



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, ADr, vom 13. November 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Dr. Christoph Seydl, vom 30. Oktober 2012, wonach die Partnerschaft gemäß [§ 84 Abs. 1 BAO](#) als Bevollmächtigte von X in allen Verfahren bei diesem Finanzamt abgelehnt wird, entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Die im Spruch des angefochtenen Bescheides genannte Vollmachtgeberin ist von der Aufhebung des angefochtenen Bescheides durch die Abgabenbehörde erster Instanz in Kenntnis zu setzen.

Begründung

Dem Unabhängigen Finanzsenat wurde mit Bericht des Finanzamtes Wien 4/5/10, eingelangt am 20.11.2012, eine Berufung der Bw, bei einem deutschen Amtsgericht eingetragene Partnerschaft mit Kanzleisitzen in zwei deutschen Städten, vom 12.11.2012 gegen einen Bescheid dieses Finanzamtes vom 30.10.2012, wonach die Partnerschaft gemäß § 84 Abs. 1 BAO als Bevollmächtigte von A in allen Verfahren bei diesem Finanzamt abgelehnt werden, mit dem Vermerk „Dringlich: Behauptete EU-Rechtswidrigkeit der Ablehnung einer deutschen Partnerschaft (GnbR) als steuerliche Vertreterin“ vorgelegt.

Hierzu führte das Finanzamt im Vorlagebericht aus:

„Die Berufung wurde aufgrund behaupteter EU-Rechtswidrigkeiten und der nach [§ 84 Abs. 2 BAO](#) weiterhin aufrechten Ablehnung der steuerlichen Vertretung vorgelegt. Aufgrund der Logistik im Rahmen der Übersiedlung des FA04 kann derzeit nur ein Notakt übermittelt werden. Der Sachverhalt dürfte laut Berufungsschreiben, in dem ausschließlich eine EU-Rechtswidrigkeit behauptet wird, unstrittig sein. Strittig ist nur die Rechtsfrage.

1. Die Eignungsprüfung ist unstrittig. Die berufsrechtlichen Voraussetzungen nach [§ 231 WTBG](#) normieren weitere Kriterien, welche v.a. dem Konsument(inn)enschutz dienen.

2. Es ist strittig, ob in Österreich steuerliche Vertretungsleistungen nur vorübergehend und gelegentlich (§ 231 Abs. 1 BAO) erbracht werden. "Der vorübergehende Charakter einer Dienstleistung ist unter Berücksichtigung Ihrer Dauer, ihrer Häufigkeit, ihrer regelmäßigen Wiederkehr und ihrer Kontinuität zu beurteilen" (EuGH 30.11.1995, [C-55/94](#)). Demnach ist auch eine nicht-vorübergehende Dienstleistung ohne feste Einrichtung (Betriebsstätte) möglich. Mittels schriftlichem Auskunftersuchen ([§ 143 BAO](#)) vom 20.08.2012 wurde der Bw aufgefordert eine Liste aller Vollmachten österreichischer Mandantinnen und Mandanten zu übermitteln. Die Bw. hat diese Frage nicht beantwortet (2/-/NA). Dieser Sachverhalt ist offensichtlich unstrittig. Die Abgabenbehörde geht aufgrund der mangelnden Mitwirkung davon aus, dass der Bw. regelmäßig Dauermandate mit österreichischen Kundinnen und Kunden abschließt. Alleine mangels vorübergehender und gelegentlicher Vertretung ([§ 231 Abs. 1 WTBG](#)) liegt keine berufsrechtliche Vertretung vor.

