

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Roppenser & Partner Steuerberatung GmbH, Carl-Blum-Straße 16, 4600 Wels, über die Beschwerde vom 30. November 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 8. Oktober 2018 betreffend Einkommensteuer 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer betreibt das Einzelunternehmen „***2***“. Der Tätigkeitsbereich umfasst Transporte, Erdbewegungen und Abrissarbeiten. Sitz des Unternehmens ist ***4***.

Seit Ende 2015 ist der Beschwerdeführer außerdem Alleingesellschafter und Geschäftsführer der slowenischen Gesellschaft „***3***.“ mit Sitzadresse ***5***.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist der tatsächliche Ort der Geschäftsleitung nicht in Slowenien, sondern am Sitz des österreichischen Unternehmens ***2*** in ***4***.

Die belangte Behörde geht davon aus, dass es sich bei der slowenischen Gesellschaft um eine „Scheinfirma“ handelt.

Sämtliche Einnahmen und Ausgaben der slowenischen Gesellschaft seien daher dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers zuzuordnen.

Die belangte Behörde begründet dies sinngemäß so, das slowenische Unternehmen verfüge über keine eigenen LKW und/oder Personal bzw. habe weniger Dienstnehmer als angemietete LKW („überzählige LKW“). Auch deute ein altes Bürogebäude nicht unbedingt auf den Sitz einer Spedition hin. Stellplätze für die LKW seien auch keine vorhanden.

Dazu führt der Beschwerdeführer aus:

Der Beschwerdeführer habe Ende 2015 das slowenische Unternehmen gegründet. Indem er und seine Frau aus Slowenien abstammen und somit die slowenische Sprache fließend beherrschen, erhoffte man sich dadurch, das Unternehmen weiter ausbauen zu können.

Diesen strategischen Vorteil habe man unbedingt nutzen wollen.

Slowenien sei für Investoren aufgrund der hervorragenden geostrategischen Lage und qualifizierter Arbeitskräfte äußerst interessant. Um den neuen Absatzmarkt erschließen zu können, habe man auch in Slowenien ein Bürogebäude angemietet.

Weil man die Entwicklung keineswegs abschätzen haben können, seien auch zu Beginn keine aufwendigen Investitionen getätigt worden. Man habe sich vorweg entschieden, nur ein altes Bürogebäude zu mieten und auch keine eigenen Transportmittel (LKW) zu kaufen.

Bei den Personalkosten habe man ebenfalls versucht, so viel wie möglich einzusparen. Aus diesem Grund sei der Beschwerdeführer auch zT selbst mit den LKW gefahren. Zur Frage der „überzähligen“ LKW sei anzumerken, dass das Unternehmen ***2*** natürlich über einige Fahrzeuge verfüge. Diese seien entweder „auf Achse“ oder stünden irgendwo auf einem Parkplatz, kaum in der Firma.

Auch seien nicht alle LKW ständig im Einsatz. Wo diese „überzähligen LKW“ kurzfristig stehen, ob in Österreich oder im Ausland, spiele daher keine Rolle.

Der Beschwerdeführer erhoffte sich in Slowenien größere Geschäfte und so seien diese LKW von der slowenischen Gesellschaft angemietet worden. Wie schon erwähnt, brauche es keine Abstellplätze auf den jeweiligen Firmengeländen. Der Beschwerdeführer sei zu betrieblichen Zwecken pro Woche mindestens ein- bis zweimal zur slowenischen Gesellschaft gefahren. An Arbeitsmitteln sei hier ohnedies nur ein Laptop und ein Handy nötig.

Mit dem Büro in Slowenien habe man daher das Auskommen gefunden.

Die slowenische Firma sei seit Bestehen auch von einem slowenischen Steuerberater betreut worden. Der slowenische Steuerberater betreue das Unternehmen vor Ort und erstelle auch den Jahresabschluss. Der Jahresabschluss sei beim slowenischen Finanzamt bereits eingereicht worden und es seien in Slowenien für die Gesellschaft auch die Steuern bezahlt worden.

Die (doppelte) Vorschreibung von Körperschafts- bzw. Einkommensteuer für denselben Sachverhalt in zwei verschiedenen EU-Ländern sei gesetzlich nicht zulässig, wodurch auch die einzelnen DBA das Besteuerungsrecht bzw. den Besteuerungsanspruch dem einen oder dem anderen Mitgliedsstaat zuweisen würden.

