

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde der Bf., I-Straße, 2xxx S., vertreten durch K-GmbH, I-Straße, 2xxx S., vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Franzensbrückenstraße 5/DG, 1020 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamt Bruck G. Oberwart vom 23. Juli 2013 betreffend amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2010 und 2011, Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2010 und 2011 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume Juli bis September 2012, Oktober bis Dezember 2012 und Jänner bis März 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2010 und 2011 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Durch diese Aufhebung treten folgende Bescheide wieder in den Rechtsbestand:

- Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010 vom 29.09.2011
- Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011 vom 09.10.2012

Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2010 und 2011 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume 07-09/2012, 10-12/2012 und 01-03/2013 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) betreibt in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft (KG) an deren Firmensitz in 3xxx P., N-Straße, durch zwei in Ungarn ansässige Komplementärinnen, Z.T. und G.F., die Erbringung von Leistungen der Wirtschaftsberatung für ungarische Unternehmer.

Insbesondere werden Behördengänge für ungarische Unternehmer in Österreich und Ungarn gemacht, für ungarische Unternehmen Dienstleistungsanzeigen getätigt, Buchhaltungsleistungen erbracht und zum Überwinden der Sprachbarriere in Österreich hauptsächlich ungarische Unternehmer in Österreich betreut. Somit wird ungarischen Unternehmern Hilfestellung beim *Übersetzen* und beim Ausfüllen der *Fragebögen* zur *Betriebsanmeldung* und bei der *Betriebsgründung* in Österreich angeboten.

An der Bf. als Kommanditgesellschaft sind die beschränkt Steuerpflichtigen, Z.T. und G.F., jeweils mit Wohnsitz in Ungarn, als deren Komplementärinnen und Geschäftsführerinnen sowie die K1-GmbH (im Folgenden: "K-GmbH") als deren Kommanditistin beteiligt. Die Komplementärinnen der Bf., Z.T. und G.F. verfügen jeweils über eine Berechtigung zur Ausübung des Berufes als Steuerberater in Ungarn. Die "K-GmbH" ist an der gleichen Sitzadresse wie die Bf. in 3xxx P., N-Straße, ansässig.

Die "K-GmbH" wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2. Februar 2004 gegründet, an deren Stammkapital der "K-GmbH" iHv EUR 35.000,00 sind G.D. und A.D. jeweils mit einer Einlage iHv EUR 28.000,00 bzw. EUR 7.000,00 beteiligt. Zum Geschäftsführer der "K-GmbH" ist G.D. bestellt, den Betriebsgegenstand dieser Gesellschaft bildet ebenso die Erbringung von Wirtschaftsdienstleistungen an ungarische Unternehmer in Ungarn und Österreich. Die "K-GmbH" ist auch die steuerliche Vertreterin der Bf.. Nach den Feststellungen der BP sei der Unternehmensgegenstand der "K-GmbH" im Wesentlichen der gleiche wie der der Bf..

Mit 15. Juni 2013 habe die Bf. ihren Firmensitz nach 2xxx S., I-Straße, verlegt.

### 1. einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 2010 und 2011:

Im Zuge einer am 25. Juni 2013 durchgeführten Nachschau wurde in Tz 1 der Niederschrift über die Nachschau festgehalten, dass an der Sitzadresse der Bf. in 3xxx P., N-Straße, **weder Firmensitz noch eine Betriebsstätte** der Bf. vorliegen würden.

Bei der Betriebsstätte der Bf. in 3xxx P., N-Straße, handle es sich um eine kleine *Dachgeschoßwohnung*, die über eine Holz-/Alutreppe erreicht werden könne und mit Mietvertrag vom 1. März 2011 angemietet worden sei. Der von der Bf. benutzte Raum betrage knappe 20m<sup>2</sup> und sei mit einer Eckbank und einem Tisch eingerichtet, in einer Nische sei Platz für einen Laptop und darüber ein Regal mit diversen Ordnern. Für die

Benützung dieser Räumlichkeiten werde eine Miete iHv EUR 30,00 (netto) an die "K-GmbH" bezahlt, die diese Miete an den Hauptvermieter P.F. weiterleite.

