

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Anna Radschek, den Richter Mag. Dr. Wolfgang Pagitsch, sowie die fachkundigen Laienrichter Hermann Greylinger und Mag. Andrea Prozek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch steuerexperten.at - Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Rosenbursenstraße 2 Tür 21, 1010 Wien, und Mag. Laurenz Strebl, Weyrgasse 8/5, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 11. Dezember 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 28. August 2017 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2009, 2010, 2011, 2013 und 2014, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 21. Mai 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Nadine Bernold zu Recht erkannt:

I.a. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2009, 2010, 2011, 2013 und 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

b. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2009, 2010, 2011, 2013 und 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Außenprüfung

Der Beschwerdeführer ist im EDV-Dienstleistungsbereich (Optimierung von webpages) tätig.

Im Rahmen einer aufgrund einer bei der Wirtschafts- und Korruptionsstaatsanwaltschaft eingegangenen Anzeige beim Beschwerdeführer durchgeführten Außenprüfung gemäß § 147 BAO der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2014 wurden folgende Feststellungen getroffen:

Der Beschwerdeführer sei überwiegend im Rahmen von Werkverträgen, insbesondere mit der Firma ***1*** AG ([Adr.1]) tätig, welche wiederum ihre Leistungen an die Firma ***2*** GmbH ([Adr.2] bzw. bis Februar [Adr.2x]) weiterfakturiere. Darüber hinaus sei er auch noch für andere in Österreich angesiedelte Unternehmen tätig. Zusätzlich erhalte der Beschwerdeführer geringfügige nichtselbständige Einkünfte, im Prüfungszeitraum von den Firmen ***3*** und ***4*** GmbH zwischen € 4.140,- (2010, 2011) und € 15.690,38 (2013). Die Firma ***4*** GmbH sei außerdem auch Kunde.

Nach einem Schuldenregulierungsverfahren (Eröffnung TT.12.2008; rechtskräftiger Beschluss TT.5.2009) sei die Tätigkeit in Österreich offiziell eingestellt worden. Per 16.06.2009 seien die Firmen ***5*** ks (eine Personengesellschaft, vergleichbar mit einer inländischen GmbH & CO KG) sowie ***6*** s.r.o. (als Komplementärgesellschaft der ***5*** ks) mit jeweiligem Sitz in Bratislava gegründet worden. Sämtliche Leistungen seien nunmehr über die Firma ***5*** ks fakturiert worden, erbracht worden seien die Leistungen vom Beschwerdeführer persönlich (in zwei Ausnahmefällen geringfügiger Natur sei ein österreichischer Subunternehmer in Anspruch genommen worden). Diesbezügliche Einnahmen seien bis zu Prüfungsbeginn der österreichischen Finanzverwaltung gegenüber nicht erklärt worden.

Anlass der gegenständlichen Prüfung sei eine anonyme Eingabe vom 06.03.2014 im Hinweisgeberportal der Staatsanwaltschaft gewesen, in der eine mutmaßliche Verschiebung der Einnahmen in die Slowakei und die damit verbundene Einkommensteuerhinterziehung in Österreich zur Anzeige gebracht worden sei.

Seitens der Finanzstrafbehörde sei vor Prüfungsbeginn eine Beschuldigteneinvernahme in schriftlicher Form vorgenommen worden. In der schriftlichen Stellungnahme habe die rechtsfreundliche Vertretung des Beschwerdeführers ausgeführt, dass bereits 2007 und 2008 vom Beschwerdeführer festgestellt worden sei (u.a. auch bei Geschäftsgesprächen in Bratislava), dass in der IT-Branche in Osteuropa qualifiziertes Personal vorhanden sei, und

zudem Personalkosten und Steuern in der Slowakei geringer als in Österreich seien. Es wären zu Beginn der Tätigkeit Kunden aus Osteuropa gewonnen worden. Weiters sei angeführt worden, dass die gesamten Ausschüttungsbeträge für Werbung investiert worden seien, diesbezügliche Nachweise hätten auch im weiteren Prüfungsverfahren nicht erbracht werden können. In der gesamten Stellungnahme fänden sich einige widersprüchliche Angaben.

Die gegenständliche Außenprüfung gemäß § 147 BAO für die Kalenderjahre 2008 bis 2014 sei daher in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführt worden, der gegenständliche Prüfungsauftrag sei dem Beschwerdeführer am 09.09.2015 nachweislich zur Kenntnis gebracht worden. Ohne Vorankündigung sei dieser in den Geschäftsräumlichkeiten der Firma ***2*** GmbH in [Adr.2] angetroffen worden.

Im Zuge der Prüfung seien sodann von der steuerlichen Vertretung Steuererklärungen für die Jahre 2009 bis 2014 abgegeben worden (die Steuererklärung 2008 sei unter Hinweis auf das Schuldenregulierungsverfahren und des damit umfassten Zeitraumes nicht vorgelegt worden).

Folgende Beträge seien darin angeführt worden:

[...]

Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung bestehe zwischen Österreich und der Slowakei ein Doppelbesteuerungsabkommen, das in Art 23A die Befreiungsmethode für Betriebsstätteneinkünfte gemäß Art 7 DBA vorsehe. In den österreichischen Steuererklärungen seien sodann der Gewinn der ***5*** ks vor Steuern, jedoch unter Inanspruchnahme von zusätzlichem Aufwand (Kilometergeld), als unter progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte angegeben worden:

[...]

Inwiefern sich die seitens der steuerlichen Vertretung in diesen Erklärungen vorgenommenen Beurteilungen auch mit der Sachverhaltsermittlung und rechtlichen Würdigung der Finanzverwaltung deckten, hänge im Wesentlichen davon ab, ob die slowakischen Geschäftsadressen objektiv dazu geeignet seien, eine „eigenwirtschaftliche Tätigkeit“ zu entfalten.

Dazu werde Folgendes festgehalten:

- Unter anderem seien die slowakischen Firmengründungen damit argumentiert worden, den osteuropäischen Markt erschließen zu wollen. In der Stellungnahme des Rechtsanwaltes Dr. X finde sich eine Auflistung von diversen Kunden aus Österreich (6), Ungarn (1), Tschechien (2), Bulgarien (1) und der Slowakei (2) sowie auch Bestätigungen dieser Firmen, dass Geschäftsbeziehungen (mitunter seit 2013) bestünden. In der slowakischen Gewinn- und Verlustrechnung erfasst worden seien in den vorgelegten

Jahren 2010 - 2014 lediglich die Erlöse der österreichischen Kunden.

Bei allen übrigen Kunden sei es demzufolge bei den schriftlichen Angeboten geblieben.

In der Beantwortung vom 15.07.2016 (eingelangt am 16.07.2016) wurden als Geschäftspartner Herr ***N*** ***O*** aus Bratislava (in einer vormaligen Stellungnahme auch ***N*** ***O*** genannt) und Herr ***P*** ***Q*** aus Varna genannt. Herr ***Q*** hat als Handlungsbevollmächtigter der Firma ***7*** eine Bestätigung datiert mit 19.12.2014 ausgestellt, dass der Beschwerdeführer seit 12.05.2014 verantwortlich für deren corporate design zeichne. Tatsächlich sei bis dato kein diesbezüglicher Erlös erklärt worden. Laut Schreiben vom 15.07.2016 sei ein Angebot gestellt worden, die Beauftragung jedoch ausgeblieben. Es erschließe sich für die BP hier der Nachweis, dass es sich um eine Gefälligkeitsbestätigung handle.

Im Wesentlichen sei die Kundenstruktur im Einzelunternehmen des Beschwerdeführers ident mit der Kundenstruktur der ***5*** ks mit den Hauptumsatzträgern ***1*** AG und Fa. ***4*** GmbH; es habe im Prüfungszeitraum ausschließlich österreichische Kunden gegeben.

- Rechtsanwalt Dr. X schreibe in seinen allgemeinen Ausführungen in der Stellungnahme u.a., dass in der Slowakei, Tschechien und Ungarn so viele hochbegabte und hochqualifizierte Fachleute am Markt seien und dass eben die Dienstleistungen bei Inanspruchnahme dieser Fachleute wesentlich günstiger als in Österreich sei. Tatsächlich sei laut vorgelegter Unterlagen nur ein einziger Subunternehmer beauftragt worden, und dieser sei österreichischer Kleinunternehmer (***R*** ***S***, 2010 € 4.300,- und 2011 € 5.000,-). Somit gehe auch diese Begründung für die slowakische Firmengründung ins Leere.

Die Frage, aus welchen gewichtigen außersteuerlichen Gründen als Firmensitz Bratislava gewählt worden sei, bleibe der Finanzstrafbehörde gegenüber also im Wesentlichen unbeantwortet. Es sei die Art und Weise der Gründung dokumentiert und auf eine Beilage „Eroberung osteuropäischer Markt“ hingewiesen worden. Bei den vorgelegten Bestätigungen der diesbezüglichen Firmen aus Ungarn (1), Tschechien (2), Bulgarien (1) und Slowakei (2) sei es in lediglich einem einzigen Fall zu einem tatsächlichen Auftrag gekommen (allerdings erst 2015), wodurch sich der Verdacht ergebe, dass es sich bei den anderen Firmenbestätigungen lediglich um Gefälligkeitsbestätigungen, aus welchem Grund auch immer, handle.

- Firmensitz Bratislava
Als Firmensitz diene eine Anschrift einer Firma ***8*** sro, deren Dienstleistungen je nach Bedarf lediglich in der Bereitstellung der Anschrift bis hin zu tatsächlicher Zur-Verfügung-Stellung von Büroräumlichkeiten bestünden (ähnlich der Firma ***9*** in Wien).

Laut Mietvertrag vom 20.07.2009 sei an die Firma ***5*** ks zwar ein 41,6m² großer Büroraum an der Anschrift ***10*** in Bratislava zur Verfügung gestellt worden, die Miete habe € 33,- zuzügl MwSt betragen, tatsächlich betreffe dies jedoch lediglich die Nutzung der Anschrift. Des Weiteren seien zwei Bestätigungen der Fa. ***8*** sro vorgelegt worden, wonach von 05.08.2009 bis 14.06.2011 die Firma ***5*** ks „in diesen Räumlichkeiten regelmäßige und aktive Unternehmenstätigkeit“ ausgeübt habe (betreffend ***10***) bzw. „regelmäßige und aktive Unternehmenstätigkeit“ ausübe (betreffend ***11*** 10).

Laut Mietvertrag vom 16.05.2011 sei die Anschrift sodann nach ***11*** in Bratislava verlegt worden (Miete € 29,- zuzügl. MwSt, keine m²-Angabe, Teil des Büroraumes A152 und A153). Laut Mietvertrag vom 01.02.2015 sei lediglich ein Teil des Büroraumes A152 vermietet worden, allerdings würden laut ergänzender Bestimmungen nunmehr auch Bürotisch, Bürostuhl, Rollcontainer und Aktenschrank vermietet, die Miete beträge nunmehr € 150,- zuzüglich MwSt.