Das „Projekt“ ***3***. habe sich leider nicht so entwickelt wie geplant.

Es sei zu einem tödlichen Unfall eines Fahrers und vielen damit verbundenen Unannehmlichkeiten gekommen, welche zum Beschwerdezeitpunkt noch nicht ausgestanden seien.

Der Markt sei aber sehr wohl von Slowenien aus bearbeitet worden. Dies würden auch die Umsätze, die mit der slowenischen Gesellschaft lukriert werden konnten, zeigen.

Die Etablierung am slowenischen Markt sei sehr wohl angestrebt worden. Hätte es nicht den Vorfall mit Todesfolge gegeben, wäre die Entwicklung sicherlich sehr positiv verlaufen und man hätte auch vor Ort mehr Ressourcen eingesetzt (wie Umzug in ein neues Büro. Einsatz von Arbeitskräften und LKW im Eigentum der Firma).

Entwicklungen wie diese seien aber im Wirtschaftsleben nichts Ungewöhnliches. Von vornherein aber die eigene Unternehmerschaft der Firma „***3***.“ mit Sitz in ***6*** abzuerkennen, sei aus Sicht des Beschwerdeführers überschießend und entspreche nicht den Tatsachen.

Das Argument der Betriebsprüfung, dass ein Büroplatz nicht als Sitz eines seriösen Unternehmens angesehen werden könne, werde nicht geteilt.

So seien Räumlichkeiten grundsätzlich als feste Geschäftseinrichtungen anzusehen (lt. DBA). Dabei werde nicht eine bestimmte Größe oder Bauausführung verlangt.

Im Ergebnis sei für den Ort der Geschäftsleitung auf den Ort abzustellen, wo der maßgebliche Wille der Geschäftsleitung gebildet werde. In der Regel werde der für die Geschäftsleitung maßgebende Wille in den Geschäftsräumen der Gesellschaft (D.O.O.) gebildet.

Gemäß § 27 Abs. 1 BAO haben Körperschaften ihren Sitz iS der Abgabenvorschrift an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag- bestimmt sei. Laut Gesellschaftsvertrag sei der Sitz der Firma in ***6***.

Das Unternehmen habe uE daher den Sitz in ***6*** und die durchgeführte Versteuerung der Einkünfte in Slowenien sei vom slowenischen Steuerberater auch richtigerweise vorgenommen worden. Der Behauptung der belangten Behörde es handle sich bei der slowenischen Firma um eine reine „Scheinfirma“, könne auch nicht gefolgt werden.

Bei den Beurteilungsmaßstäben von Rechtssubjekten von ausländischen Gesellschaften sei jedenfallszunächst vorauszusetzen, dass das ausländische Rechtsgebilde als Körperschaft und damit als eigenständiges Steuersubjekt anerkannt werde. In diesem Zusammenhang komme es nach der hA grundsätzlich nicht auf die (Steuer- und gesellschaftsrechtliche) Behandlung des Rechtsgebildes im Ansässigkeitsstaat an, sondern vielmehr auf die Vergleichbarkeit mit einer inländischen Körperschaft iSd § 1 Abs 2 KStG. Dies sei unter Zuhilfenahme eines Typenvergleichs zu beurteilen; es habe daher ein Vergleichbarkeitstest aus Sicht des österreichischen Steuer- und Gesellschaftsrechts zu erfolgen, im Zuge dessen sei zu beurteilen, ob die ausländische Gesellschaft dem Typus einer österreichischen Körperschaft entspreche.

Dabei sei nach Rechtsprechung des VwGH etwa im Hinblick auf die Vergleichbarkeit mit einer österreichischen GmbH darauf abzustellen, ob die ausländische Gesellschaft „im Wesentlichen einer GmbH entspricht“. Dies sei dann zu bejahen, wenn diese „eine Kapitalgesellschaft ist, die begrifflich die wesentlichen Merkmale einer GmbH nach GmbHG aufweise“, somit wenn es sich um eine „Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit handelt, deren Stammkapital in Geschäftsanteile mit Stammeinlagen zerlegt sei und für deren Verbindlichkeiten nicht die Gesellschafter haften“.

