßige Anerkennung vom Land Burgenland.

Der Beschwerdeführer arbeitete mit seinem ungarischen Einzelunternehmen seit 2011 in Österreich, wofür er jährliche Dienstleistungsanzeigen (notwendig bei grenzüberschreitenden Arbeiten bei reglementiertem Gewerbe auf österreichischem Gebiet) vom Bundesministerium für Wirtschaft, Familie und Jugend benötigt.

Die Gründung der ***1*** OG an der österreichischen Adresse hatte vor allem den Sinn, den Bürokratieaufwand in Form der jährlich zu erneuernden Dienstleistungsanzeige, der Meldung an die Zentrale Koordinationsstelle des Bundesministeriums für Finanzen (ZKO), die mitzuführenden A1-Bescheinigungen und Lohnunterlagen zu reduzieren.

Der Tätigkeitsbereich der ***1*** OG liegt in erster Linie in der Sanierung von Fassaden und Fliesenlegearbeiten. Die Aufträge werden von Bekannten in der Baubranche vermittelt. Die Auftraggeber sind fast ausschließlich dem privaten Kundenkreis zuzuordnen. Das benötigte Werkzeug wird von der ungarischen Einzelfirma des Beschwerdeführers zur Verfügung gestellt. Die ***1*** OG selbst verfügt über kein Betriebsvermögen. Das Material wird von den Kunden bereitgestellt, die ***1*** OG verkauft nur die Arbeitsleistung.

Kostenvoranschläge für Arbeiten der ***1*** OG werden mündlich auf der Baustelle erteilt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die Erhebungen der Abgabenbehörde, insbesondere der anlässlich der Nachschau des Erhebungsdienstes am 12.04.2016 mit dem Beschwerdeführer aufgenommenen Niederschrift, sowie die Einvernahme des Einzelunternehmers ***Vermieter*** durch die Finanzpolizei und auf folgende Beweiswürdigung:

Bei der anlässlich der Neuaufnahme am 13.9.2014 durchgeführten Nachschau behauptete der damals anwesende Beschwerdeführer zwar, einen eigenen Schlüssel zu haben, vorweisen konnte er einen solchen jedoch nicht. Herr ***Vermieter*** bestätigte jedoch bei seiner Befragung am 03.02.2022, dass niemand von der ***1*** OG einen Schlüssel für das Büro

gehabt habe, der Beschwerdeführer habe lediglich einen Schlüssel für die Gartentür und den (OG-eigenen) Briefkasten gehabt, der ca. alle zwei Wochen geleert worden sei. Der Beschwerdeführer habe ihn anrufen müssen, wenn er ins Büro kommen wollte.

Der Beschwerdeführer hat dieser in der Beschwerdeentscheidung wiederholten Feststellung der belangten Behörde nichts entgegengesetzt. Auch die angeblich beabsichtigte Verlegung des Firmensitzes wurde bislang laut Firmenbuch nicht durchgeführt.

Die ***1*** OG bzw. ihre Gesellschafter hatten somit nicht die Möglichkeit, den Büroraum jederzeit zu betreten und für ihre unternehmerischen Zwecke zu nutzen.

Die das ungarische Unternehmen des Beschwerdeführers betreffenden Angaben wurden von diesem gegenüber dem Erhebungsdienst anlässlich der Nachschau am 12.09.2014 gemacht. Dabei stellte das Erhebungsorgan der belangten Behörde auch fest, dass sich an der Anschrift der ***1*** OG der ***Betrieb***“ des ***Vermieter*** befinde. Das zu dessen Betrieb gehörige Büro habe die ***1*** OG mitbenutzen dürfen, eine eigene Geschäftsausstattung oder Unterlagen der OG seien nicht vorhanden gewesen, es hätten sich nur einige verstaubte Fliesenpackungen und Kleber in der Lagerhalle befunden.

Dass sich bis zum Beschwerdejahr an diesen anlässlich der Nachschau festgestellten Verhältnissen etwas geändert hätte, ist nicht hervorgekommen. Konkrete, für den Betrieb der ***1*** OG an der in Rede stehenden Anschrift entfaltete Aktivitäten hat der Beschwerdeführer nicht einmal behauptet, geschweige denn nachgewiesen.

Allein mit dem Vorbringen, die Gesellschafter hätten sich auf Grund der Art der Bauarbeiten am wenigsten am Standort der ***1*** OG, sondern immer auf der Baustelle aufhalten müssen, wird nicht dargetan, dass und welche Tätigkeiten für die OG dort ausgeübt worden sind. Wie sich das vermeintliche Mitbenutzen des Büros des ***Betrieb***“ durch das Bauunternehmen der ***1*** OG zugetragen hätte, hat der Beschwerdeführer im Dunkeln gelassen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Streit besteht darüber, ob die ***1*** OG im Beschwerdejahr in Österreich über eine Betriebsstätte verfügte und der Beschwerdeführer deshalb aus der Beteiligung an dieser OG in Österreich zu versteuernde Einkünfte erzielt hat.

Gemäß Art. 7 DBA-Ungarn 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.

Gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. b DBA-Ungarn bedeuten die Ausdrücke „Unternehmen eines Vertragsstaates“ und „Unternehmen des anderen Vertragsstaates“, je nachdem, ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird, oder ein Unternehmen, das von einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird.