Inwieweit ***13*** dem 1.2.2015 ohne Bürotisch etc. eine aktive Unternehmenstätigkeit stattgefunden haben könne, sei fragwürdig.

In besagter Stellungnahme des Rechtsanwalts Dr. X sei als Nachweis für das Vorliegen eines Büros in Bratislava ein Bild des Gebäudes einer Internetsuchmaschine verwendet worden. Die Frage, warum der Beschwerdeführer nicht selbst das Bürogebäude fotografiert habe, habe nicht beantwortet werden können. Weiters sei ein Foto eines Großraumbüros mit unbenutzt aussehenden Schreibtischen übermittelt worden. Ob es sich hierbei um Bilder der gegenständlichen Anschrift handle, habe nicht verifiziert werden können.

Laut homepage des Dienstleistungsunternehmens ***8*** sro könnten Büroräumlichkeiten zusätzlich angemietet werden, dies sei im Prüfungszeitraum nicht in Rechnung gestellt worden. Laut steuerlicher Vertretung habe der Beschwerdeführer für die Firma ***8*** sro diverse EDV-Dienstleistungen im Gegenzug erbracht. Tauschähnliche Umsätze seien allerdings nicht erklärt worden.

- Firmenschild:

Übermittelt worden seien Fotos der Firmenschilder der Fa. ***5*** sro und ***5*** ks. Es habe nicht nachgewiesen werden könne, wann diese erworben worden seien, es lägen keine Eingangsrechnungen diesbezüglich vor. Auf Nachfrage sei seitens des steuerlichen Vertreters bekanntgegeben worden, dass die Fa. ***8*** sro dieses nach Anmietung des fixen Arbeitsplatzes ab Februar 2015 angebracht habe und dies seit 01.02.2015 Teil des Mietvertrages sei. Vor diesem Zeitpunkt sei daher für niemanden erkennbar gewesen, dass dies der Firmensitz der beiden slowakischen Firmen sei.

- Nachweis über die Fahrtkosten:

Für den Prüfungszeitraum habe keinerlei Nachweise erbracht werden können, dass Fahrten in die Slowakei vorgenommen worden seien bzw. auch, dass der vorgebliche Firmensitz aufgesucht worden sei, geschweige denn, dass die gegenständlichen Leistungen in der Slowakei erbracht worden seien. Der Beschwerdeführer sagte diesbezüglich aus, dass er nicht gewusst habe, dass er diesbezüglich Nachweise erbringen müsse, ab September 2014 wären diese gesammelt und aufbewahrt worden.

Für den im Dezember 2012 veräußerten Alfa Romeo existierten keinerlei Aufzeichnungen bzw. Nachweise über gefahrene Gesamtkilometer. Per 13.12.2012 sei ein Mercedes angeschafft worden, der Kilometerstand habe laut Kaufvertrag 135.000 km betragen. Einem Gutachten nach § 57a KFG 1967 zufolge habe dieses KFZ am 10.06.2014 einen Kilometerstand von 152.560m aufgewiesen, d.h. in diesem Zeitraum seien pro Monat 975 km durchschnittlich gefahren worden.

In der slowakischen GuV seien in diesem Zeitraum für durchschnittlich 1.832 km pro Monat Kilometergelder geltend gemacht worden. Fahrten nach Bratislava hätten in diesem Zeitraum, so sie überhaupt stattgefunden hätten, keinesfalls in der Häufigkeit wie sie geltend gemacht worden seien, stattgefunden.

Zu den ab Herbst 2014 vorgelegten Nachweisen über die Fahrten nach Bratislava werde festgestellt: Es handle sich hierbei um Tankbelege an der A4 oder Konsumationsbelege in diversen Gastbetrieben in Bratislava. Nicht vorgelegt worden seien beispielsweise Parkbelege, aus welchen die Dauer eines Aufenthaltes im angeblichen Betriebsitz hervorgehe (an der vorgeblichen Betriebsadresse sei Kurzparkzone, der Parkplatz der Fa. ***8*** sro sei zusätzlich gebührenpflichtig). Zudem behaupte die steuerliche Vertretung im Schreiben vom 13.02.2016, dass diverse Dienstleistungen nunmehr von einem Restaurant in Bratislava aus erbracht worden seien.

Auffällig sei in diesem Zusammenhang, dass vor September 2014 ausschließlich bei Tankstellen in Wien getankt worden sei (Beilage und/oder Nachweis zu den slowakischen Kilometergeldern), ab diesem Zeitpunkt fast nur mehr in der Slowakei oder auf dem Weg dorthin.

- Sämtliche befragte Kunden hätten angegeben, dass Aufträge an den Beschwerdeführer (bzw. dessen slowakische Unternehmen) entweder aufgrund von Empfehlungen oder aber, weil man sich schon lange gekannt habe, vergeben worden seien. Auftragsvereinbarungen seien entweder telefonisch vorgenommen worden, oder aber man habe sich in Österreich getroffen. Der vorgebliche Firmensitz sei von keinem einzigen Kunden aufgesucht worden.
- Auskünften von ***2*** GmbH zufolge habe sich der Beschwerdeführer tatsächlich durchschnittlich drei Tage pro Woche an deren Betriebsadresse aufgehalten, was sich im Wesentlichen mit der anonymen Anzeige decke.

- Die Ehegattin ***X*** ***Y*** habe am 26.1.2015 bestätigt, dass der Beschwerdeführer „im Zeitraum von 2009 bis heute regelmäßig und zwar fast täglich nach Bratislava fährt, um dort seinen Tätigkeiten als Geschäftsführer der ***5*** k.s. nachzukommen“. Jedoch in Hinblick darauf, dass die damit verbundenen Fahrtstrecken sich nicht mit den gefahrenen Kilometern laut Kilometerstand des Mercedes deckten sowie auch nicht mit den Anwesenheiten im Firmensitz von ***2*** Österreich GmbH, könne hier von einer Gefälligkeitsbestätigung gegenüber dem Ehegatten ausgegangen werden.
- Portokosten
Es seien in der slowakischen Buchhaltung Portokosten (allesamt Postfiliale [Adr.Bf]) geltend gemacht worden. Konkret handelt es sich hierbei überwiegend um Briefe in die Slowakei (bzw. 1x nach Ungarn) an Tagen, an welchen der Beschwerdeführer laut slowakischer Reisekostenabrechnung sich ebendort befunden haben sollte (z.B. 28.01.2010, 27.07.2010, 22.11.2010 uvm).
- Garagierungskosten
In der slowakischen Buchhaltung weiters verbucht worden seien Garagierungskosten der Apcoa Garage (z.B. 1.12.2010, 9.12.2010, 10.12.2010, 15.12.2010, 16.12.2010, 17.12.2010, 21.12.2010, 22.12.2010, 29.12.2010; 4.12.2012, 5.12.2012, 11.12.2012, 12.12.2012, 18.12.2012, 19.12.2012, 27.12.2012, 28.12.2012, 31.12.2012 uvm). Auch dieser Umstand spreche für Anwesenheiten und Erbringung sämtlicher Leistungen am Firmensitz von ***2*** GmbH und bestätige die Angaben in der Anzeige.
- Reisekosten
In der slowakischen Buchhaltung seien Reisekosten (Kilometergeld und Diäten) geltend gemacht worden für Zeiten, in welchen sich der Beschwerdeführer nachweislich am Betriebssitz von ***2*** GmbH (lt. Auskunftersuchen, Daten seien nur ab Oktober 2014 noch verfügbar) aufgehalten habe:
 - Oktober 2014 Reisekosten für 11 Tage, davon 7 Tage in [Adr.2]
 - November 2014 Reisekosten für 12 Tage, davon 10 Tage in [Adr.2]
 - Dezember 2014 Reisekosten für 11 Tage, davon 10 Tage in [Adr.2] (z.B. RK 8.10.14 7:50 - 20:00; Anwesenheit [Adr.2] mind. Von 9:05 - 17:31 oder RK 3.12.2014 8:40 - 20:55; Anwesenheit [Adr.2] mindestens von 8:39 - 17:12).

Einerseits gebe es bis September 2014 keinerlei Nachweise darüber, dass die Tätigkeit in Bratislava ausgeübt worden sei. Die als Betriebsausgaben in der slowakischen Steuererklärung geltend gemachten Kilometer deckten sich nicht mit der Kilometerleistung des KFZ (bis Dez. 2014 seien durchschnittlich 975km gefahren worden, geltend gemacht worden sei überwiegend das Doppelte dessen). Die ab September 2014 gesammelten Belege seien nicht geeignet, nachzuweisen, dass die Tätigkeit in Bratislava stattgefunden habe. Vielmehr gehe die Abgabenbehörde davon aus, dass diese Fahrten ab September 2014 ausschließlich zur geforderten

Nachweiserbringung stattgefunden hätten.

Möglicherweise entsprächen die vorgelegten Belege nicht den eigenen Konsumationszwecken; sei es doch z.B. denkunmöglich, bei ***2*** Österreich GmbH am 14.10.2014 um 15:25 einen System login zu bewirken und 24 Minuten später bereits einen Einkauf in einem Supermarkt in Kittsee zu tätigen. Aufgrund der vorgenannten Feststellungen gehe die BP daher davon aus, dass sämtliche Fahrten nach Bratislava ab September 2014 ausschließlich zu dem Zweck unternommen worden seien, um die österreichische (und die slowakische) Finanzbehörde glauben zu lassen, dass dort eine Geschäftstätigkeit stattgefunden habe. Im Prüfungszeitraum habe der Beschwerdeführer in Bratislava keinen Büroraum zur Verfügung gehabt, an welchem auch nur die Möglichkeit einer Nutzung bestanden hätte. Die geltend gemachten Kilometer deckten sich nicht in den Gesamtkilometerleistungen. Und es seien Reisekosten geltend gemacht worden für Zeiten, an denen sich der Beschwerdeführer nachweislich in [Adr.2] aufgehalten habe.

Festgehalten werde nochmals, dass die Firma ***5*** ks mangels Vorliegen einer entsprechenden Infrastruktur gar nicht erst in der Lage war, die fakturierten Leistungen zu erbringen. Sämtliche Leistungen seien vom Beschwerdeführer persönlich entweder direkt bei der Firma ***2*** GmbH oder aber am Wohnsitz in [Adr.Bf.], erbracht worden. (Bei Prüfungsbeginn sei vom Beschwerdeführer beispielsweise ausgeführt worden, dass der Dienstvertrag bei der Firma ***4*** eine Anwesenheit ebendort nicht vorsehe und auch diese Leistungen vom Firmensitz der Firma ***2*** GmbH aus erbracht würden.)

Bei der slowakischen Firma ***5*** ks handle es sich demnach aufgrund der obigen Ausführungen um ein bloßes Abrechnungsvehikel, dieses Unternehmen habe keinen geschäftlichen Betrieb und könne deshalb auch keine Leistungen erbringen. Die Anschriften ***10*** (bis Mai 2011) bzw. ***11*** (ab Mai 2011) in Bratislava hätten im Prüfungszeitraum lediglich als Poststelle bzw. als Telefonweiterleitungsstelle fungiert.