3. Der Bw wurde in demselben Auskunftersuchen (s.o.) ebenfalls aufgefordert, die erfolgte Informationsoffenlegung gem. [§ 231 Abs. 4 WTBG](#) nachzuweisen. In der Beantwortung berief sich der Bw darauf, dass diese Angaben (AGB) im Internet abrufbar seien (2/-/NA). Es ist erstens nicht gesichert, dass zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses die AGB diese Angaben enthalten haben, weil Internetinhalte jederzeit geändert werden können. Zweitens muss die Mandantin nachweislich (!) über die jeweiligen Inhalte gem. [§ 231 Abs. 4 WTBG](#) informiert werden; die bloße Möglichkeit, die Informationen im Internet nachlesen zu können, ist laut dem Gesetzeswort unzureichend. Ein Eingriff in die Dienstleistungsfreiheit kann darin nicht erkannt werden, weil diese Informationsoffenlegung (z.B. Berufsbezeichnung, Namen und Anschrift der zuständigen Aufsichtsbehörde) ausschließlich dem Konsumentenschutz dient.

Die berufsrechtliche Befugnis konnte nicht nachgewiesen werden. Die Abgabenbehörde I. Instanz kann insbesondere im Hinblick auf Punkt 3 keinen Verstoß gegen die RL 2005/36/EG erkennen.

Die geschäftsmäßige Vertretung (umfassende Vertretungsvollmacht) ist demgemäß gem. [§ 84 Abs. 1 BAO](#) unzulässig. Die Berufung ist abzuweisen.

Anmerkung: Falls die Bw. die notwendigen Nachweise rechtzeitig nachbringt (kein Neuerungsverbot), spricht nichts gegen eine Stattgabe der Berufung."

Als Akt der erstinstanzlichen Behörde wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

1.

An die Bw adressierter Bescheid des Finanzamtes vom 30.12.2012 zur Steuernummer 04-2xx/xxxx (X) mit folgendem Spruch und folgender Begründung:

„Die Firma Bw (xx-4xx/xxxx) wird gemäß [§ 84 Abs. 1 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) als Bevollmächtigte von X (04-2xx/xxxx) in allen Verfahren bei diesem Finanzamt abgelehnt.

Begründung:

Die Firma Bw hat die Vertretung geschäftsmäßig i.S.d. [§ 84 Abs. 1 BAO](#) übernommen. Laut elektronisch übermittelter Daten der Kammern verfügt die Firma über keinen aufrechten Vertretungscode.

Die berufsrechtliche Befugnis ist daher nach [§ 231 WTBG](#) zu prüfen:

§ 231. (1) Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der EU oder eines Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) oder Staatsangehörige der Schweiz, die in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Vertragsstaat des EWR oder in der Schweiz niedergelassen sind und dort den Beruf eines selbständigen, freiberuflichen Wirtschaftstreuhänders auf einem bestimmten diesem Bundesgesetz entsprechenden Fachgebiet gemäß § 3 und § 5 befugt ausüben, sind berechtigt, nach Maßgabe des Abs. 2, vorübergehend und gelegentlich Dienstleistungen auf diesem Fachgebiet zu erbringen.

(2) Die Voraussetzungen für die Erbringung von vorübergehenden und gelegentlichen Dienstleistungen gemäß Abs. 1 sind:

1. die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates der EU oder eines Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz,

2. eine Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder in einem Vertragsstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz,

3. die aufrechte Berechtigung im Niederlassungsstaat Tätigkeiten auszuüben, die den Berechtigungsumfängen der Wirtschaftstreuhandberufe gemäß § 3 und § 5 zuzuordnen sind, und sofern der Beruf im Niederlassungsstaat nicht reglementiert ist, eine mindestens

zweijährige Berufsausübung während der vorangehenden zehn Jahre im Niederlassungsstaat, und

4. eine Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung im Sinne des § 11 in Verbindung mit § 88 Abs. 1.

(3) Die Dienstleistungen gemäß Abs. 1 sind unter der Berufsbezeichnung des Niederlassungsstaates des Dienstleisters zu erbringen. Die Berufsbezeichnung ist in der Amtssprache des Niederlassungsstaates so zu führen, dass keine Verwechslungen mit den in diesem Bundesgesetz oder dem [Bilanzbuchhaltungsgesetz](#), [BGBl. I Nr. 161/2006](#), angeführten Berufsbezeichnungen möglich sind.