Ausschlaggebend sei zusammengefasst „die auf das Gesellschaftsvermögen beschränkte Haftung unter Ausschluss des Handels mit Geschäftsanteilen auf dem öffentlichen Kapitalmarkt“.

Führe der Typenvergleich zu dem Ergebnis, dass die ausländische Gesellschaft einer österreichischen Körperschaft vergleichbar sei, so sei das körperschaftsteuerliche Trennungsprinzip zu beachten; die ausländische Gesellschaft entfalte gegenüber ihren Gesellschaftern diesfalls grundsätzlich eine steuerliche Abschirmwirkung (sog. „Primärschirmwirkung“, vgl dazu zB Kofler in Leitner, 1. Aufl., Februar 2013 Rechtssubjektivität der ausländischen Gesellschaft).

In diesem Sinne könne daher diese Gesellschaft nicht als „Scheinfirma“ deklariert werden.

Von der slowenischen Gesellschaft sei für das Jahr 2016 eine Körperschaftsteuer iHv EUR 7.447,50 in Slowenien bezahlt worden.

Es sei hiermit betont, dass es sich in Slowenien um eine Kapitalgesellschaft handle.. Wie gesagt, habe die Firma auch Körperschaftsteuer in Slowenien bezahlt.

Sämtliche Einkünfte der „***3***.“ daher dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers zuzuordnen, sei nicht System konform.

Gem. Artikel 2 des DBA würden unter das Abkommen insbesondere die Einkommen- und die Körperschaftsteuer fallen.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung regle Artikel 24 des DBA: Beziehe eine in Österreich ansässige Person (wobei der Ausdruck „Person“ natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen bedeutet) Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Slowenien besteuert werden, so nimmt Österreich diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

Damit es hier zu keiner Doppelbesteuerung komme seien daher die in Slowenien bereits versteuerten Gewinne nicht nochmals in Österreich dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers zuzurechnen.

Nachweise über die bereits bezahlte slowenische Körperschaftsteuer seinen im Anhang des Vorlageantrags vom 02.03.2020 beigelegt worden.

Die vom Beschwerdeführer beantragte mündliche Verhandlung wurde am 06.03.2025 durchgeführt und den Parteien Gelegenheit gegeben weitere Unterlagen beizubringen und Vorbringen zu erstatten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer betreibt das Einzelunternehmen „***2***“. Der Tätigkeitsbereich umfasst Transporte, Erdbewegungen und Abrissarbeiten. Sitz des Unternehmens ist ***4***.

Seit Ende 2015 ist der Beschwerdeführer außerdem Alleingesellschafter und Geschäftsführer der slowenischen Firma „***3***.“ mit Sitzadresse ***5***.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist der tatsächliche Ort der Geschäftsleitung der Firma „***3***.“ nicht in Slowenien, sondern am Sitz des österreichischen Unternehmens ***2*** in ***4***.

Sämtliche Einnahmen und Ausgaben der ***3*** wurden daher dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers zugeordnet.

Im Beschwerdezeitraum mietete die slowenische Gesellschaft des Beschwerdeführers sämtliche für ihre Tätigkeit wesentlichen Betriebsmittel (LKW) ausschließlich vom österreichischen Einzelunternehmen des Beschwerdeführers an und verfügte über kein eigenes Fahrpersonal in ausreichender Zahl.

Die vorhandenen Aufzeichnungen belegen überwiegend Transporte innerhalb Österreichs für denselben Kundenkreis wie das Einzelunternehmen; ein eigener Marktauftritt in Slowenien war nicht erkennbar.

Die Gesellschaft verfügte weder über eigene Kommunikationsmittel noch über eine eigenständige Infrastruktur am Sitz, sondern nutzte eine geteilte Präsenzadresse ohne dauerhafte Geschäftsleitungsfunktion.

Zahlungsverkehr und Liquiditätssteuerung erfolgten über ein österreichisches Bankkonto.

Sämtliche Geschäftsabwicklungen liefen über die Kontaktdaten des Beschwerdeführers, der damit jederzeit über die Zuordnung von Aufträgen entscheiden konnte.