Unter Bezugnahme auf Literatur und Judikatur vertritt die BP die Ansicht, dass sämtliche Einnahmen der slowakischen Firma ***5*** ks ungeachtet der konkreten zivilrechtlichen Gestaltung ertragsteuerlich dem tatsächlichen Träger der Erwerbstätigkeit, nämlich dem Beschwerdeführer, als persönlich tätiger natürlicher Person zuzurechnen sind, und die vorgelegte slowakische Buchhaltung an die österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften angepasst werden müssen.

Ergänzend stelle sich noch die Frage, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheine, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenke oder ob dieser ohne das Resultat der Steuervermeidung unverständlich sei. Bei Wegdenken der steuerlichen Effekte der vorliegenden Konstruktion ergebe sich, dass die Ausübung der Tätigkeit von einem slowakischen Firmensitz aus vollkommen entbehrlich sei, da sämtliche Tätigkeiten des

Beschwerdeführers höchstpersönlich und das entweder am Firmensitz von ***2*** GmbH oder von seinem Wohnsitz aus erbracht würden.

Nachdem (nachvollziehbare und den Tatsachen entsprechende) wirtschaftliche Gründe für die slowakischen Firmengründungen und der Zwischenschaltung derselbigen nicht hätten benannt werden können, verblieben als Begründung nicht nur der Entzug der Einnahmen von der österreichischen Besteuerung, sondern auch der Entzug dieser Einnahmen zur Befriedigung der Gläubiger aus dem Schuldenregulierungsverfahren, weshalb auch ein Missbrauch von Formen- und Gestaltungsmöglichkeiten angenommen werden könne.

Die Einnahmen der slowakischen Fa. ***5*** k.s. seien ***13*** Abzug der slowakischen Ertragssteuern als Einnahmen des geprüften Abgabepflichtigen zum Ansatz zu bringen. Diese unterlägen demnach der österreichischen Umsatzsteuer; bei den Umsätzen handle es sich demnach um Bruttobeträge (20% USt).

Adaptierungen auf die österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften hätten folgendermaßen zu erfolgen:

a.) Die Einnahmen der slowakischen Fa. ***5*** k.s. seien ***13*** Abzug der slowakischen Ertragssteuern als Einnahmen des Beschwerdeführers zum Ansatz zu bringen und Adaptierungen im Hinblick auf die österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften vorzunehmen.

Die Umsätze unterlägen der österreichischen Umsatzsteuer; bei den Umsätzen handelt es sich demnach um Bruttobeträge (20% USt).

	<u>2009</u>	<u>2010</u>	<u>2011</u>
Einnahmen (netto)	34.726,67	43.565,83	72.481,39
Ausgaben	8.758,00	28.179,24	33.315,31
Einkünfte aus GW lt. BP	25.968,67	15.386,59	39.166,08

	<u>2012</u>	<u>2013</u>	<u>2014</u>
Einnahmen (netto)	34.247,92	32.333,33	42.698,33
Ausgaben	26.600,44	19.070,61	30.767,00
Einkünfte aus GW lt. BP	7.647,48	13.262,72	11.931,33

EDV-Dienstleistungen:

<u>Zeitraum</u>	<u>1.1.-31.12.2009</u>	<u>1.1.-31.12.2010</u>	<u>1.1.-31.12.2011</u>
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Nach Bp	25.968,67	15.386,59	39.166,08
Differenz	25.968,67	15.386,59	39.166,08

<u>Zeitraum</u>	<u>1.1.-31.12.2012</u>	<u>1.1.-31.12.2013</u>	<u>1.1.-31.12.2014</u>
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Nach Bp	7.647,48	13.262,72	11.931,33
Differenz	7.647,48	13.262,72	11.931,33

b.) Die als Nettoeinnahmen erfassten Umsätze seien in den einzelnen Jahren einer Umsatzsteuer von 20% zu unterziehen (Beträge in €):

Jahr	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Umsätze	34.726,67	43.565,83	72.481,39	34.247,92	32.333,33	42.698,33

c.) In der slowakischen Gewinn- und Verlustrechnung seien zwei Honorarnoten an die Firma ***4*** GmbH in Höhe von jeweils 2.400,00 € brutto (31.1.2010 und 28.2.2010) nicht verbucht worden. Laut Angabe des dortigen Unternehmens handle es sich hierbei um eine Art Dauerrechnung, welche gemeinsam mit dem EB-Stand aus 2009 in Teilbeträgen am 04.01.2010 bar und am 09.02.2010 unbar beglichen worden sei.

2010 seien daher Einnahmen in Höhe von 4.000,00 € (netto) hinzuzurechnen und Umsä.

d.) Das Kundenkonto (slowakische Buchhaltung der Fa. ***5*** k.s.) der Fa. ***4*** GmbH weise zum 31.12.2011 einen offenen Stand von € 13.947,- aus und setze sich aus folgenden Detailbeträgen zusammen:

			Offen
AR 2009001	20.08.2009	17.547	9.057
AR 2009009	17.11.2009	2.400	2.400
AR 2009010	17.11.2009	1.620	1.620
AR 2009012	08.12.2009	870	870

Laut Auskunft der Fa. ***4*** GmbH seien € 17.547,- am 2.9.2009 bar bezahlt worden, die restlichen AR seien in Teilbeträgen am 04.01.2010 (€ 1.200,- bar), am 09.02.2010 (€ 2.000,- unbar) und am 09.02.2010 (€ 4.000,- unbar) beglichen worden. Die in der slowakischen Buchhaltung ausgewiesenen offenen Forderungen entsprächen demnach nicht der tatsächlichen Geldgebarung. Die betreffend des Kunden ***4*** GmbH eingebuchte Wertberichtigung der Forderung werde seitens der BP daher nicht anerkannt, was zu einer Gewinnerhöhung im Jahr 2011 von 6.973,50 € führe.

e.) In der slowakischen Buchhaltung seien Diäten, Taschengeld und Kilometergelder aufwandswirksam verbucht worden Da der Beschwerdeführer die geltend gemachten Fahrten weder getätigt habe, noch sich nachweislich in der Slowakei zur Betriebsausübung aufgehalten habe, könnten die diesbezüglichen Kosten nicht anerkannt werden. Die sich daraus ergebende Gewinnerhöhung betrage:

	<u>2009</u>	<u>2010</u>	<u>2011</u>
Einnahmen (netto)	34.726,67	43.565,83	72.481,39
Ausgaben	8.758,00	28.179,24	33.315,31
Einkünfte aus GW lt. BP	<u>25.968,67</u>	<u>15.386,59</u>	<u>39.166,08</u>
	<u>2012</u>	<u>2013</u>	<u>2014</u>
Einnahmen (netto)	34.247,92	32.333,33	42.698,33
Ausgaben	26.600,44	19.070,61	30.767,00
Einkünfte aus GW lt. BP	<u>7.647,48</u>	<u>13.262,72</u>	<u>11.931,33</u>

f.) Für Fahrten vom Wohnort zur Fa. ***2*** GmbH seien Kilometergelder zuzuerkennen. Diese würden im Schätzungswege ermittelt (1.000 km p.a. für Fahrten nach [Adr.2x], 2.000 km p.a. für Fahrten nach [Adr.2], Aliquotierung im Kalenderjahr 2012).

Das ergebe in den einzelnen Jahren Betriebsausgaben in folgender Höhe (Beträge in €):

Jahr	2009	2010	2011	2012	2013	2014
BA	453,60	453,60	453,60	1.209,60	1.360,80	1.360,80

g.) Anschaffungen von Wirtschaftsgütern, deren Anschaffungskosten € 400,- überstiegen haben, seien auf eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (3J, 1/2-JahresAfa) verteilt abzusetzen.

Sony Vaio, Anschaffungsdatum 23.7.2010, € 590,83
 Sony Vaio, Anschaffungsdatum 15.12.2010, € 1.282,50
 I-pad, Anschaffungsdatum 5.9.2011, € 579,17

Daraus ergäben sich folgende Gewinnänderungen:

	<u>2010</u>	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>	<u>2014</u>
Anschaffung Sony Vaio	590,83				
AfA	-98,47	-196,94	-196,94	-98,47	
Anschaffung Sony Vaio	1.282,50				
AfA	-213,75	-427,50	-427,50	-213,75	
Anschaffung I-pad		579,17			
AfA		-96,53	-193,06	-193,06	-96,53
Gewinnänderung	<u>1.561,11</u>	<u>-141,80</u>	<u>-817,50</u>	<u>-505,28</u>	<u>-96,53</u>

h.) Aufwendungen für ein 2011 angeschafftes TV-Gerät in Höhe von 746,67 € seien den Kosten der Lebensführung nach § 20 EStG 1988 zuzurechnen und als solche nicht abzugsfähig.

Die Gewinnermittlung habe daher entsprechend der oben angeführten Punkte folgendermaßen zu erfolgen (Beträge in €):

Jahr	2009	2010	2011	2012	2013	2014
a.) Einkünfte	25.968,67	15.386,59	39.166,08	7.647,48	13.262,72	11.931,33
c.) Einnahmen		4.000,00				
d.) Abschr. 2010		6.973,50				
e.) Diäten, etc.	5.059,71	16.449,89	13.344,63	12.578,94	13.680,97	14.236,18
f.) zus. KM-Geld	- 453,60	- 453,60	- 453,60	- 1.209,60	- 1.360,80	- 1.360,80
g.) Aktivierungen		1.561,11	- 141,80	- 817,50	-505,28	-96,53
h.) Lebensführg			746,67			
E a Gw-Betrieb	30.574,78	43.917,49	52.661,98	18.199,32	25.077,61	24.710,18

2. Angefochtene Bescheide

In den angefochtenen Bescheiden vom 28. August 2017 wurde den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung getragen und als Begründung auf die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen.

3. Beschwerde

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde wandte der Beschwerdeführer ein, der Sachverhalt sei von der belangten Behörde unrichtig und verfehlt festgestellt worden. Das Finanzamt habe eine nicht nachvollziehbare Überprüfung durchgeführt und sich darüber hinaus mit vorliegenden Beweisergebnissen nicht bzw. nicht ordnungsgemäß auseinandergesetzt.

Der Beschwerdeführer sei in Insolvenz gegangen und habe sein Unternehmen in Österreich schließen müssen. Danach habe er auf Grund der Beratung eines slowakischen Steuerberaters die Kommanditgesellschaft ***5*** k.s. gegründet und dieser seine Kundenkontakte zur Verfügung gestellt. Es sei das Ziel gewesen, Kunden in anderen Ländern als Klienten zu gewinnen, die Eroberung des osteuropäischen Marktes von Bratislava aus stehe nach wie ***13*** an der Tagesordnung.