(4) Der Dienstleister ist verpflichtet, den Dienstleistungsempfänger spätestens bei Vertragsabschluss nachweislich zu informieren über:

- 1. das Register, in dem er eingetragen ist, sowie die Nummer der Eintragung oder gleichwertige, der Identifikation dienende Angaben aus diesem Register, 2. Namen und Anschrift der zuständigen Aufsichtsbehörde,*
- 3. die Berufskammern oder vergleichbare Organisationen, denen der Dienstleister angehört,*
- 4. die Berufsbezeichnung oder seinen Berufsqualifikationsnachweis,*
- 5. die Umsatzsteueridentifikationsnummer nach Artikel 22 Absatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, A81. Nr. L 145 vom 13.06.1977 S. 1, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2004/66/EG, A81. Nr. L 168 vom 01.05.2004 S. 35 und*
- 6. Einzelheiten zu seinem Versicherungsschutz in Bezug auf die Vermögensschadenhaftpflichtversicherung.*

(5) § 231 Abs. 1 bis 4 gilt nicht für die Erbringung von Dienstleistungen bezüglich Abschlussprüfungen gemäß Art. 2 Z 1 der Abschlussprüfungs-RL.

Zwecks Überprüfung dieser Voraussetzungen wurde am 20.08.2012 ein schriftliches Auskunftersuchen bzgl. der Vollmacht von Frau X verfasst. Die Beantwortung vom 15.10.2012 erweist sich in folgenden Punkten als nicht hinreichend:

- 1. Es wurde behauptet, dass bzgl. Frau X die Informationsoffenlegung gem. [§ 231 Abs. 4 WTBG](#) erfolgt sei. Der Verweis auf die AGB im Internet kann dem Grunde nach nicht die erfolgte Offenlegung spätestens zum Vertragsabschluss belegen.*

2. Weiters wurde trotz Aufforderung nicht offengelegt, welche Mandantinnen und Mandanten in Österreich die Firma Bw noch vertritt. Die Abgabenbehörde geht daher davon aus, dass regelmäßig Dauermandate mit österreichischen Kundinnen und Kunden abgeschlossen werden. Die Dienstleistungen dürfen gem. [§ 231 Abs. 1 WTBG](#) allerdings nur vorübergehend und gelegentlich erfolgen.

Mangels berufsrechtlicher Befugnis ist die Firma Bw gem. [§ 84 Abs. 1 BAO](#) aufgrund der geschäftsmäßigen Vertretung als Vertreterin abzulehnen."

2.

Mitteilung gemäß [§ 84 Abs. 1 BAO](#) vom 30.10.2012 an X zu einer Steuernummer, deren Zusammenhang mit dem gegenständlichen Verfahren nicht ersichtlich ist:

„Die Firma Y wurde gemäß [§ 84 Abs. 1 BAO](#) i.V.m. [§ 3 WTBG](#) und [§ 231 WTBG](#) als Ihre Bevollmächtigte in allen Verfahren bei diesem Finanzamt abgelehnt.

Aufgrund eines durchgeführten Ermittlungsverfahrens hat sich ergeben, dass die Firma Y Ihre Vertretung in den genannten Verfahren übernommen hat, ohne hiezu befugt zu sein.

Information: Sollten Sie eine befugte Parteienvertreterin oder einen befugten Parteienvertreter suchen, wenden Sie sich bitte an die Kammer der Wirtschaftstreuhandler:

Die Zustellvollmacht bleibt aufrecht."

3.

Berufung der Bw vom 12.11.2012:

„Steuer-Nr.: 2xx/xxxx

X ,..