Weder der Beschwerdeführer noch seine Mitgesellschafter sind oder waren in Österreich ansässig. Das Unternehmen der ***1*** OG wurde und wird daher von in Ungarn ansässigen Personen betrieben.

Abkommensrechtlich wird das Unternehmen einer Personengesellschaft als Unternehmen der Gesellschafter behandelt, wobei jeweils so viele Unternehmen bestehen, wie Gesellschafter vorhanden sind. Alle Betriebstätten einer betrieblich tätigen Personengesellschaft stellen damit Betriebstätten der einzelnen Gesellschafter dar (vgl. *Loukota/ Jirousek/ Schmidjell-Dommes/Daurer*, Internationales Steuerrecht, Art. 7 Rz 75).

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mehrfach ausgesprochen, dass der Begriff der „festen Einrichtung“ im Sinne des Art. 14 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) mit dem Begriff der - als Anknüpfungspunkt für die Zuteilung von Unternehmensgewinnen gemäß Art. 7 OECD-MA dienenden - „Betriebsstätte“ im Sinne des Art. 5 OECD-MA inhaltsgleich und im selben Sinne auszulegen ist (vgl. VwGH 15.2.2006, 2001/13/0319, mwN). Für das Vorliegen einer Betriebsstätte bzw. einer festen Einrichtung gelten daher idente Voraussetzungen (vgl. VwGH 18.3.2004, 2000/15/0118; 21.5.1997, 96/14/0084, jeweils mwN; zur ersatzlosen Streichung des Art. 14 mit der Revision des OECD-MA im Jahr 2000 aufgrund der praktisch nicht vorhandenen Unterschiede zwischen den Begriffen der „Betriebsstätte“ und der „festen Einrichtung“ vgl. OECD-Musterkommentar zu Art. 14 sowie *Bendlinger/Waser*, in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² Art. 14 Rz 2).

Zu den Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte - im Sinne einer festen Geschäftseinrichtung gemäß Art. 5 Abs. 1 OECD-MA - gehört u.a. die Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen über die für die unternehmerische Tätigkeit genutzten Räumlichkeiten (vgl. erneut VwGH 21.5.1997, 96/14/0084; sowie VwGH 22.06.2022, Ro 2020/13/0004; vgl. zum Merkmal der Verfügungsmacht *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts³, 76 ff).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Möglichkeit der Mitbenutzung von Büroräumlichkeiten und eines Lagerraumes eines anderen Steuerpflichtigen nicht ausreichend, um die Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung zu bejahen (vgl. VwGH 25.11.1992, 91/13/0144; sowie VwGH 22.06.2022, Ro 2020/13/0004).

Zu den Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte gehört nämlich u.a. die Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen über die für die unternehmerische Tätigkeit genutzten Räumlichkeiten (vgl. z.B. VwGH 22.06.2022, Ro 2020/13/0004).

Dass eine Verfügungsmöglichkeit über Räumlichkeiten an der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsanschrift ***Adr1***, nicht bestanden hat, folgt bereits daraus, dass die Gesellschafter der OG keinen Schlüssel für das dort angemietete Büro hatten.

Merkmal einer Betriebsstätte ist weiters, dass in ihr ganz oder teilweise die Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt wird (vgl. VwGH 21.5.1997, 96/14/0084). Dass die OG an der Geschäftsanschrift ***Adr1***, auch nur teilweise ihre unternehmerische Tätigkeit ausgeübt hätte, konnte bei Erhebungen der Abgabenbehörde nicht festgestellt werden. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass die ***1*** OG an der Anschrift ***Adr1***, an der sich nicht mehr als ein Briefkasten der OG befunden hat, eine Betriebsstätte unterhalten hätte.

Mangels Vorhandenseins einer österreichischen Betriebsstätte im Sinne des Art. 7 DBA-Ungarn kommt damit das Besteuerungsrecht an den Einkünften der ***1*** OG Ungarn als Ansässigkeitsstaat zu.

Gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen.

Diese Bestimmung ist z.B. die Rechtsgrundlage für in Erledigung entsprechender Abgabenerklärungen ergehende Bescheide, mit denen festgestellt wird, dass eine Veranlagung (und damit die Erlassung eines Abgabenbescheides) zu unterbleiben hat (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 92 Anm 11; *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 92 Rz 13).

Da der Beschwerdeführer im Beschwerdejahr in Österreich kein Einkommen bezogen bzw. keine Einkünfte im Sinne des EStG 1988 erzielt hat, war eine Veranlagung nicht durchzuführen, weshalb die belangte Behörde in Erledigung der vom Beschwerdeführer eingereichten Einkommensteuererklärung zu Recht einen Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO erlassen hat.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die Beurteilung der im gegenständlichen Fall aufgeworfenen Rechtsfrage, ob der Beschwerdeführer bzw. die ***1*** OG, deren Gesellschafter er ist, in Österreich über eine Betriebsstätte verfügt, im Sinne der zitierten ständigen Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofs (vgl. bspw. VwGH 22.06.2022, Ro 2020/13/0004) erfolgte, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Wien, am 20. September 2023