In der Slowakei, Tschechien und Ungarn seien zwar viele hochqualifizierte Fachleute am Markt, und die Dienstleistungen seien wesentlich günstiger als in Österreich, Mitarbeiter einzustellen sei allerdings nicht eine Frage der steuerlichen Behandlung des Unternehmens, sondern eine Frage der betriebswirtschaftlichen Sinnhaftigkeit.

In jenen Fällen, in denen der Beschwerdeführer Subunternehmer beauftragt habe, seien die entstandenen Kosten für den kurzfristig tätigen Subunternehmer im Verhältnis zum Gesamtumsatz vernachlässigbar.

Die Kundenakquirierung erfolge meistens über Weiterempfehlung. Aus diesem Grund habe der Beschwerdeführer in den meisten Fällen österreichische Klienten, aber auch internationale.

Alle Leistungen, die der Beschwerdeführer erbringe, seien dokumentiert und „*in Rechnung der Firma gestellt*“. Dass diverse Angebote nicht angenommen worden seien, sei im normalen Wirtschaftsleben so.

Der Beschwerdeführer habe eine Partnerfirma in Wien- die Firma ***4*** GmbH. Er gebe an sie alle großen Projekte weiter, welche er nicht umsetzen könne bzw. die zu groß für ihn seien. Die Firma beschäftige sich mit der Umsetzung von Programmierungen bei der Firma ***2***. Der Beschwerdeführer habe auch an die Firma ***4*** GmbH solche Kunden wie ***12*** oder ***13***, welche an ihn herantreten seien, zwecks Betreuung und Ausführung von Projekten übergeben.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) habe in den Urteilen vom 05.11.2002 in Sachen „Inspire Art“ sowie vom 30.09.2003 in Sachen „Überseering“ wie folgt entschieden: "Einer Gesellschaft, die nach dem Recht eines EU-Mitgliedsstaates gegründet wurde, muss in allen anderen EU-Mitgliedsstaaten dieselbe Rechtsfähigkeit zuerkannt werden, die sie in ihrem Gründungsstaat besitzt. Das Gesellschaftsrecht des Gründungsstaates ist ohne Einschränkungen für Niederlassungen im Ausland anzuwenden."

Jede EU-Bürgerin/jeder EU-Bürger habe das Recht in einem anderen Mitgliedstaat unter den gleichen Voraussetzungen, die auch für Inländerinnen/Inländer gelten, eine Erwerbstätigkeit aufzunehmen. Demgemäß gebe es keine Gründe, die gegen eine Firmengründung in der Slowakei sprechen könnten, daher sei auch die Begründung für die slowakische Firmengründung nicht erforderlich.

Zusammenfassend könne festgehalten werden, dass ein noch nicht umgesetztes Businesskonzept nicht als Grundlage für eine geplante Steuerumgehen herangezogen werden dürfe.

Die Niederlassungsfreiheit in der EU sei zu akzeptieren. Es bedürfe daher keiner nicht steuerlichen Gründe um diese Freiheit in Anspruch zu nehmen, auch wenn der Beschwerdeführer über die notwendigen Gründe in Form des Businessplans verfüge.

Die Verträge seien von der Gesellschaft geschlossen worden, der Beschwerdeführer sei nur der Vertreter der Gesellschaft.

Die ****5**** k.s. sei eine im Firmenbuch eingetragene Kommanditgesellschaft mit Sitz in Bratislava. Aufgrund der Publizitätswirkung des Firmenbuches müsse ein Dritter - somit auch das Finanzamt - eingetragene Tatsachen gegen sich gelten lassen (vergleiche österreichisches Recht § 15 Abs. 2 UGB). Die Anmeldung einer KG im Firmenbuch habe gewisse Angaben zu enthalten, zu denen auch der Sitz zähle (vgl. § 162 Abs. 1 UGB iVm § 3 Abs. 1 Z 4 FBG).

Das werde aus Gründen der Rechtssicherheit auch von der BAO und damit vom Steuerrecht insgesamt so gesehen. Nach § 27 Abs. 1 BAO hätten Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen ihren Sitz im Sinne der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist". Damit werde der handelsrechtliche Sitz mit guten Gründen auch für steuerliche Zwecke übernommen. Insoweit handle es sich um eine streng formale Anknüpfung, weil das Steuerrecht insoweit an den (Gesellschafts-)Vertrag anknüpfe. Was bliebe von der Publizitätswirkung des Firmenbuches übrig, wenn es der Fiskus in der Hand hätte, den Sitz der Gesellschaft den eigenen Bedürfnissen, Vorstellungen, Wünschen anzupassen?

Ergänzend werde noch auf EAS 838 des BMF vom 12.03.1996 verwiesen: Demnach habe eine zu einem "Briefkasten" mutierte ehemals operative GmbH selbst dann noch im Inland einen Sitz, wenn „sich in Österreich nur mehr eine Geschäftsadresse und ein Telefonanschluss mit direkter Telefonleitung in die Schweiz befinde“. Was dort gelte, gelte hier erst recht.

Zu allem anderen seien noch drei Mietverträge vorhanden, denen zu entnehmen sei, dass auch die Räumlichkeiten in Bratislava mitvermietet worden seien.

1. Mietvertrag zwischen ****8**** s.r.o. FN *** mit dem Sitz in Bratislava, vertreten durch Ing. ****T**** ****U**** und ****5**** k.s. mit dem Sitz in Bratislava, vertreten durch den Beschwerdeführer, vom 20.07.2009

- Vermietung eines Teils des Büroraums Nr. 12/NP02 an der Adresse ****10****, Bratislava
- Jährlicher Mietzins EUR 396,00 zzgl. 19% MWSt,
- Beginn der Mietzinszahlung ab 01.08.2009

2. Mietvertrag zwischen ****8**** s.r.o. FN *** mit dem Sitz in Bratislava, vertreten durch Ing. ****T**** ****U**** und ****5**** k.s. mit dem Sitz in Bratislava, vertreten durch den Beschwerdeführer, vom 16.05.2011.

- Vermietung eines Teils des Büroraums Nr. A153 und A152 an der Adresse ****11****, Bratislava
- Monatlicher Mietzins EUR 29,00 ohne MWSt

- Beginn der Mietzinszahlung ab 01.08.2011

3. Mietvertrag zwischen ***8*** s.r.o. FN *** mit dem Sitz in Bratislava, vertreten durch Ing. ***T*** ***U*** und ***5*** k.s., FN *** mit dem Sitz in Bratislava, vertreten durch den Beschwerdeführer, vom 01.02.2015.

- Vermietung eines Teils des Büroraums Nr. A152 von 10m² an der Adresse ***11***, Bratislava
- Monatlicher Mietzins EUR 150,00 ohne MWSt,
- Beginn der Mietzinszahlung ab 01.02.2015

Anwesenheit am Firmensitz

Im Zuge der Betriebsprüfung seien auch Zeitaufzeichnungen von ***2*** GmbH eingeholt worden. Im Prüfungszeitraum 1.1.2008 - 31.12.2015 (=96 Monate) seien nur 3 Monate beurteilt worden. Bei einer so geringen Stichprobe könne man davon ausgehen, dass diese nicht ausreichend sei. Damit könne die Analyse auch nicht auf den gesamten Prüfungszeitraum hochgerechnet werden, sondern müsse für sich alleine und nur für diesen Zeitraum betrachtet werden.

Der Beschwerdeführer sei an 8 Tagen im Oktober 2014, 10 Tagen im November 2014 und 10 Tagen im Dezember 2014 im Office ***2*** GmbH anwesend gewesen, was auch seine Anwesenheit an anderen Tagen unter der Woche in Bratislava nicht ausschließe, wobei die Anwesenheit nicht immer 8 Stunden am Tag seien.

Weiteres müsse in diesem Zusammenhang erwähnt werden, dass im Jahr 2014 die Integration von ***X2*** und ***2*** durchgeführt worden sei. Dieses Projekt habe mehr Arbeitsmeetings und persönliche Abstimmungen vor Ort erfordert.

Seit 2014 seien Nachweise für die Anwesenheit des Beschwerdeführers in Bratislava gesammelt worden, da diese bereits zu Beginn der Prüfung angezweifelt worden sei. Die Nachweise bestünden aus diversen Parkbelege und Essenrechnungen sowie Tankrechnungen, welche alle in der Anlage zu der Beschwerde beigelegt würden.

Die Anwesenheit des Beschwerdeführers in seinem jeweiligen Büro wurde sei seinerzeit vom Geschäftsführer der Firma ***8*** s.r.o. schriftlich bestätigt (siehe Anlage) bestätigt worden.

Somit könne davon ausgegangen werden, dass die Analyse der Zeitaufzeichnungen über den Zeitraum von 3 Monaten keine zuverlässige Quelle und schon gar kein Beweis für eine permanente Tätigkeit in Wien darstellen würde, vor allem auch da es sich im Durchschnitt nur um 2,5 Arbeitstage pro Woche handle.

Die Belege, welche seit 2014 nun genau dokumentieren würden, dass sich der Beschwerdeführer laufend in Bratislava aufhalte, bewiesen eindeutig seinen Aufenthalt.

Betriebsstätte in Bratislava

Die Annahme der BP, dass es in der Slowakei keine Betriebsstätte vorliegt, könne wie folgt widergelegt werden:

Die Begründung einer Betriebsstätte hänge laut Art 5 OECD-Musterabkommen u.a. von den folgenden vier Tatbeständen ab:

- Geschäftseinrichtung
- Dauerhaftigkeit
- Verfügungsmacht
- Ausüben einer unternehmerischen Tätigkeit

Diese vier Tatbestände würden vom Beschwerdeführer erfüllt. Ob der Beschwerdeführer seine Tätigkeit regelmäßig in der Betriebsstätte oder außerhalb der Betriebsstätte ausübe, spiele grundsätzlich keine Rolle.

Nachdem Art. 5 DBA-Slowakei den Begriff der Betriebsstätte selbst umschreibe, sei ein Rückgriff auf das nationale Recht ausgeschlossen (Verweis auf Ruppe in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, Tz. 1332). Ein Rückgriff auf § 29 BAO sei somit unstatthaft.

Die ****5**** k.s. verfüge über eine Betriebsstätte in der Slowakei sowohl nach Art. 5 OECD-Musterabkommens - Art 5 DBA-Slowakei als auch über nach § 29 BAO, weil dieser Begriff weiter gefasst sei.

Wenn bereits ein Getränke-, Musik-, Spiel oder Verkaufsautomat, die Annahmebox einer Putzerei, ja selbst ein Server als Betriebsstätte gelten, müsse Gleiches erst recht für einen laufenden Betrieb gelten, selbst wenn er sich - wie jener der Bf. (sic.) - erst im Aufbau befinde.