Bescheid über die Ablehnung der steuerlichen Vertretung vom 30.10.2012

Berufung

Sehr geehrte Damen und Herren,

laut Auskunft des Referenten für Berufsrecht und Europa vom Steuerberaterverband rechtfertigt der [§ 231 Wirtschaftstreuhandberufsgesetz](#) unsere Zurückweisung als steuerlichen Vertreter nicht.

Eine Eignungsprüfung kann nach Artikel 14 Abs. 3 Berufsqualifikationsanerkennungsrichtlinie 2005/36/EG nur verlangt werden, wenn eine feste Niederlassung in Österreich unterhalten

oder angestrebt wird, siehe auch [§ 232 Wirtschaftstreuhandberufsgesetz](#). Dies bedeutet nach Rechtsprechung des EuGH (u.v.a. Rechtssprache [gemeint: Rechtssache] C-55/94 Gebhard), dass in Österreich eine gewisse Infrastruktur unterhalten wird, zum Beispiel ein Büro, welches eigenständig Aufträge annimmt. Dasselbe gilt umgekehrt für österreichische Steuerberater in Deutschland.

Da wir in Österreich eine Niederlassung weder unterhalten noch anstreben, ist die vorübergehend grenzüberschreitende Dienstleistung genehmigungsfrei.

In Österreich gibt es auch keine Anzeigepflicht gegenüber einer Kammer oder ähnlichem, wie uns auch die Kammer der Wirtschaftstreuhänder versichert hat.

Da EU-Recht über nationalem Recht steht, bitten wir Sie als uns künftig als steuerlichen Vertreter anzuerkennen."

Weitere Unterlagen, wie etwa der im angefochtenen Bescheid angesprochene Vorhalt oder die ebenfalls angesprochene Vorhaltsbeantwortung, wurden der Berufungsbehörde nicht vorgelegt. Ein Zeitpunkt, bis zu welchem eine derartige Vorlage erfolgen könnte, ist infolge der Übersiedlung des Finanzamtes nicht absehbar. Dieser könnte, nach der Auskunft dieses Finanzamtes in einem anderen Verfahren zufolge, erst in einigen Monaten sein.

„Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.“ ([§ 289 Abs. 1 BAO](#)).“

Davon dass, wie im Vorlagebericht des Finanzamtes ausgeführt, der Sachverhalt unstrittig sein „dürfte“, kann aus Sicht der Berufungsbehörde – wie im Folgenden dargestellt – freilich keine Rede sein.

Gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) ist die Berufungsbehörde bei der Entscheidung über eine Berufung nicht an die Berufungsgründe gebunden, sondern kann den angefochtenen Bescheid in jede Richtung prüfen.

[§ 84 BAO](#) lautet:

„§ 84. (1) Die Abgabenbehörde hat solche Personen (Personengesellschaften) als Bevollmächtigte abzulehnen, die die Vertretung anderer geschäftsmäßig, wenn auch unentgeltlich betreiben, ohne hiezu befugt zu sein. Gleichzeitig ist der Vollmachtgeber von der Ablehnung in Kenntnis zu setzen.

(2) Das von einer abgelehnten Person (Personengesellschaft) in Sachen des Vollmachtgebers nach der Ablehnung schriftlich oder mündlich Vorgebrachte ist ohne abgabenrechtliche Wirkung.“

[Artikel 49 AEUV](#) lautet:

„Artikel 49

(ex-[Artikel 43 EGV](#))

Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Das Gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.

Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen.“

[Artikel 57 AEUV](#) ff. lauten:

„Artikel 56

(ex-[Artikel 49 EGV](#))

Die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten.

Das Europäische Parlament und der Rat können gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren beschließen, dass dieses Kapitel auch auf Erbringer von Dienstleistungen Anwendung findet, welche die Staatsangehörigkeit eines dritten Landes besitzen und innerhalb der Union ansässig sind.