Nach den Angaben von Z.T. und G.D. würden seitens der Bf. an deren Adresse in 3xxx P., N-Straße, diverse Behördengänge für ungarische Unternehmer mit Firmensitz in Österreich erledigt. Das betreffe Übersetzungen und Hilfestellungen beim Ausfüllen der Fragebögen zur Betriebsanmeldung, die Erledigung kleinerer Buchhaltungen (mittels Excel-Tabellen), die Erbringung von Dienstleistungsanmeldungen für ungarische Unternehmer in Österreich sowie Hilfestellungen bei Betriebsgründungen.

Z.T. gebe an, häufig im Außendienst iZm diversen Behördengängen unterwegs zu sein, G.F. gebe an, Buchhaltungsarbeiten in P. zu verrichten, jedoch seien Z.T. und G.F. nie in P. angetroffen worden.

Darüber hinaus haben an der Sitzadresse der Bf. in 3xxx P., N-Straße, die nachstehend bezeichneten **Firmen** ebenso ihren Unternehmenssitz:

Nach dem vorliegenden Firmenbuchauszug habe - die bereits angeführte - "**K-GmbH**" ihren Firmensitz in 3xxx P., N-Straße. Den Betriebsgegenstand dieser mit einem Stammkapital iHv EUR 35.000,00 bilde die Unternehmensberatung. Der Unternehmensgegenstand der "K-GmbH" sei nach den Feststellungen der BP der gleiche wie bei der Bf.. Zum einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer der "K-GmbH" sei G.D. bestellt.

Weiters habe seit dem Jahre 2010 die "**S-KG**", St.Nr. St.Nr1, ihren Unternehmenssitz in 3xxx P., N-Straße. An dieser Gesellschaft seien nach den Feststellungen der BP beteiligt:

- G-KG
- P.E. - ungarische Staatsbürgerin, als Komplementärin
- S.G. - ungarische Staatsbürgerin, als Komplementärin

Den Betriebsgegenstand der "S-KG" mit Sitz in 3xxx P., N-Straße, bilden Datenverarbeitungsdienste und die Unternehmensberatung. Mit 13. Februar 2013 habe die "S-KG" ihren Firmensitz nach PLZ\_Ort, Adresse2, verlegt.

Nach den Feststellungen der BP sei aus nachstehenden Gründen **keine Betriebsstätte** der Bf. in 3xxx P., N-Straße, gegeben:

- ohne *Terminvereinbarung* sei an der angegebenen Adresse in P. *niemand angetroffen* worden (12.12.2012, 15.01.2013, 06.02.2013 und 07.02.2013);
- ein *Türschild* sei erst nach Prüfungsanmeldung montiert und von der BP am 06.02.2013 gesichtet worden. Zuvor habe es keinen Hinweis darauf gegeben, dass an der angegebenen Adresse diverse Firmen ihren Sitz haben; die **Tätigkeit** werde somit **nicht an der Betriebsstätte** ausgeübt;
- Beim Büro handle es sich um ein kleines Zimmer *ohne Bürocharakter* (Eckbank, in einer kleinen Nische ein Regal mit Ordnern - gearbeitet werde auf **Notebooks**);