Die Betriebsstättenregel gelte auch für die Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft (Verweis auf VwGH 29.07.2010, ZI. 2007/15/0048, zu einer in der Slowakei gelegenen Betriebsstätte). Der Leistungserbringer sei eine KG. Darum spiele Art. 5 DBA-Slowakei hier überhaupt erst eine Rolle, zumal die beiden Komplementärinnen Personen mit Wohnsitz in der Slowakei seien. Sohin gehe es aus slowakischer Sicht um die Beteiligung an einer ausländischen Mitunternehmerschaft. Dabei stelle sich die - mangels EAS-Auskunft des BMF noch völlig ungelöste - Rechtsfrage, ob die auf Geschäftseinrichtungen zugeschnittenen Ausnahmetatbestände des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA bzw. Art. 5 Abs. 3 DBA-Slowakei auf die Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft überhaupt zuträfen. Verwiesen werde auf das Beispiel in Doralt/Ruppe zur Beteiligung an einer deutschen KG.

Da sowohl der Beschwerdeführer als auch die ***5*** k.s. Unternehmer iSd UGB seien, dürften nicht deren Einnahmen dem Beschwerdeführer zugerechnet werden.

Da sowohl Mietverträge, als auch Bürotisch, Bürostuhl, Rollcontainer und Aktenschrank in Bratislava vorhanden seien, handle es sich dort bereits um einen fixen Arbeitsplatz. Die Relevanz der Feststellung der BP, auf dem Foto sei ein aufgeräumter Schreibtisch zu sehen, könne nicht erkannt werden.

Ein Firmenschild sei nach slowakischem Recht nicht notwendig, da beide Unternehmen im Firmenbuch eingetragen seien und aus dem Firmenbuch der Sitz und damit die Adresse der Gesellschaften hervorgehe. Der Vermieter sei für die rechtlich korrekte Ausschilderung verantwortlich, eine Überprüfung, ob ein Firmenschild vorhanden sei, sei erst auf den Hinweis der BP erfolgt.

Da die Besprechungen mit den Kunden immer bei den Kunden selbst stattfänden, gebe es keinen Kundenverkehr am Geschäftssitz, und das Interesse der Gesellschaft an einer Beschilderung sei daher gering.

Für die vom Beschwerdeführer durchgeführten Fahrten existierten bis zum Jahr 2014 keine Beweise, weil die Rechnungen in der Slowakei nicht abgesetzt werden können. Ab 2014 sei eine genauere Dokumentation erstellt worden. Die KM-Aufzeichnungen für den Mercedes sowie für die anderen Fahrzeuge seien geschätzt worden, weil für die slowakische Steuer keine Aufzeichnungen notwendig seien.

Bezüglich der Tankstellen sei festzuhalten, dass die Tankstellen in Wien die billigsten seien, aber um die Dokumentation für die Zukunft zu verbessern, sei dann bei Tankstellen auf dem Weg in die Slowakei getankt worden. Diese Vorgangsweise sei wirtschaftlich rational und nachvollziehbar. Es sei zu 95% immer an der gleichen Tankstelle: Turmöl Tankstelle, getankt worden. Kein vernünftiger Mensch würde ***2*** Jahre lang jeden zweiten Tag nach Bratislava fahren, nur um Belege zu sammeln oder die Finanzbehörden in die Irre zu führen (siehe Anlage: Analyse der Fahrten auf Grund der Nachweise). Außerdem seien auch die Parktickets von dem Büro in Bratislava vorhanden.

Laut DBA-Slowakei (noch als CSSR) habe der Ansässigkeitsstaat des Unternehmers das Recht, den gesamten Gewinn zu besteuern. Als Betriebsstätte gelte jede feste Geschäfts- oder Produktionseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt werde (z.B. Ort der Geschäftsleitung, Zweigniederlassung, Produktionsstätte).

Fahrtenbücher würden zwar nicht existieren, aber es könne auf Grund der zahlreichen Belege nachgewiesen werden, dass regelmäßige Fahrten zum Firmensitz stattgefunden hätten. Wenn die Anzahl der Belege für den Nachweis bis 09/2014 nicht so zahlreich sei, so gebe es ab diesem Zeitpunkt unwiderlegbare Beweise für diese Fahrten. Die Behauptung der BP, dass

diese Fahrten nur zum Zweck der Täuschung durchgeführt worden seien, entbehre jeder Logik und dem normalen Denken.

Portokosten:

Der Beschwerdeführer wohne an der Adresse [Adr.Bf.], das sei das Nachbarhaus der Postfiliale. Es sei doch wohl klar und nachvollziehbar, gleich in das Nachbarhaus zur Post zu gehen, vor allem, wenn auch die Ehefrau teilweise die Post aufgegeben habe. Dies sei kein Grund dafür, die steuerliche Situation anders zu beurteilen, als wenn die Briefe in Bratislava aufgegeben würden.

Zusammenfassend werde daher festgehalten, dass

- 1) es in der Slowakei ein rechtmäßig gegründetes Unternehmen mit Betriebsstätte in Bratislava gebe (Mietvertrag und Nachweise sind vorhanden)
- 2) Die Leistungserbringung sehr wohl vom Firmensitz erfolgt sei, wenn auch es laufende Besprechungen bei den Kunden gebe und deren Sitz in Österreich sei.
- 3) Die Anzahl der Fahrten zum Firmensitz kein steuerliches Kriterium für die Zurechnung eines Ergebnisses seien.

Es werde daher beantragt, die Einkommensteuer der Jahre 2009 bis 2014 laut Antrag und die Umsatzsteuer sowie die Anspruchszinsen 2009 bis 2014 jeweils mit 0,00 € festzusetzen.

4. Beschwerdeentscheidung

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeentscheidungen vom 29.09.2022 als unbegründet abgewiesen. In der gesondert übermittelten Begründung vom 14.10.2022 gab die belangte Behörde zunächst den Verfahrensgang und die im Rahmen der Außenprüfung getroffenen Feststellungen wieder und erging sich in grundsätzlichen Ausführungen zu den Verfahrensgrundsätzen der BAO und den im Rahmen der Auslegung des DBA-CSSR zu beachtenden unterschiedlichen Regelungen betreffend die Besteuerung von Unternehmensgewinnen von Personengesellschaften.

Dazu wurde festgehalten, dass die Einschaltung einer Kapitalgesellschaft einen ordnungsgemäßen Gebrauch zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten und nicht Missbrauch darstelle. Gleiches gelte grundsätzlich auch für hier zu beurteilende slowakische KS. Zu überprüfen sei jedoch, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken diene, die Aufgaben erfülle, im Wirtschaftsleben die Handlungen entfalte und den ihr zugedachten Funktionen gerecht werde, die vorgegeben würden. Entscheidend sei somit, ob sie über die Leistungserstellung disponieren könne, d.h. die Möglichkeit habe, Marktchancen zu nutzen, die Leistungen zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern, und sie der Erfolg oder Misserfolg

der Dispositionen treffe. Wenn dies zu verneinen sei, wenn die Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnehme, wenn die Gesellschaft nicht zwischen den Gesellschaftern und dem Marktgeschehen stehe, nicht zwischengeschaltet sinnvolle Funktionen erfülle, wenn es also nicht die Gesellschaft sei, die am Wirtschaftsverkehr teilnehme, dann würden die Ergebnisse der entfalteten Aktivitäten nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen sein, denn dann seien sie es, zumeist die Gesellschafter, die selbst und unmittelbar am Marktgeschehen teilnehmen würden. Das sei aber nicht eine Frage der missbräuchlichen Gestaltung und nicht eine der Anerkennung oder Nichtanerkennung der Gesellschaft, sondern eine Frage der sachgerechten Zurechnung (Verweis auf Stoll, BAO-Kommentar, Band 1, § 22, 248; Ruppe, Steuerliche Zurechnung von Einkünften, Handbuch der Familienverträge, 131).

Voraussetzung für die Zurechnung der Einkünfte an die ausländische Personengesellschaft sei, dass diese tatsächlich betrieblich tätig sei. Das setze unter anderem voraus, dass mit eigenem Personal in eigenen Büroräumen einem eigenständigen Geschäftszweck nachgegangen werde. Denn der Bestand einer Betriebsstätte verlange begrifflich die Ausübung eines „Betriebes“.

Wenngleich die rechtliche Existenz einer Gesellschaft nicht beiseitegeschoben werden könne, sei es fraglich, ob eine Gesellschaft tatsächlich den Zwecken diene, die vorgegeben würden. Wenn eine Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnehme oder nicht zwischengeschaltet sinnvolle Funktionen erfülle, seien die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen. Sogenannte Briefkastengesellschaften oder auch Basisgesellschaften verfügten in der Regel über keine Infrastruktur, beschäftigten kein Personal und bedienten sich in der Regel der Dienste von darauf spezialisierten Unternehmen. Durch Bestehen einer Postadresse und eines beigestellten „Call Centers“, das die Post weiterleite und Telefonate entgegennehme, solle ein tatsächlicher Geschäftsbetrieb vorgetäuscht werden. Solchen Gesellschaften, die keinen Geschäftsbetrieb unterhielten und daher auch keine Leistungen erbrächten, könnten auch keine Einkünfte zugerechnet werden. Dementsprechend seien Einkünfte nicht dieser Gesellschaft, sondern den Trägern der Erwerbstätigkeit, das seien in aller Regel die dahinterstehenden Gesellschafter, zuzurechnen.

Der Sachverhalt stelle sich folgendermaßen dar:

1. Der Beschwerdeführer habe ab 2005 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Einzelunternehmer erklärt, EDV- und Softwareberatung und Entwicklung (gewählte Branchenkenzahl lt Beilagen zur Steuererklärungen 2006), daneben auch Einkünfte aus Dienstverhältnis mit gleichgelagertem Tätigkeitsbereich.
Mit Gesellschaftsvertrag vom 20.07.2009 habe sich der Beschwerdeführer an der slowakischen KS als Kommanditist beteiligt, er sei auch Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH - ***6*** sro. Einzig handelnde physische

Person sei daher der Beschwerdeführer. Es habe keinen anderen slowakischen Geschäftspartner gegeben, mit dem die ***5*** gegründet worden sei, auch keine stillen Gesellschafter (im Gegensatz zu den Angaben des Beschwerdeführers bzw. seines rechtsfreundlichen Vertreters).