Artikel 57

(ex-[Artikel 50 EGV](#))

Dienstleistungen im Sinne der Verträge sind Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, soweit sie nicht den Vorschriften über den freien Waren- und Kapitalverkehr und über die Freizügigkeit der Personen unterliegen.

Als Dienstleistungen gelten insbesondere:

- a) gewerbliche Tätigkeiten,*
- b) kaufmännische Tätigkeiten,*
- c) handwerkliche Tätigkeiten,*
- d) freiberufliche Tätigkeiten.*

Unbeschadet des Kapitels über die Niederlassungsfreiheit kann der Leistende zwecks Erbringung seiner Leistungen seine Tätigkeit vorübergehend in dem Mitgliedstaat ausüben, in dem die Leistung erbracht wird, und zwar unter den Voraussetzungen, welche dieser Mitgliedstaat für seine eigenen Angehörigen vorschreibt.

Artikel 58

(ex-[Artikel 51 EGV](#))

(1) Für den freien Dienstleistungsverkehr auf dem Gebiet des Verkehrs gelten die Bestimmungen des Titels über den Verkehr.

(2) Die Liberalisierung der mit dem Kapitalverkehr verbundenen Dienstleistungen der Banken und Versicherungen wird im Einklang mit der Liberalisierung des Kapitalverkehrs durchgeführt.

Artikel 59

(ex-[Artikel 52 EGV](#))

(1) Das Europäische Parlament und der Rat erlassen gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien zur Liberalisierung einer bestimmten Dienstleistung.

(2) Bei den in Absatz 1 genannten Richtlinien sind im Allgemeinen mit Vorrang diejenigen Dienstleistungen zu berücksichtigen, welche die Produktionskosten unmittelbar beeinflussen oder deren Liberalisierung zur Förderung des Warenverkehrs beiträgt.

Artikel 60

(ex-[Artikel 53 EGV](#))

Die Mitgliedstaaten bemühen sich, über das Ausmaß der Liberalisierung der Dienstleistungen, zu dem sie aufgrund der Richtlinien gemäß Artikel 59 Absatz 1 verpflichtet sind, hinauszugehen, falls ihre wirtschaftliche Gesamtlage und die Lage des betreffenden Wirtschaftszweigs dies zulassen. Die Kommission richtet entsprechende Empfehlungen an die betreffenden Staaten.

Artikel 61

(ex-[Artikel 54 EGV](#))

Solange die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs nicht aufgehoben sind, wendet sie jeder Mitgliedstaat ohne Unterscheidung nach Staatsangehörigkeit oder Aufenthaltsort auf alle in Artikel 56 Absatz 1 bezeichneten Erbringer von Dienstleistungen an.

Artikel 62

(ex-[Artikel 55 EGV](#))

Die Bestimmungen der Artikel 51 bis 54 finden auf das in diesem Kapitel geregelte Sachgebiet Anwendung."

Die Dienstleistungsfreiheit wird näher durch die Richtlinie 2006/123/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12.12. 2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt geregelt.

Diese Richtlinie umfasst (Punkt 33 der Erwägungsgründe) auch Dienstleistungen wie Rechts- und Steuerberatung.

Dienstleistungen können entweder unter Inanspruchnahme der Niederlassungsfreiheit oder des freien Dienstleistungsverkehrs erbracht werden.

Bei der Abgrenzung des jeweiligen Geltungsbereichs der Grundsätze des freien Dienstleistungsverkehrs und der Niederlassungsfreiheit muss festgestellt werden, ob der Wirtschaftsteilnehmer in dem Mitgliedstaat, in dem er die fragliche Dienstleistung anbietet, niedergelassen ist oder nicht (vgl. EuGH 30.11.1995, [C-55/94](#), *Gebhard*). Ist er in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Dienstleistung anbietet, niedergelassen, so fällt er in den Geltungsbereich des Grundsatzes der Niederlassungsfreiheit, wie er in [Art. 43 EGV](#) ([Art. 49 AEUV](#)) definiert ist (vgl. EuGH 10.5.2012, [C-357/10](#) bis C-359/10, *Duomo Gpa Sri u.a.*). Ist der Wirtschaftsteilnehmer dagegen nicht im Empfängermitgliedstaat niedergelassen, so ist er ein grenzüberschreitender Dienstleister, der unter den Grundsatz des freien Dienstleistungsverkehrs nach Art. 49 EG ([Art. 56 AEUV](#)) fällt (vgl. EuGH 29.4.2004, [C-171/02](#), *Kommission/Portugal*).