- Bei der mit 07.02.2013 erfolgten *Begehung* durch die BP sei festgestellt worden, dass vormittags und nachmittags Belegordner und Federpenal "genau gleich" am "Küchentisch" gelegen seien;
- Im Nachschauzeitraum (2010-2011) seien Ausgangsrechnungen hauptsächlich an ein **ungarisches** Unternehmen ausgestellt worden: R-BT mit Sitz in SN., B-Straße; in diesem Zusammenhang werde angemerkt, dass es *keine Verträge* zwischen der Bf. und der vorstehenden Firma in SN. gebe;
- die genaue *Leistung* sei auf den Ausgangsrechnungen nicht ersichtlich, die Bezahlung erfolge meist in bar;
- die Abrechnung sei in Form von **Pauschalrechnungen** ohne Aufzählung der konkreten Leistung erfolgt. Darüber hinaus seien für den Nachschauzeitraum keine Unterlagen - die Kunden betreffend - vorhanden.
- An der oben angeführten Adresse würden noch *zwei andere Unternehmen* ihren Firmensitz haben;
- die "K-GmbH" fungiere auch als steuerlicher Vertreter der Bf.;
- die S-KG (St.Nr. St.Nr1) habe ab 2010 bis 18.02.2013 ebenfalls ihren Firmensitz in P. gehabt; erst nach Prüfungsbeginn und nachdem einige Male in P. niemand angetroffen worden sei, sei deren Firmensitz nach Wien an diesselbe Adresse wie die Zweigniederlassung der "K-GmbH" verlegt worden.

Da im Nachschauzeitraum die Abrechnung hauptsächlich über die ungarische Firma R-BT durchgeführt werde, falle wegen der Katalogleistungen, für die gemäß § 3a Abs. 6 UStG der Empfängerort maßgeblich sei, fast keine Umsatzsteuer an.

Nach den von Z.T. der BP erteilten Angaben, erfolge die Vermittlung der Aufträge von der "K-GmbH". Bei Durchsicht der aktuellen Kundenliste der Bf. sei nach den Feststellungen der BP auffällig, dass ein Großteil der Klienten der Bf. auch von der "K-GmbH" vertreten werde.

Bei der mit 15. Jänner 2013 erfolgten *Begehung* der Räumlichkeiten der Bf. in P. sei der Bruder von P.F., des Vermieters dieser Räumlichkeiten angetroffen worden. Dieser habe der BP keine Auskünfte darüber erteilen können, ob hinsichtlich der von der Bf. genutzten Räumlichkeiten ein Büro vorhanden sei.

Nach den Feststellungen der BP im Zuge dieser Nachschau seien daher die folgenden abgabenrechtlichen Konsequenzen zu ziehen:

- Löschung der Steuernummer der Bf.;
- Umsatzsteuer-Festsetzung alleine aufgrund der Rechnungslegung mit Versagung des Vorsteuerabzuges.

In Ermangelung einer Betriebsstätte in Österreich sei nach den Feststellungen der BP keine Umsatzsteuer festzusetzen und die Festsetzung der Umsatzsteuer ausschließlich aufgrund der Rechnungslegung vorzunehmen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der BP, dabei wurde hinsichtlich der Bescheide betreffend Festsetzung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2010 und 2011

gemäß § 303 Abs. 4 BAO das Verfahrens von Amts wegen wiederaufgenommen und mit Bescheiden vom 23. Juli 2013 die der einheitlichen und gesonderten Feststellung unterliegenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils mit **EUR 0,00** festgesetzt.

Ebenso wurden mit Bescheiden vom 23. Juli 2013 betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume Juli bis September 2012, Oktober bis Dezember 2012 und Jänner bis März 2013 jeweils der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen mit EUR 0,00 festgesetzt und die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung wie folgt festgesetzt:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>7-9/2012:</b>	<b>10-12/2012:</b>	<b>1-3/2013:</b>
Gesamtbetrag stpfl. Leistungen:	-	-	-
Steuerschuld kraft RE-Legung:	125,00	2.024,73	1.048,17
Vorsteuern:	-	-	-
<b>Zahllast:</b>	<b>125,00</b>	<b>2.024,73</b>	<b>1.048,17</b>

Gegen die im Zuge der abgabenbehördlichen Nachschau ergangenen Bescheide betreffend amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2010 und 2011, Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2010 und 2011 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume 07-09/2012, 10-12/2012 und 01-03/2013 vom 23. Juli 2013 wurde mit Eingabe vom 15. Juli 2013 das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben und eine stattgebende Erledigung beantragt. Dass die angefochtenen Bescheide noch nicht ergangen seien, stehe der Erhebung einer Beschwerde (vormals: Berufung) nicht entgegen.