Daraus folge, dass sämtliche Geschäftsführungshandlungen im Innenverhältnis, sämtliche Vertretungshandlungen im Außenverhältnis sowie die gesamte gesellschaftsinterne Willensbildung allein durch den Beschwerdeführer erfolgt sei. Dessen Tätigkeitsfeld decke sich im Wesentlichen mit dem im Artikel 4 des Gesellschaftsvertrages der ***5*** ks angeführten Unternehmensgegenstand. Dort werde unter anderem die Erbringung von Dienst- und Werkleistungen genannt. Gemäß Art. 13 des Gesellschaftsvertrages sollten Kommanditisten 99% des erwirtschafteten Gewinnes erhalten. Laut vorliegenden Umsatzlisten seien die verrechneten Dienstleistungen ausschließlich an österreichische Kunden erbracht worden, es gebe keine Kunden aus dem osteuropäischen Markt, es seien lediglich diverse Angebote erstellt worden. Sämtliche befragten Kunden hätten angegeben, dass Aufträge an den Beschwerdeführer (bzw. dessen slowakische Unternehmen) entweder aufgrund von Empfehlungen oder aber, weil man sich schon lange kannte, vergeben worden seien. Auftragsvereinbarungen seien entweder telefonisch vorgenommen worden, oder aber man habe sich in Österreich getroffen. Der vorgebliche Firmensitz sei von keinem einzigen Kunden aufgesucht worden. Sämtliche Dienstleistungen seien vom Beschwerdeführer selbst erbracht. (laut Vorhaltsbeantwortung vom 16.02.2016) erbracht worden. Es seien auch keine qualifizierten kostengünstigen slowakischen Mitarbeiter zur Unterstützung eingestellt worden, um eine Erweiterung des Marktes zu ermöglichen und es habe nur 2 Aufträge an einen österreichischen Subunternehmer in geringfügigem Ausmaß gegeben. Vielmehr seien mögliche Aufträge aus Kapazitätsgründen abgelehnt und die potentiellen Kunden an andere Unternehmen verwiesen worden (laut Vorhaltsbeantwortung vom 16.2.2016).

2. Am TT.12.2008 sei gegenüber dem Beschwerdeführer ein Insolvenzverfahren (Schuldenregulierungsverfahren) eröffnet worden, welches mit Beschluss vom TT. Mai 2009 rechtskräftig abgeschlossen und aufgehoben worden sei. Die letzte Teilquote des Zahlungsplanes sei mit 6.4.2016 zu entrichten gewesen Mit rechtskräftigem Abschluss des Insolvenzverfahrens würden auch die damit in Zusammenhang stehenden Beschränkungen außer Kraft treten. Der Schuldner sei wieder voll handlungsfähig und weder insolvenz- noch gewerberechtlich an der Ausübung einer selbständigen Tätigkeit in Österreich gehindert. Es gebe daher auch kein Hindernis, Bankkonten zu eröffnen oder sonstige Verträge abzuschließen. Das Insolvenzverfahren als Begründung, warum in der Slowakei die Tätigkeit in Form einer Ks aufgenommen worden sei, gehe daher ins Leere.

3. Die Adressen des Sitzes der Gesellschaft würden laut Internetrecherche als Adresse für Anmietung virtueller Offices in der Slowakei beworben. Die Mietverträge mit der selben Gesellschaft abgeschlossen worden. Bestätigungen des Die Aufnahme von Personal habe nicht dokumentiert werden können.

Folgendes Angebot habe sich gefunden bzw. finde sich auf dem Internetportal der ***8*** sro:

„Optimieren Sie Ihre Büromiete

Nutzen Sie das Büro und die Besprechungsräume nur dann wenn Sie es brauchen.

Zusammen mit outsourcing von Büroleistungen sparen Sie nicht nur die Mietkosten, sondern auch die immer höhere Personalkosten.

MIETPREISE

Firmenadresse: € 29,00/Monat

Tagesbüro mind. 4 Std.: € 6,00/Std.

Besprechungsraum: € 20, 00/Std.

Angegebene Angebote gelten zusammen mit unseren Büroleistungen“

In den vorliegenden Rechnungen der ***8*** sro würden Mieten iHv € 29,- und Bürodienstleistungen verrechnet. Es gebe keine Abrechnung von Tagesbüro oder Besprechungsräumen. Daraus ergebe sich, dass die abgerechneten Mietzahlungen nur die Zurverfügungstellung der Firmenadresse betreffen könnten und keine Nutzung von Büroräumlichkeiten stattgefunden habe, in der eine unternehmerische Tätigkeit hätte ausgeübt werden können. Hinsichtlich der Büroräumlichkeiten werde nochmals darauf hingewiesen, dass erst ab 1.2.2015 Räumlichkeiten mit Büroausstattung angemietet worden seien, sodass erst ab diesem Zeitpunkt an der Firmenadresse auch die Ausübung einer unternehmerischen Tätigkeit möglich geworden sei. Unter diesem Gesichtspunkt sei auch die Bestätigung der Fa. ***8*** sro zu würdigen.

4. Es gebe bis September 2014 keinerlei Nachweise darüber, dass Fahrten nach Bratislava unternommen worden seien, bzw. eine unternehmerische Tätigkeit in Bratislava ausgeübt worden sei. Die als Betriebsausgaben in der slowakischen Steuererklärung geltend gemachten Kilometer sich nicht mit der Kilometerleistung des KFZ (2012 bis Dez. 2014 seien durchschnittlich 975 km gefahren worden, geltend gemacht worden sei überwiegend das Doppelte dessen) decken. Daher hätten derart häufige Fahrten wie in der Bestätigung der Ehegattin angegeben nicht stattgefunden haben können.

Die belangte Behörde gehe daher in ihrer „endgültigen Beurteilung“ davon aus, dass die ***5*** ks die behaupteten Leistungen nicht erbringen könne, da sie über keine diese Leistungen notwendige Infrastruktur verfüge. Es bestehe lediglich eine Postadresse/Adresse Firmensitz und erfolge die Inanspruchnahme von Bürodienstleistungen vergleichbar denen

eines „Call Centers“, das die Post weiterleite und Telefonate entgegennehme. Ein tatsächlicher Geschäftsbetrieb werde durch diese Einrichtungen nicht möglich. Es habe sich auch an der unternehmerischen Tätigkeit im Vergleich zu den Jahren vor 2009 keine Änderung ergeben, weder sachlich noch personell noch in Bezug auf betreute Kunden. Lediglich die Abrechnung der erbrachten Leistungen sei über die ****5**** ks erfolgt. Dadurch habe erreicht werden können, dass die erwirtschafteten Einkünfte der österreichischen Besteuerung entzogen worden seien, somit ein erheblicher steuerlicher Vorteil erzielt worden sei. Dabei wäre es mit größter Wahrscheinlichkeit auch geblieben, wäre der Sachverhalt nicht zur Anzeige gebracht worden.

Die erzielten Umsätze und Einkünfte seien dem Beschwerdeführer zuzurechnen.

4. Vorlageantrag:

Der Beschwerdeführer beantragte fristgerecht die Vorlage seiner Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2009, 2010, 2011, 2013 und 2014 sowie eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat

5. Vorlage der Beschwerde:

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte im Vorlagebericht vom 26.06.2023 unter Verweis auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung die Abweisung der Beschwerde.

6. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Mit Beschluss vom 27.12.2023 wurde der belangten Behörde aufgetragen, bis 31.01.2024

1. eine Stellungnahme dazu abzugeben, warum in den angefochtenen Bescheiden der Beschwerdeführer persönlich und nicht seine steuerliche Vertretung als Empfängerin genannt wird;
2. für den Fall, dass der Beschwerdeführer zu Unrecht persönlich als Empfänger benannt wurde, zu erheben, ob die angefochtenen Bescheide der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers tatsächlich zugekommen sind, und über das Ergebnis der Ermittlungen dem Bundesfinanzgericht unter Vorlage der den Bericht bestätigenden Unterlagen zu berichten.

Begründend wurde dazu ausgeführt von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers seien am 28.10.2015 unter Berufung auf die erteilte Vollmacht gemäß § 88 Abs. 9 WTBG Einkommensteuererklärungen für 2011 bis 2014 beim Finanzamt 3/6/7/11/15 Schwechat

Gerasdorf eingereicht worden. Auch anlässlich der Außenprüfung sei der Beschwerdeführer – laut Bericht über die Außenprüfung - durch diese steuerliche Vertretung vertreten worden.

Es werde daher vorläufig davon ausgegangen, dass die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der angefochtenen Bescheide über eine Zustellvollmacht verfügt und die Bevollmächtigung dem Finanzamt auch mitgeteilt habe.

Da die laut Vorlageantrag bekämpften Bescheide dem Beschwerdeführer jedoch persönlich zugegangen seien, sei die belangte Behörde zunächst aufzufordern, die dafür maßgeblichen Gründe bekannt zu geben.

Sofern die Annahme des Bundesfinanzgerichtes aber zutreffe, und die Zustellung der im Vorlageantrag genannten Bescheide trotz bekannt gegebener Zustellvollmacht an den Beschwerdeführer persönlich erfolgt sei, sei der belangten Behörde – zwecks Heilung des Zustellmangels gemäß § 9 Abs. 3 ZuStG – aufzutragen gewesen, die obigen Ermittlungen betreffend das tatsächliche Zukommen der Bescheide an die steuerliche Vertretung durchzuführen und über deren Ergebnisse zu berichten.

In der Stellungnahme vom 25.01.2024 gab die Vertreterin der belangten Behörde unter Berufung auf die gleichzeitig übermittelten Unterlagen bekannt, der steuerliche Vertreter habe das Vollmachtsverhältnis zum Beschwerdeführer am 12.02.2015 im elektronischen Akt des Beschwerdeführers der Abgabenbehörde mitgeteilt. Der Umfang der Vollmacht sei auf steuerliche Vertretung und elektronische Akteneinsicht beschränkt gewesen.

Mit Datum 13.07.2021 sei das Vollmachtsverhältnis durch den steuerlichen Vertreter auf Zustellvollmacht und Geldvollmacht elektronisch erweitert worden.

Zu Beginn der Außenprüfung am 09.09.2015 bis zum Abschluss dieser Prüfung am 01.09.2017 habe (Zustellungsdatum BP Bericht) daher keine aufrechte Zustellvollmacht bestanden. Die bestehende Vollmacht sei auch zu Beginn der Außenprüfung geprüft worden.

Der steuerliche Vertreter berufe sich bei den von ihm am 25.10.2015 eingereichten Steuererklärungen auf die ihm erteilte Vollmacht. Diese Vollmacht habe auch zu diesem Zeitpunkt nur steuerliche Vertretung und Akteneinsicht umfasst. Auch im Zuge der Beschwerden sei die Zustellung an den Beschwerdeführer durch den Vertreter nicht beanstandet und eine Zustellmachtvollmacht nicht behauptet worden.

Die Zustellung der Bescheide sei nach Ansicht der belangten Behörde daher zu Recht an den Beschwerdeführer erfolgt. Die Beschwerdevorentscheidungen seien entsprechend der Erweiterung der Vollmacht an den steuerlichen Vertreter zugestellt worden.

7. Mündliche Verhandlung:

In der antragsgemäß am 21.05.2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung beantragte der rechtsfreundliche Vertreter des Beschwerdeführers die Einvernahme von Herrn ***T*** ***U*** per Adresse ***8*** s.r.o. Bratislava, ***11***, sowie der Steuerberaterin Frau [Steuerbearterin] an der gleichen Adresse als Zeugen zum Beweis für seine Angaben.