Die vorliegenden Indizien sprechen für eine vollständige organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung in das österreichische Einzelunternehmen und belegen, dass die tatsächliche Geschäftsleitung in Österreich lag.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den von Parteien vorgelegten Unterlagen (BP-Prüfungsakt, Bilanzen, Mietvertrag, ...) sowie aus dem Parteivorbringen und aufgrund folgender Überlegungen:

Die slowenische Gesellschaft verfügte im Beschwerdezeitraum Jahr 2016 über keine eigenen LKW, sondern mietete diese ausschließlich vom österreichischen Einzelunternehmen des Beschwerdeführers an.

Diese völlige Abhängigkeit bei den wesentlichen Betriebsmitteln ist ein starkes Indiz gegen wirtschaftliche Selbständigkeit der slowenischen Gesellschaft. Das Fehlen eigener, für die Tätigkeit typischer Mittel spricht dafür, dass die slowenische Gesellschaft lediglich eine organisatorische Hülle bildet und die eigentliche operative Leistungserbringung durch das österreichische Unternehmen erfolgte.

In Teilen des Jahres 2016 hatte die slowenische Gesellschaft deutlich mehr gemietete LKW als eigene Arbeitnehmer. Dieser Umstand ist probativ: ohne Personal wäre ein Einsatz der LKW nur möglich, wenn fremde Fahrer bzw. Mitarbeiter des österreichischen Einzelunternehmens die Fahrzeuge einsetzen. Ohne konkrete Einsatznachweise (Fahrtenbücher, Lohnunterlagen für slow. Fahrer, Einsatzpläne) ist die Annahme, die LKW würden überwiegend in Österreich durch Arbeitnehmer des Einzelunternehmens gefahren, naheliegend. Fehlende Aufzeichnungen schwächen die Glaubwürdigkeit der behaupteten selbständigen Tätigkeit in Slowenien.

Die vorhandenen Ausgangsrechnungen zeigen Transporte innerhalb Österreichs.

Die slowenische Gesellschaft fakturiert an die gleichen österreichischen Auftraggeber wie das Einzelunternehmen, im Beschwerdezeitraum ist kein slowenischer Auftraggeber nachgewiesen.

Eine Gesellschaft, die überwiegend inländische Aufträge für denselben Kundenkreis wie das Stammunternehmen ausführt, ohne erkennbaren eigenen Marktzugang im Sitzstaat, weist auf wirtschaftliche Identität bzw. Durchleitungsgeschäfte hin. Auch dieser Umstand erhöht die Wahrscheinlichkeit, dass die slowenische Gesellschaft bloß für steuerliche bzw. aufenthaltspraktische Zwecke (z.B. Formalität) errichtet wurde.

Der Zahlungsverkehr erfolgte über österreichisches Bankkonto. Darüber hinaus gibt es erhebliche Vorsteuererstattungen für Tankrechnungen in Österreich.

Die finanzielle Steuerung und Liquiditätsabwicklung in Österreich sind gewichtige Indizien für eine tatsächliche Einbindung der wirtschaftlichen Tätigkeit in den Inlandskreislauf. Die Tankrechnungen in Österreich stützen die Annahme, dass Fahrzeuge in Österreich betrieben wurden.

Die slowenische Gesellschaft betreibt keine eigene Website, es gibt keine eigene Telefonnummer und auch keine eigene E-Mailadresse. Die Abwicklung der Geschäfte erfolgte ausschließlich über die Kontaktdaten des Beschwerdeführers.

Das Fehlen dieser eigenen Kommunikationsmittel für die slowenische Gesellschaft, spricht ebenso gegen eine eigenständige Geschäftstätigkeit.

Die Erreichbarkeit über die Telefonnummer/Emailadresse des österreichischen Unternehmens belegt vielmehr eine operative Verflechtung mit der österreichischen Firma des Beschwerdeführers.

Bei der Sitzadresse handelt es sich um ein geteiltes Büro (sogenanntes Co-working) Die Adresse ist ein Mehrparteienobjekt mit vielen Firmen, die slowenische Gesellschaft hat nur einen „Arbeitsplatz“ nach Nutzungsvereinbarung (zeitlich beschränkt, Anmeldung erforderlich, max. 3 Nutzer gleichzeitig).