Diese Beschwerde richtet sich ausschließlich gegen die Feststellung, dass an der Adresse in 3xxx P., N-Straße, weder Firmensitz noch eine Betriebsstätte der Bf. vorhanden seien und wurde wie folgt begründet:

Die Bf. sei eine im Firmenbuch des Landesgerichtes G. eingetragene Kommanditgesellschaft (KG) mit Sitz vormals in P. und aktuell in S.. Aufgrund der Publizitätswirkung des Firmenbuches müsse ein Dritter - somit auch das Finanzamt - eingetragene Tatsachen gegen sich gelten lassen (§ 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 haben Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen "*ihren Sitz iSd 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. Das verstehe

sich von selbst (zumindest sollte es so sein): 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 sei noch auf EAS 838 des BMF vom 12.3.1996 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 befindet"*. Was dort gelte, gelte hier erst recht.

Das gleiche gelte für die Umsatzsteuer. Um das zu erkennen, genüge ein Blick auf die Kleinunternehmerregelung: Das Gesetz (§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) verlange dafür einen *inländischen Wohnsitz*. Da die Bf. über einen solchen verfüge, wäre die Bf. jedenfalls als Kleinunternehmer steuerlich anzuerkennen und damit aufgrund eines Größenschlusses (argumento a minori ad maius) auch bzw. erst recht als Unternehmer nach allgemeinen Grundsätzen anzusehen.

Unternehmer sei, wer gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübe. Dass die Bf. Leistungen erbringe, werde - wenn auch ungewollt, so doch - von der Prüferin bestätigt, wenn sie auf Ausgangsrechnungen verweise. Dass der Auftraggeber in Ungarn ansässig sei, dürfe im vereinten Europa keine entscheidende Rolle spielen. Dazu sei an die Definition des Binnenmarktes (Art. 26 Abs. 2 AEUV) als eines Raumes ohne Binnengrenzen erinnert, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen der Verträge gewährleistet sei. Davon bleibe in praxi aber nicht mehr allzuviel übrig, wenn im Nachhinein erst recht wieder jeder Mitgliedstaat so tue, als sei er besser als andere (oder bestimmte) EU-Staaten. Eine solche Diskriminierung von EU-Ausländern sei auch in Abgabensachen fehl am Platz.

Ganz abgesehen davon führe die Niederschrift über die Nachschau vom 25. Juni 2013 eine Reihe von Argumenten ins Treffen, auf die es angesichts des Vorranges des wirtschaftlichen Verhaltens (Ergebnisses) vor dem juristischen Zustand nicht ankommen dürfe. Damit sei zum einen die sehr einseitige *Kritik* an der (früheren) *Infrastruktur* der Bf. gemeint: Für die Unternehmereigenschaft sei entscheidend, dass Leistungen erbracht werden und nicht, ob das Türschild und die Einrichtung den Vorstellungen der Behörde entspreche. Ähnlich verhalte es sich mit der - ebenfalls unberechtigten - Kritik an der *Dokumentation*: Sie wäre allenfalls dann verständlich, wenn es dabei um den Vorsteuerabzug ginge, um den es aber hier nicht gehe. Mit dem Hinweis auf die nach Ansicht der Behörde zu schwach ausgeprägte Schriftlichkeit sei das VwGH-Erkenntnis vom 21.2.1996, Zl. 92/14/0079, entgegen zu halten: Demnach seien selbst unter Berücksichtigung der strengen Anforderungen für die steuerrechtliche Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen schriftliche Unterlagen nicht unbedingt erforderlich. Und überhaupt: Bei Billa, SPAR, Baumax, Hornbach, H&M, etc. gebe es im Verhältnis zum Kunden (=Auftraggeber) ebenfalls keine schriftlichen Unterlagen, ohne dass daran jemand was auszusetzen hätte.

Es werden demnach eine stattgebende Erledigung sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO vor dem Einzelsenator beantragt.