Die Tätigkeit des Beschwerdeführers bestehe vor allem im Consulting und einer konzeptionellen Tätigkeit und sei daher in erster Linie beim Kunden vor Ort auszuüben und daher keine bürogebundene Tätigkeit. Die Unterlagen würden aber an der Adresse Bratislava ***11*** aufbewahrt.

Finanzamtsvertreterin verwies auf den von der Betriebsprüfung und vom Sachverständigen im Strafverfahren festgestellten Sachverhalt. Es sei zwar richtig, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht an eine feste Betriebsstätte gebunden sei. Die bloße Lagerung von Unterlagen führe jedoch nicht zu einer Betriebsstätte. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers habe sich durch die Gründung ***5*** ks nicht geändert. Außer das die Rechnungen von dieser ausgestellt worden seien.

Einvernehmlich wurde festgehalten, dass weder der Beschwerdeführer noch die ***5*** ks Angestellte habe.

Der rechtsfreundliche Vertreter des Bf. hielt fest, dass von der Betriebsstätte in Bratislava durch die ***8*** s.r.o. Anrufe weitergeleitet worden seien und Post übernommen worden sei.

Dazu wandte die Finanzamtsvertreterin ein, dass von der ***8*** s.r.o. Bürodienstleistungen angekauft worden seien.

Der rechtsfreundliche Vertreter des Beschwerdeführers legte dar, dass die Buchhaltung von der genannten Steuerberaterin gemacht worden sei, weshalb keine eigene Buchhaltungskraft erforderlich gewesen sei.

Die Prüferin hält erklärte, dass im Rahmen des ersten Mietvertrages gar keine Räumlichkeiten inkludiert gewesen seien. Daher hätten sich dort auch gar keine Unterlagen befinden können. Wo sich diese danach befunden haben, könne sie nicht feststellen.

Der Beschwerdeführer gab an, im Entree des Gebäudes in der ***11*** befinde sich eine riesige Tafel, auf der sämtliche Firmen aufschienen, die in diesem Gebäude tätig werden. In das Büro könne man nur, wenn man den Aufzug mit dem Schlüssel betätige, oder der Portier den Kunden in das Büro eskortiere.

Der Beschwerdeführer und seine Vertreter hielten daran fest, die Tätigkeit des Beschwerdeführers keine Infrastruktur erfordere.

Der Beschwerdeführer gab, er habe an der Adresse ***10*** ein Paket erworben, dass die Firmenadresse und einen Schrank, in dem er seine Unterlagen verwahren durfte, enthalten habe. Die Unterlagen seien an die Steuerberaterin in den Räumlichkeiten der ***8*** s.r.o. übergeben worden.

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers erklärte, die von der Betriebsprüferin durchgeführte Gewinnermittlung sei richtig. Hinsichtlich der Kilometerleistung sei anzuführen, dass dieser von der Steuerberaterin geschätzt worden sei und die Schätzung offenbar zu hoch gewesen sei. Von der slowakischen Steuerberaterin sei die Körperschaftssteuer berechnet und abgeführt worden. Die Umsatzsteuer sei im Rahmen des sogenannten Reverse Charge von den inländischen Auftraggebern entrichtet worden.

Der Beschwerdeführer erklärte, dass er an seiner Wohnadresse kein Büro habe. Er lebe mit seiner Ehefrau und einem 2006 geborenen Kind in einer Zweieinhalb-Zimmerwohnung.

Dem hielt die Finanzamtsvertreterin entgegen, dass sich vor Gründung der Firma in Bratislava die Betriebsadresse am Wohnort des Beschwerdeführers befunden habe.

Der Beschwerdeführer gab an, er habe den Konferenzraum der ***8*** s.r.o. ab und zu als Büroräumlichkeit nutzen können.

Die Beweisanträge wurden mangels Sachdienlichkeit abgelehnt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist österreichischer Staatsbürger und lebt mit seiner Familie in Österreich. Er ist im EDV-Dienstleistungsbereich (Optimierung von webpages, Consulting) tätig.

Er war zunächst überwiegend im Rahmen von Werkverträgen, insbesondere mit der Firma ***1*** AG ([Adr.1]) tätig, welche wiederum ihre Leistungen an die Firma ***2*** GmbH ([Adr.2] bzw. bis Februar [Adr.2x]) weiterfakturierte. Darüber hinaus war er auch noch für andere in Österreich angesiedelte Unternehmen tätig. Zusätzlich erhielt der Beschwerdeführer geringfügige nichtselbständige Einkünfte im Prüfungszeitraum von den Firmen ***3*** und ***4*** GmbH zwischen 4.140,00 € (2010, 2011) und 15.690,38 € (2013), wobei der Beschwerdeführer für die Firma ***4*** GmbH auch auf Werkvertragsbasis arbeitete.

Nach einem Schuldenregulierungsverfahren (Eröffnung TT.12.2008; rechtskräftiger Beschluss vom TT.05.2009) wurde die Tätigkeit in Österreich offiziell eingestellt. Per 16.06.2009 gründete

der Beschwerdeführer die Firmen ***5*** ks (eine Personengesellschaft, vergleichbar mit einer inländischen GmbH & CO KG) sowie ***6*** s.r.o. (als Komplementärgesellschaft der ***5*** ks) mit jeweiligem Sitz in Bratislava, wobei er der einzige Gesellschafter der Firma ***6*** s.r.o., der Komplementärin der Firma ***5*** ks, sowie der einzige Kommanditist der Firma ***5*** ks ist.

Die Firmen sind im slowakische Firmenbuch eingetragen. Laut Gesellschaftsvertrag der Firma ***5*** ks erhält der Kommanditist 99% und die Komplementärin 1% des erzielten Gewinnes.

Der Beschwerdeführer überließ seine Kundenkontakte der Firma ***5*** ks, die seither mit seinen ehemaligen Kunden Werkverträge abschließt und sämtliche Leistungen fakturiert, die der Beschwerdeführer in der Regel persönlich (in zwei Ausnahmefällen geringfügiger Natur wurde ein österreichischer Subunternehmer in Anspruch genommen) gegenüber österreichischen Unternehmen erbringt.

Der Beschwerdeführer erbrachte seine Leistungen ausschließlich in Österreich.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und folgender Beweiswürdigung:

Soweit der Beschwerdeführer behauptet, seine Leistungen gegenüber österreichischen Unternehmen am Firmensitz in Bratislava erbracht haben zu wollen, widerspricht er sich schon insoweit, als er eingesteht, 3 Tage bei der Firma ***2*** an der Adresse [Adr.2], bzw. [Adr.2x] ***13*** Ort erbracht zu haben und auch die anderen von ihm betreuten Firmen in Österreich aufgesucht zu haben.

Im Übrigen war die ***5*** k.s. laut den vorgelegten Mietverträgen zunächst gar nicht und später auch nur berechtigt, einen Teil des angeführten Büroraums zu nutzen. Nachdem anzunehmen ist, dass der Büroraum auch von anderen Mietern genutzt werden konnte, ist auszuschließen, dass der Beschwerdeführer dort vertrauliche Unterlagen seiner Kunden oder auch seine technische Ausrüstung für die Zeit seiner Abwesenheit zurückließ.

Der Beschwerdeführer kann weder nachweisen, wie oft noch wie lange er diesen mitbenutzten Büroraum bzw. den angeblich zur Verfügung gestellten Konferenzraum aufgesucht hat. Da er, um seine Leistungen zu erbringen, jedes Mal sämtliches Equipment hätte mitbringen müssen, muss davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer seine Leistungen nicht im Rahmen der Mitbenutzung des Büroraums, sondern entweder bei der zu betreuenden Firma oder von zuhause erbracht hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe bzw. teilweise Stattgabe)

3.1.1. Betreffend Umsatzsteuer

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß § 1 Abs. 2 UStG 1994 ist Inland das Bundesgebiet. Ausland ist das Gebiet, das hienach nicht Inland ist. Wird ein Umsatz im Inland ausgeführt, so kommt es für die Besteuerung nicht darauf an, ob der Unternehmer österreichischer Staatsbürger ist, seinen Wohnsitz oder seinen Sitz im Inland hat, im Inland eine Betriebsstätte unterhält, die Rechnung ausstellt oder die Zahlung empfängt.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

§ 3a Abs. 5 UStG 1994 normiert unter der Überschrift: „Ort der sonstigen Leistung“:

„Für Zwecke der Anwendung der Abs. 6 bis 16 und Art. 3a gilt

1. als Unternehmer ein Unternehmer gemäß § 2, wobei ein Unternehmer, der auch nicht steuerbare Umsätze bewirkt, in Bezug auf alle an ihn erbrachten sonstigen Leistungen als Unternehmer gilt;

2. eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als Unternehmer;

3. eine Person oder Personengemeinschaft, die nicht in den Anwendungsbereich der Z 1 und 2 fällt, als Nichtunternehmer.“

Gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 wird eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 leg. cit. ausgeführt wird, vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 leg. cit. und Art. 3a Umsatzsteuergesetz 1994 – Anhang (Binnenmarkt) an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

Diese Regelung bestand auch schon sinngemäß für gegenständliche Umsätze des Jahres 2009 in § 3a Abs. 9 lit a iVm § 10 UStG 1994 idF BGBl. Nr. 24/2007.

Unternehmer ist derjenige, der die Leistung im eigenen Namen erbringt bzw. in dessen Namen die Leistung erbracht wird. Im Fall gesetzlicher oder gewillkürter Stellvertretung ist

Unternehmer somit der Vertretene und nicht der Vertreter (vgl. VwGH 25.6.2008, 2007/15/0102).

Auch der „Strohmann“, der im Rechtsverkehr im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung tätig wird, ist daher Unternehmer, wenn er seine Tätigkeit selbständig und nachhaltig ausübt (BFH 12.8.2009, XI R 48/07, mit Hinweis zur Abgrenzung vom Scheingeschäft).

Bei Gesellschaften, die als solche Unternehmereigenschaft besitzen, ist Zurechnungssubjekt die Gesellschaft, die die Leistung erbringen soll bzw. für die die Leistung bestimmt ist. Soweit nichtrechtsfähige Gebilde als Unternehmer in Betracht kommen (zB GesbR), ist auf das Handeln der dahinter stehenden Personen abzustellen. Leistungen, zu denen sich die Gesellschafter selbst verpflichten oder die sie sich selbst ausbedungen haben, sind ihnen und nicht der Gesellschaft zuzurechnen

Nach umsatzsteuerlichen Zurechnungsgrundsätzen muss grundsätzlich maßgebend sein, wer sich im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet hat. Die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft setzt allerdings ein tatsächliches Leistungsverhalten voraus, diese muss nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als Leistende auftreten. Ein bloßes „Zwischenschalten durch Fakturierung“ reicht hierfür nicht aus. Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind jedenfalls unbeachtlich (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 UStG Rz 261).