Die Bw. beruft sich ausdrücklich nicht auf die Niederlassungsfreiheit, sondern auf die Dienstleistungsfreiheit.

Die Niederlassungsfreiheit ([Art. 49 AEUV](#)) bezieht sich unionsrechtlich auf das Ausüben einer Tätigkeit „auf unbestimmte Zeit und mittels fester Infrastruktur“ (Art. 4 Z 5 RL 2006/123/EG). Unstrittigerweise liegt eine Niederlassung der Bw im Sinne von Art. 4 Z 5 RL 2006/123/EG in Österreich nicht vor.

Dagegen ist die Dienstleistungserbringung im Sinne von [Art. 56 AEUV](#) durch das Fehlen einer stabilen und kontinuierlichen Beteiligung am Wirtschaftsleben des Tätigkeitsstaates gekennzeichnet.

Nach ständiger Rechtsprechung verlangt [Art. 56 AEUV](#) ([Art. 49 EGV](#)) nicht nur die Beseitigung jeder Diskriminierung des in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistenden aufgrund seiner Staatsangehörigkeit, sondern auch die Aufhebung aller Beschränkungen – selbst wenn sie unterschiedslos für inländische Dienstleistende wie für solche aus anderen Mitgliedstaaten gelten –, sofern sie geeignet sind, die Tätigkeiten des Dienstleistenden, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und dort rechtmäßig ähnliche Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen (vgl. EuGH 25.7.1991, [C-76/90](#), *Säger*, EuGH 4.10.2011, [C-403/08](#) und C-429/08, *Football Association Premier League u. a.*). Aus diesem Blickwinkel hat der Gerichtshof zudem entschieden, dass [Art. 56 AEUV](#) ([Art. 49 EGV](#)) der Anwendung jeder nationalen Regelung entgegensteht, die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen allein innerhalb eines Mitgliedstaats erschwert (vgl. EuGH 5.10.1994, [C-](#)

[381/93](#), *Kommission/Frankreich*; EuGH 13.12.2007, [C-250/06](#), *United Pan-Europe*

Communications Belgium u. a.).

Der in Ausführung der Dienstleistungsrichtlinie erlassene [§ 231 WTBG](#), der oben wiedergegeben wurde, normiert in seinem Abs. 1, dass Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der EU oder eines Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) oder Staatsangehörige der Schweiz, die in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Vertragsstaat des EWR oder in der Schweiz niedergelassen sind und dort den Beruf eines selbständigen, freiberuflichen Wirtschaftstreuhänders auf einem bestimmten, dem WTBG entsprechenden Fachgebiet gemäß [§ 3](#) und [§ 5 WTBG](#) befugt ausüben, berechtigt sind, „nach Maßgabe des Abs. 2, vorübergehend und gelegentlich Dienstleistungen auf diesem Fachgebiet zu erbringen“.