Nach dem dieser Beschwerde beigelegten historischen Firmenbuchauszug sei die Bf. mit Gesellschaftsvertrag vom 24. September 2009 gegründet und mit 20. November 2009 deren Sitz in 3xxx P., N-Straße, eingetragen worden. Mit 15. Juni 2013 sei die Verlegung des Firmensitzes der Bf. nach 2xxx S., I-Straße, im Firmenbuch eingetragen worden.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2010 und 2011 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume Juli bis September 2012, Oktober bis Dezember 2012 und Jänner bis März 2013 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 14. August 2013 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, die amtlichen Ermittlungen zur Überprüfung, ob an der Adresse in P. eine Betriebsstätte der Bf. gemäß § 29 BAO oder der Sitz der KG vorliege, haben folgendes Bild ergeben:

An der von der Bf. angegebenen Adresse in 3xxx P., N-Straße, würden noch zwei weitere Firmen, die "K-GmbH", die als Zustellvertreter der Bf. fungiere und die "S-KG", die ebenfalls in einem Naheverhältnis zur "K-GmbH" stehe, ihren Standort haben. Letztere habe ihren Firmensitz nach Wien an die Adresse einer Zweigniederlassung der "K-GmbH" verlegt.

Beim Büro der Bf. handle es sich um ein kleines Zimmer ohne Bürocharakter.

Ausgangsrechnungen seien zum größten Teil an eine ungarische Firma R-BT ausgestellt worden, wobei es sich um Pauschalrechnungen handle, es keinen Vertrag zwischen der Bf. und der R-BT/SN. gebe. Darüber hinaus seien die Leistungen an die R-BT/SN. nicht nachvollziehbar.

**Sitz der Firma:** Gemäß § 27 Abs. 1 BAO haben Personengesellschaften ihren Sitz im Sinne der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dgl. bestimmt sei; fehle es an einer solchen Bestimmung, so gelte als Sitz der Ort der Geschäftsleitung. Als Sitz sei der Ort zu bestimmen, an dem die Gesellschaft einen Betrieb habe, an dem sich die Geschäftsleitung befinde oder an dem die Verwaltung geführt werde. Unter "Betrieb" werde der räumliche Schwerpunkt der Unternehmenstätigkeit verstanden, unter "Geschäftsleitung" der Ort, von dem aus die Leitungsfunktion wahrgenommen werde. Der Ort der "Verwaltung" bezeichne jenen Ort, an dem die Geschäftsleitung überdies kraft erkennbarer Organisation ausgeübt und in tatsächliche Verwaltungsakte umgesetzt werde.

Im vorliegenden Fall habe die Bf. ihren Sitz im Gesellschaftsvertrag an der Adresse in 3xxx P., N-Straße, bestimmt, an der jedoch nach den Feststellungen der Außenprüfung nichts gefunden habe werden können, was auf einen "Betrieb", eine "Geschäftsleitung" oder auf eine "Verwaltung" hindeute. Da somit der Sitz der Bf. rechtswidrig bestimmt worden sei, gelte als Sitz der Ort der *Geschäftsleitung*. In diesem Zusammenhang sei weiters darauf zu verweisen, dass die Eintragung der fehlerhaften Sitzwahl in das Firmenbuch diesselbe trotz des Löschungshindernisses des § 10 Abs. 3 iVm § 216 Abs. 1

AktG analog nicht heile, da sich § 27 Abs. 1 BAO eindeutig auf die Bestimmung des Sitzes im Gesellschaftsvertrag und nicht auf die Eintragung im Firmenbuch beziehe.

Als Ort der Geschäftsleitung sei der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befinde. Er sei dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet werde, wo also die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen angeordnet werden, wo die unternehmenslenkenden Dispositionen getroffen werden. Daher sei anzunehmen, dass im gegenständlichen Fall der Sitz der Bf. als KG an einem der Wohnsitze der beteiligten Personen befinde.

*inländische Betriebsstätte*: Anknüpfungspunkt für ein Besteuerungsrecht aus innerstaatlicher Sicht sei das Vorhandensein einer Betriebsstätte. Gemäß § 29 BAO sei einer Betriebsstätte jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes diene. Als Betriebsstätte diene insbesondere die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befinde.