Auch eine Domizilgesellschaft kann Unternehmer sein, wenn sie nachhaltig Leistungen gegen Entgelt erbringt, und zwar auch dann, wenn ertragsteuerlich Missbrauch vorliegen sollte; dies jedenfalls solange keine Umsatzsteuervorteile angestrebt werden, die zu einer umsatzsteuerlichen missbräuchlichen Praxis führen und keine Scheingeschäfte (§ 23 BAO) vorliegen (vgl. VwGH 20.6.2000, 98/15/0008; 26.11.2014, 2010/13/0185; *Haider*, ÖStZ 2011, 78; *Gurtner/Kanduth-Kristen*, taxlex 2014, 256). Maßgebend ist das Auftreten nach außen. Dies entspricht Art 5 EU-DfV, wonach die Europäische wirtschaftliche Interessensvereinigung, die Leistungen gegen Entgelt an ihre Mitglieder oder Dritte bewirkt, Steuerpflichtiger iSd Art 9 MwSt-RL ist. - Umgekehrt gilt, dass umsatzsteuerliche Unternehmerfähigkeit nicht zivilrechtliche Rechtsfähigkeit voraussetzt. Ebenso unerheblich ist die Einhaltung rechtsformspezifischer Ge- oder Verbote (vgl. VwGH 11.11.2008, 2004/13/0053 zum Verbot gewerbsmäßiger Tätigkeit einer Privatstiftung; sowie *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 2 UStG Rz 20

Umsatzsteuerlich sind Lieferungen und Leistungen demjenigen Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt (vgl. VwGH 25. 1. 2006, 2002/13/0199; VwGH 25. 2. 2009, 2006/13/0128). Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer auf eigene oder fremde Rechnung tätig wird (vgl. VwGH 31. 3. 2003, 2002/14/0111; VwGH 25. 1. 2006, 2002/13/0199; VwGH 22. 11. 2006, 2003/15/0143; VwGH 25. 4. 2013, 2012/15/0135; VwGH 19. 12. 2018, Ra 2017/15/0003). Dem Unternehmer sind auch Lieferungen und Leistungen zuzurechnen, die er durch andere (natürliche) Personen erbringen lässt (vgl. VwGH 25. 4. 2013, 2012/15/0135; VwGH 18.12.1996, 95/15/0149; VwGH 19. 12. 2018, Ra 2017/15/0003).

Tritt nach außen eine juristische Person in Erscheinung, kann das tatsächliche Tätigwerden notwendigerweise nur von einer im Namen der juristischen Person handelnden natürlichen Person gesetzt werden. Leistender ist grundsätzlich, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist (vgl. VwGH 25. 2. 2009, 2006/13/0128), mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten (vgl. VwGH 19. 12. 2018, Ra 2017/15/0003 unter Hinweis auf *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 1 Tz 258).

Entscheidend dafür, ob der Unternehmer im eigenen oder im fremden Namen tätig wird, ist sein Auftreten nach Außen (vgl. VwGH 15. 1. 1990, 87/15/0157; VwGH 27. 4. 1994, 94/13/0023; VwGH 31. 3. 2003, 2002/14/0111).

Wer als Unternehmer nach außen in Erscheinung getreten ist und Lieferungen oder Leistungen erbracht hat, ist eine Tatsachenfrage, die unter sorgfältiger Würdigung der Verfahrensergebnisse nach § 167 Abs. 2 BAO unter Beachtung der Denkgesetze und dem allgemeinen Erfahrungsgut zu entscheiden ist (vgl. VwGH 25. 4. 2013, 2012/15/0135).

Im gegenständlichen Fall geht auch die belangte Behörde davon aus, dass die Aufträge an die ***5*** ks vergeben und auch von dieser in Rechnung gestellt wurden, die Leistungen aber im in der Regel (mit wenigen Ausnahmen) vom Beschwerdeführer ausgeführt wurden. Soweit Subauftragnehmer beschäftigt wurden, erfolgte deren Beauftragung ebenfalls durch die ***5*** ks.

Im Hinblick darauf, dass es sich bei der ***5*** ks um eine im slowakischen Firmenbuch eingetragene Firma mit Sitz in Bratislava handelt und diese auch – vertreten durch den Beschwerdeführer – in Erscheinung getreten ist, waren dieser auch die an sie in Auftrag gegebenen von ihr verrechneten Leistungen zuzurechnen, auch wenn die Leistungen im Wesentlichen vom Beschwerdeführer erledigt wurden.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass mit der Gründung der ***5*** ks kein Missbrauch verbunden sein kann, weil auch die die an österreichische Unternehmen erbrachten Leistungen gemäß § 3a Abs. 5 UStG 1994 bzw. § 3a Abs. 9 lit. a iVm § 10 UStG 1994 idF BGBl Nr. 24/2007 in Österreich zu versteuern sind und dies den Angaben des Beschwerdeführers zufolge auch im Rahmen des sogenannten Reverse Charge erfolgt ist.

Die Umsatzsteuer für 2009 bis 2011, 2013 und 2014 hätte daher gegenüber der ***5*** ks und nicht gegenüber dem Beschwerdeführer festgesetzt werden müssen. Die Umsatzsteuerbescheide für 2009, 2010, 2011, 2013 und 2014 waren daher ersatzlos aufzuheben.

3.1.2. Betreffend Einkommensteuer

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der tschechoslowakischen Republik zu Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 34/1979, dessen Weitergeltung bis zum Abschluss eines eigenen DBAs weiterhin im Verhältnis zur Slowakei anwendbar ist (vgl. Notenwechsel zwischen der Republik Österreich und der Slowakischen Republik betreffend die Weiteranwendung bestimmter österreichisch-tschechoslowakischer Staatsverträge, BGBl. Nr. 1046/1994, Punkt 3.), in der Folge DBA-Slowakei, normiert in den gegenständlich relevanten Artikeln:

„Artikel 4

Betriebstätte

1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck ‚Betriebstätte‘ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(2) Der Ausdruck ‚Betriebstätte‘ umfaßt insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung,*
- b) eine Zweigniederlassung,*
- c) eine Geschäftsstelle,*
- d) eine Fabrikationsstätte,*
- e) eine Werkstätte und*
- f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.*

(3) Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.

(4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebstätten:

- a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;*
- b) Bestände von Gütern, oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;*
- c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;*
- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;*
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;*
- f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter lit. a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, daß die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.*

(5) Ist eine Person — mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6 — für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird

das Unternehmen ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.

(6) Ein Unternehmen wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat, weil es dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.

(7) Allein dadurch, daß eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebsstätte oder auf andere Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird keine der beiden Gesellschaften zur Betriebsstätte der anderen.

....

Artikel 7

Unternehmensgewinne

(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats dürfen 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.

(2) Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden vorbehaltlich des Absatzes 3 in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

(3) Bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte werden die für diese Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen, einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.

(4) Soweit es in einem Vertragsstaat üblich ist, die einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne durch Aufteilung der Gesamtgewinne des Unternehmens auf seine einzelnen Teile zu ermitteln, schließt Absatz 2 nicht aus, daß dieser Vertragsstaat die zu steuernden Gewinne nach der üblichen Aufteilung ermittelt; die gewählte Gewinnaufteilung muß jedoch derart sein, daß das Ergebnis mit den Grundsätzen dieses Artikels übereinstimmt.

(5) Auf Grund des bloßen Einkaufs von Gütern oder Waren für das Unternehmen wird einer Betriebsstätte kein Gewinn zugerechnet.

(6) Bei der Anwendung der vorstehenden Absätze sind die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne jedes Jahr auf dieselbe Art zu ermitteln, es sei denn, daß ausreichende Gründe dafür bestehen, anders zu verfahren.

(7) Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.

(8) Die Bestimmungen dieses Artikels sind auch auf Einkünfte anzuwenden, die einem stillen Gesellschafter aus seiner Beteiligung an einer „stillen Gesellschaft“ des österreichischen Rechts zufließen.“

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts Anderes ergibt. Bei der Einkünftezurechnung kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht - wie etwa im Bereich des § 22 BAO auf das Vorliegen eventueller „außersteuerlicher Gründe“ für eine vorgenommene Gestaltung an (vgl. VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

Bei Zwischenschaltung einer Personengesellschaft kommt es dann zur unmittelbaren Zurechnung der Vergütungen an die dahinterstehenden natürlichen Personen, wenn die Funktion der zwischengeschalteten Personengesellschaft nicht über jene einer bloßen „Zahlstelle“ hinausgeht (vgl. VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092; 10.05.2023, Ra 2022/15/0022).

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Auftragsannahme durch die in Bratislava gegründete Personengesellschaft, der Beschwerdeführer erbrachte die Leistungen in der Regel persönlich, bzw. wurden in untergeordnetem Ausmaß auch Subaufträge vergeben. Die Rechnung wurde wiederum von der ***5*** ks ausgestellt, auf deren Konto die Rechnungsbeträge auch eingingen.

Im Hinblick darauf, dass sich durch die Gründung der ***5*** ks im Zusammenhang mit der Gründung der ***6*** s.r.o. eine Minimierung des persönlichen Haftungsrisikos des Beschwerdeführers ergibt, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Konstruktion ausschließlich aus steuerlichen Gründen gewählt wurde.

Da der Beschwerdeführer als einzige für die ***5*** ks handelnde natürliche Person ausschließlich mit österreichischen Unternehmen Verträge abschloss und seine Tätigkeit gewöhnlich in Österreich bei den einzelnen Firmen ausübte, ist gemäß Art. 5 Abs. 5 DBA-Slowakei das Unternehmen so zu behandeln, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten in Österreich eine Betriebstätte.

Dementsprechend sind gemäß Art. 7 Abs. 2 DBA-Slowakei die Gewinne der ***5*** ks in Österreich nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften zu versteuern. Da es sich bei der ***5*** ks um eine einer GmbH & Co KG vergleichbare Personengesellschaft handelt, sind

die Gewinne dem Beschwerdeführer (dem Gesellschaftsvertrag entsprechend) zu 99% zuzurechnen. Die diesbezüglichen slowakischen Rechtsvorschriften sind insoweit unerheblich.

Die von der Außenprüfung ermittelten Gewinne sind daher beim Beschwerdeführer in folgender Höhe als Einkünfte aus Gewerbebetrieb Beträge in €) in Ansatz zu bringen:

Jahr	2009	2010	2011	2013	2014
lt. Bescheid	30.574,78	43.917,49	52.661,98	25.077,61	24.710,18
lt. Erkenntnis 99%	30.269,03	43.478,32	52.135,36	24.826,83	24.463,08
abzgl. GewinnFB	- 0,00	- 3.900,00	- 3.900,00	- 3.227,48	- 3.180,20
Gewinn aus Gw-Betr.	30.269,03	39.578,32	48.235,36	21.599,35	21.282,88

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 sich das Erkenntnis einerseits mit Sachverhaltsfragen auseinanderzusetzen hatte, die im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu klären waren, und sich die aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ergebende rechtliche Würdigung der angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs entspricht bzw. bereits aus dem Doppelbesteuerungsabkommen mit der Slowakei ergibt, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Juni 2024