Ein derart eingeschränkter, geteilter Arbeitsplatz erfüllt nicht die Anforderungen an eine tatsächliche, dauerhaften Geschäftsleitungstätigkeit einer Speditionsgesellschaft. Vielmehr handelt es sich um eine reine Präsenzadresse ohne Leitungstätigkeit vor Ort. Das Vorliegen eines Miteinander-Nutzungsvertrags vermindert die Glaubwürdigkeit, dass dort der „Wille“ der Geschäftsleitung regelmäßig und eigenständig gebildet wurde.

Die Mailadresse und Telefonnummern des Beschwerdeführers wird für die slowenische Firma sowie für die österreichische Firma verwendet, der Beschwerdeführer konnte demnach frei entscheiden, welche Aufträge vom österreichischen Einzelunternehmen bzw. von der slowenischen Gesellschaft angenommen werden.

Diese zentrale Verfügungs- und Steuerungsmacht ist klassisches Indiz für fehlende organisatorische Selbständigkeit und dafür, dass die Leitung und Entscheidungsbildung in Österreich erfolgt.

Lediglich der Umstand, dass der Beschwerdeführer und seine Frau aus Slowenien abstammen und fließend slowenisch sprechen vermag keinen Betriebstand zu begründen. Auch das Argument, dass es sich um eine hervorragende geostrategische Lage handeln würde und für qualifizierte Arbeitskräfte äußerst interessant sei ist dazu zu wenig. Es muss schon auch die entsprechende Infrastruktur gegeben sein.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, die slowenische Gesellschaft diene auch zur Erleichterung der Beschäftigung ausländischer Fahrer.

Ein bloß fiskalisch bzw. verwaltungspraktisch motiviertes Gründungsargument (Erleichterung der Beschäftigungsauslandes) genügt nicht, um die wirtschaftliche Eigenständigkeit einer Gesellschaft zu begründen, wenn die übrigen tatsächlichen Umstände eine rein formale Ausgestaltung nahelegen. Insbesondere wenn die operative Tätigkeit, Kundenstruktur, Zahlungsabwicklung und Infrastruktur in Österreich liegen, ist ein solcher Motivvortrag als nicht ausreichend plausibel zu qualifizieren; eine Gestaltung mit primär steuer- oder sozialversicherungsrechtlichem Ziel ist nach § 22 BAO nicht anzuerkennen.

Die Fülle und innere Kohärenz der vorliegenden Indizien — vollständige Abhängigkeit bei wesentlichen Betriebsmitteln, fehlende Personalstruktur für die Anzahl LKW, Rechnungs- und Kundenspiegel mit Schwerpunkt Österreich, Finanzabwicklung über österreichisches Konto und Vorsteuererstattungen aus Österreich, Mangel an infrastruktureller Präsenz in Slowenien (geteilte Arbeitsplatzregelung), Nutzung der Kontaktadressen des österreichischen Einzelunternehmens — begründen zusammen genommen mit überwiegender Wahrscheinlichkeit, dass die slowenische Firma in wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht nicht selbständig tätig ist.

Vor diesem Hintergrund ist die Annahme der belangten Behörde, die slowenische Gesellschaft bilde nur eine funktionsarme Hülle bzw. eine Scheingesellschaft und die maßgebliche Willensbildung sowie Geschäftsleitung sich in Österreich vollzieht, als wohlbegründet anzusehen. Die weiteren rechtlichen Voraussetzungen des § 22 BAO (Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten) bzw. § 23 Abs. 1 BAO (Scheingeschäft) sind daher erfüllt; die Einkünfte sind der wirtschaftlich verursachenden Person (des Beschwerdeführers als Einzelunternehmer) zuzurechnen.

Rechtliche Beurteilung

Nach § 27 Abs. 1 BAO ist der Ort der Geschäftsleitung dort zu bejahen, „wo der für die Führung des Unternehmens erforderliche Wille tatsächlich gebildet wird“; maßgeblich ist das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse.