In [§ 231 Abs. 2 WTBG](#) werden die Voraussetzungen für die Erbringung von vorübergehenden und gelegentlichen Dienstleistungen näher genannt, und zwar:

„1. die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates der EU oder eines Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz,

2. eine Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder in einem Vertragsstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz,

3. die aufrechte Berechtigung im Niederlassungsstaat Tätigkeiten auszuüben, die den Berechtigungsumfängen der Wirtschaftstreuhandberufe gemäß § 3 und § 5 zuzuordnen sind, und sofern der Beruf im Niederlassungsstaat nicht reglementiert ist, eine mindestens zweijährige Berufsausübung während der vorangehenden zehn Jahre im Niederlassungsstaat, und

4. eine Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung im Sinne des § 11 in Verbindung mit § 88 Abs. 1.“

Ob die Voraussetzungen nach [§ 231 Abs. 2 WTBG](#) gegeben sind, lässt sich dem angefochtenen Bescheid nur indirekt entnehmen. Offenbar wurde an die Bw im Verwaltungsverfahren ein diesbezüglicher Vorhalt gerichtet und offenbar hat die Bw diesen Vorhalt insoweit beantwortet, dass die in [§ 231 Abs. 2 WTBG](#) gegeben sein dürften.

Das Finanzamt stützt seine Ablehnung der Bw als Parteienvertreterin nämlich auf zwei nicht in [§ 231 Abs. 2 WTBG](#) angeführte Gründe:

Zum einen soll die Bw ihrer Informationspflicht gegenüber ihrer Klientin nach [§ 231 Abs. 4 WTBG](#) nicht oder ungenügend nachgekommen sein.

Zum anderen geht die erstinstanzliche Behörde davon aus, „dass regelmäßig Dauermandate mit österreichischen Kundinnen und Kunden abgeschlossen werden“, was ihrer Ansicht nach nicht mehr vorübergehend und gelegentlich im Sinne von [§ 231 Abs. 1 WTBG](#) sei.

Zum ersten Argument ist zu sagen, dass selbst eine allfällige Verletzung der Informationspflicht nach [§ 231 Abs. 4 WTBG](#) die Berechtigung zur Berufsausübung nach [§ 231 Abs. 1 und 2 WTBG](#) nicht berührt.

Kommt der Dienstleister seiner Informationsverpflichtung nach [§ 231 Abs. 4 WTBG](#) nicht nach, stellt dies ebenso wie die Verletzung der Vorschrift des [§ 231 Abs. 3 WTBG](#) eine Verwaltungsübertretung dar (siehe hierzu auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage 23. GP RV 279). Die Berufsausübungsberechtigung wird jedoch davon nicht berührt.

Was das zweite Argument anlangt, ist vorweg [§ 231 Abs. 1 WTBG](#) unionsrechtskonform zu interpretieren.

Der vorübergehende Charakter einer Dienstleistung ist anhand einer Einzelfallprüfung zu beurteilen. „Es gibt kein bestimmtes Zeitlimit, ab dem eine Dienstleistung zur Niederlassung wird. Unter Umständen kann eine Dienstleistungserbringung mehrere Jahre dauern (vgl. EuGH 11.12.2003, [C-215/01](#), *Schnitzer*). Neben der Dauer sind auch Häufigkeit, regelmäßige Wiederkehr und Kontinuität der Tätigkeit in Bewertung zu ziehen“ (vgl. *Gottschamel/Stock*, Grenzüberschreitende Dienstleistungserbringung im Licht von Dienstleistungs- und Berufsqualifikationsrichtlinie, *ecolex* 2010, 316; in diesem Sinn auch Punkt 77 der Erwägungsgründe der RL 2006/123/EG).

Die Sachverhaltsfeststellung der erstinstanzlichen Behörde, die Bw erbringe nicht nur vorübergehend und gelegentlich Dienstleistungen in Österreich, stützt sich offenbar einzig auf den Umstand, dass die Bw ein – der Berufsbehörde nicht vorgelegtes – diesbezügliches Auskunftersuchen betreffend Mandanten in Österreich mit einem – ebenfalls der Berufsbehörde nicht vorgelegtem – Schreiben nicht beantwortet haben soll.