Entscheidend ist das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht (VwGH 06.04.1995, 94/15/0206; VwGH 16.09.2003, 97/14/0169). Daher ist nicht ausschlaggebend, wer rechtlich zur Geschäftsführung befugt ist, sondern wo alle für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden (zB VwGH 24.05.2012, 2008/15/0211; Drüen in Tipke/Kruse, AO, § 10 Tz 1). Welche Anordnungen wie maßgebend sind, wird insbesondere davon abhängen, welche Art der Tätigkeit ausgeübt wird (zB Lechner in Stoll-FS, 401). Maßgebend ist die laufende Geschäftsführung. Zu ihr gehören die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt, und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung gehören ("Tagesgeschäfte", VwGH 19.01.2024, Ra 2022/15/0091; VwGH 24.05.2012, 2008/15/0211). Es kommt nicht auf die Handlungen im laufenden Tagesgeschäft selbst an, sondern auf jene wesentlichen Geschäftsentscheidungen, die dann im Tagesgeschäft umgesetzt werden. Für die Beurteilung sind nach der Rechtsprechung insb Art, Umfang, Struktur und Eigenart des Unternehmens zu berücksichtigen (BFH 23.01.1991, I R 22/90, BStBl II 554).

Ein Scheinsitz ist abgabenrechtlich ohne Bedeutung (Ritz/Koran, BAO7, § 27 Tz 1; Stoll, BAO, 349; VwGH 06.04.1995, 94/15/0206; VfGH 22.06.1967, B 25/67). Für die Bestimmung des abgabenrechtlichen Sitzes ist in diesen Fällen auf den Ort der Geschäftsleitung abzustellen (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 1 Tz 85f).

Gem § 22 Abs 1 BAO ist ein Abgabepflichtiger grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Als Missbrauch anzusehen ist hingegen eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist, und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Bei Verrechnungen zwischen dem Einzelunternehmen eines Zahntechnikers und einer von diesem als Gesellschafter-Geschäftsführer beherrschten Kapitalgesellschaft, die für diesen die kieferorthopädischen Aufträge ausführt, ist von einem Missbrauch iSd § 22 BAO auszugehen, da weder wirtschaftliche noch sonst beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen. Die Steuervermeidung findet sich in der Möglichkeit der Verlustverwertung. (RV/0138-S/03-RS1)

Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers ist die slowenische Gesellschaft im gegenständlichen Fall als Scheinfirma zu qualifizieren.

1. Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Gemäß § 21 BAO ist bei der Beurteilung von Sachverhalten der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgebend und nicht die bloße äußere Erscheinungsform. Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass die bloße formale Existenz einer Gesellschaft im Ausland steuerlich unbeachtlich ist, wenn sie keine eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet (vgl. VwGH 28.11.2007, 2005/14/0004; VwGH 25.1.2006, 2002/14/0074).

2. Formale Vergleichbarkeit ersetzt keine tatsächliche Geschäftstätigkeit

Der Beschwerdeführer stützt sich ausschließlich auf den sogenannten Typenvergleich gemäß § 1 Abs. 2 KStG und leitet daraus eine angebliche „Primärabschirmwirkung“ ab. Diese Argumentation verkennt, dass eine solche Abschirmwirkung nur dann zum Tragen kommt, wenn die Gesellschaft tatsächlich als eigenständiges Unternehmen am Wirtschaftsleben teilnimmt. Die Erfüllung der formalen Merkmale einer Kapitalgesellschaft nach ausländischem Recht genügt nicht, um steuerlich als selbständiges Steuersubjekt anerkannt zu werden (vgl. VwGH 26.5.2010, 2006/13/0113).

3. Fehlende wirtschaftliche Substanz

Im vorliegenden Fall verfügt die slowenische Gesellschaft im Beschwerdezeitraum über keinerlei wirtschaftliche Substanz:

Keine eigenen Betriebsmittel: sämtliche eingesetzten LKW wurden vom österreichischen Einzelunternehmen des Gesellschafters angemietet.

Keine eigenen Arbeitnehmer im Ansässigkeitsstaat.

Kein Büro mit laufendem Geschäftsbetrieb in Slowenien.

Diese Tatsachen belegen, dass die Gesellschaft keine eigenständige Geschäftstätigkeit entfaltet, sondern ausschließlich von der österreichischen Einzelfirma abhängt.

4. Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 22 BAO)

Die Gründung und Zwischenschaltung der slowenischen Gesellschaft ist aus betriebswirtschaftlicher Sicht ungewöhnlich und unangemessen, da dieselben Leistungen direkt durch das österreichische Einzelunternehmen hätten erbracht werden können. Die einzige erkennbare Funktion der Gesellschaft besteht in der Verlagerung von Gewinnen und der Umgehung österreichischer Steuerpflichten.