Dieser Umstand allein kann die Feststellung, „dass regelmäßig Dauermandate mit österreichischen Kundinnen und Kunden abgeschlossen werden“, nicht tragen. Hier ist das Finanzamt an die amtswegige Ermittlungspflicht nach §§ 114 ff. BAO zu erinnern. Derartige behördliche Ermittlungen sind im gegenständlichen Fall sowohl rechtlich als auch tatsächlich möglich.

Zunächst ist festzuhalten, dass das Unionsrecht eine Diskriminierung von Dienstleistungserbringern aus anderen Mitgliedstaaten verbietet. Als derartige Diskriminierung wäre etwa das allgemeine Verlangen der Abgabenbehörde, Klienten eines

Wirtschaftstreuhanders ihr gegenüber offenzulegen, anzusehen. Ein derartiges Verlangen wird gegenüber in Österreich ansässigen Wirtschaftstreuhandern von Abgabenbehörden üblicherweise nicht gestellt; ein derartiges – berufsrechtlich im Hinblick auf [§ 91 WTBG](#) problematisches – standardmäßiges Verlangen gegenüber nicht in Österreich ansässigen Wirtschaftstreuhandern wäre eine unionsrechtlich verpönte Diskriminierung.

Im vorliegenden Fall ist nicht ersichtlich, dass die Abgabenbehörde Anhaltspunkte für eine nicht bloß vorübergehende Dienstleistungstätigkeit hat.

Sollte die Abgabenbehörde die begründete Vermutung hegen, ein Wirtschaftstreuhandler aus einem anderen Mitgliedstaat oder Vertragsstaat übe nicht nur vorübergehend Wirtschaftstreuhandern vorbehaltene Tätigkeiten aus, steht es ihr frei, die ihr zur Verfügung stehenden Ermittlungsmöglichkeiten – hier ist etwa auf das Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung oder der Möglichkeit der Amtshilfe zu verweisen - auszuschöpfen. So kann das Finanzamt etwa bei den übrigen Finanzämtern in Österreich erheben, ob die Bw bei diesen Klienten vertritt.

Falls begründete Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Bw in Österreich nicht nur vorübergehend als Dienstleister tätig wird, hat das Finanzamt im weiteren Verfahren Dauer, Häufigkeit, regelmäßige Wiederkehr und Kontinuität der Tätigkeit festzustellen und hierzu das Parteiengehör zu wahren.

Erst wenn der tatsächliche Sachverhalt feststeht, kann beurteilt werden, ob die Dienstleistungserbringung nur vorübergehend erfolgt oder ob der Fall einer stabilen und kontinuierlichen Beteiligung am Wirtschaftsleben in Österreich vorliegt.

Bevor dieser Sachverhalt feststeht, stellt sich auch nicht die Frage, ob der Gerichtshof der Europäischen Union im Wege eines Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 AUEV zur Auslegung des Fehlen einer stabilen und kontinuierlichen Beteiligung am Wirtschaftsleben des Tätigkeitsstaates im Sinne von „gelegentlich“ durch die Berufungsbehörde zu befragen sein wird.

Da die weiteren (bestehenden) Aktenteile des Finanzamtes der Berufungsbehörde nicht (zeitnah) zur Verfügung stehen, war der Aufhebung der angefochtenen Entscheidung unter Zurückverweisung an die erstinstanzliche Behörde der Vorrang vor dem Abwarten der Vorlage der restlichen Akten im Lauf des nächsten Jahres und dann Beginn der Ermittlungen zu geben.

Bemerkt wird, dass ein Verlangen nach einem inländischen Zustellungsbevollmächtigten unionsrechtswidrig wäre (vgl. EuGH 11.6.2009, [C-564/07](#), Kommission/Österreich). Dies hat

das Finanzamt auch nicht getan (siehe den letzten Satz der Begründung des angefochtenen Bescheides).

Das Finanzamt hat X von der Aufhebung des angefochtenen Bescheides in Kenntnis zu setzen (vgl. UFS 10.3.2009, RV/0501-W/09).

Wien, am 3. Dezember 2012