Nach der Rechtsprechung des VwGH liegt Missbrauch vor, wenn eine rechtliche Gestaltung im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung ungewöhnlich ist und lediglich gewählt wird, um steuerliche Vorteile zu erlangen (VwGH 25.1.2006, 2002/14/0074).

5. Rechtsfolge

Aufgrund der fehlenden Substanz und der funktionslosen Ausgestaltung ist die slowenische Gesellschaft steuerlich nicht anzuerkennen. Die Einkünfte sind gemäß wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem österreichischen Einzelunternehmen zuzurechnen. Eine „Primärabschirmwirkung“ kann mangels tatsächlicher Geschäftstätigkeit nicht eintreten.

Auch wenn die slowenische Gesellschaft formal den gesellschaftsrechtlichen Typus einer Kapitalgesellschaft erfüllt, ist sie mangels eigenständiger wirtschaftlicher Tätigkeit und organisatorischer Selbstständigkeit als steuerlich unbeachtliches Scheingebilde zu qualifizieren.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin steht die Tatsache, dass die slowenische Gesellschaft im Jahr 2016 in Slowenien Körperschaftsteuer in Höhe von EUR 7.447,50 entrichtet hat, der steuerlichen Zurechnung der Einkünfte an das österreichische Einzelunternehmen nicht entgegen.

Wie bereits oben ausgeführt ist gemäß § 21 BAO für die steuerliche Beurteilung der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgebend.

Wird eine ausländische Gesellschaft – wie im gegenständlichen Fall – ohne eigene wirtschaftliche Substanz betrieben und übernimmt die gesamte operative Tätigkeit ein in Österreich ansässiges Einzelunternehmen, sind die erzielten Einkünfte diesem Einzelunternehmen steuerlich zuzurechnen.

Die bloße Tatsache, dass in Slowenien Körperschaftsteuer entrichtet wurde, begründet noch keine abschirmende Wirkung im Sinne des Körperschaftsteuerrechts.

Die Zahlung von Steuern im Ausland kann vielmehr auch dann erfolgen, wenn es sich um ein steuerlich unbeachtliches Scheingebilde handelt. Entscheidend ist nicht die Steuerzahlung als solche, sondern ob die Gesellschaft im wirtschaftlichen Sinn Träger der Einkünfte ist. Dies ist hier nicht der Fall, da sämtliche wesentlichen Funktionen, Betriebsmittel und Entscheidungskompetenzen in Österreich verortet sind.

Der Beschwerdeführer leitet aus Art. 24 DBA Österreich–Slowenien ab, dass in Slowenien besteuerte Gewinne in Österreich steuerfrei zu stellen seien.

Voraussetzung für die Anwendung dieser Befreiungsmethode ist jedoch, dass die Einkünfte nach dem Abkommen „in Slowenien besteuert werden dürfen“.

Das Abkommen knüpft an die Ansässigkeit und die tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit im anderen Vertragsstaat an. Eine bloß formell ansässige Gesellschaft ohne eigene Geschäftstätigkeit erfüllt diese Voraussetzungen nicht. In derartigen Fällen ist Österreich abkommensrechtlich nicht gehindert, die Einkünfte dem in Österreich ansässigen wirtschaftlichen Träger zuzurechnen (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0057).

Da die slowenische Gesellschaft keine eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet und sämtliche relevanten Funktionen in Österreich ausgeübt werden, sind die erzielten Einkünfte dem österreichischen Einzelunternehmen zuzurechnen. Die Steuerzahlung in Slowenien ändert daran ebenso wenig wie die Berufung auf das DBA, da weder die Voraussetzungen für eine Befreiungsmethode noch für eine abkommensrechtliche Doppelbesteuerung erfüllt sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Im gegenständlichen Fall stützt sich die Entscheidung auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, es sind keine Hinweise auf eine uneinheitliche Judikatur oder auf das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung erkennbar. Die Beurteilung erfolgte zudem auf Grundlage der im Verfahren festgestellten Sachverhalte, deren Würdigung keine Rechtsfrage von über den Einzelfall hinausgehender Relevanz aufwirft.

Linz, am 14. August 2025