Zu den Merkmalen einer Betriebsstätte gehöre auch, dass sich die feste Geschäftseinrichtung dauerhaft in der Verfügungsmacht des Unternehmers befinde. Die bloße Mitbenützung einer Geschäftseinrichtung (zB die bloßen Mitbenützungsrechte an einem Schreibtisch oder einem Büroraum, würden für die Annahme einer Betriebsstätte nicht ausreichen (vgl. VwGH 25.11.1992, ZI. 91/13/0144).

Gemäß Art. 7 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Ungarischen Volksrepublik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, Ertrag und vom Vermögen dürfen Unternehmensgewinne nur dann versteuert werden, wenn eine inländische Betriebsstätte iSd Art. 5 leg.cit. vorliege, was aber aus den dargelegten Gründen verneint werde.

*Tätigkeit im Inland*: Da die Bf. als KG weder *Sitz* noch *Betriebsstätte* habe, müsse nicht besonders darauf eingegangen werden, dass kein Nachweis erbracht worden sei, ob die Tätigkeit der Bf. im Inland ausgeübt worden sei.

Somit würden die steuerlichen Folgen der Nachschau (Wiederaufnahme der Umsatz- und Gewinnfeststellungsbescheide 2010 und 2011, Umsatzsteuer-Festsetzungen 1-3/2013, 7-9/2012 und 10-12/2012 unberührt bleiben.

Mit Eingabe vom 9. September 2013 stellte die Bf. den Antrag auf Vorlage dieser Beschwerde zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dies mit der Zielsetzung, dass die ursprüngliche Bescheidlage wieder hergestellt werde. Mit diesem Vorlageantrag werde die BVE in ihrem gesamten Inhalt (in vollem Umfang) angefochten und dies wie folgt begründet:

Der Spruch der BVE sei *undeutlich*: Er nehme auch auf die Gewinnsteuern Bezug, obwohl die dagegen erhobene Berufung das Ausfertigungsdatum "22. August 2013" trage, somit erst mehr als eine Woche nach Ergehen der BVE abgefasst und eingereicht worden sei. Sie habe aber der Behörde daher am 14.8.2013 noch nicht bekannt gewesen sein



können. Die BVE argumentiere weiters auf S. 3 mit dem DBA-Ungarn, obwohl dieses für die Umsatzsteuer - nur um die gehe es hier - definitiv nicht gelte.

Die BVE sei zudem unschlüssig: Auf der einen Seite sei unter Hinweis auf § 27 Abs. 1 BAO davon die Rede, dass Personengesellschaften ihren "Sitz im Sinne der Abgabenvorschriften" an dem durch Gesetz, Vertrag undgl. bestimmten Ort haben (S 1, letzter Absatz), um dann - weniger richtig - nur mehr auf das (behauptete) Fehlen einer Betriebsstätte abzustellen. Da die Bf. - insoweit zutreffender - nach Ansicht des Finanzamtes einen durch Gesetz bzw. Gesellschaftsvertrag determinierten Sitz habe und es nur darauf ankomme, hätte die BVE genau gegenteilig ausfallen müssen. Doch dürfte ein solches Ergebnis nicht den Vorstellungen der Behörde entsprochen haben.

Weiters sei auffallend, dass eine konkrete Auseinandersetzung mit dem Berufungsbegehren nicht zu erkennen sei. Zudem könne der Versuch, nur in die Irre zu führen, die zutreffenden rechtlichen Argumente der Bf. durch weniger zutreffende bloße Überlegungen und Spekulationen überlagern zu wollen.

Die Bf. halte ihr gesamtes bisheriges Vorbringen samt Anträgen vollinhaltlich aufrecht und erwarte eine stattgebende Erledigung mittels 2. BVE. Der Vollständigkeit halber werde bemerkt, dass die Bf. mittlerweile ihren Sitz nach 2xxx S., I-Straße, verlegt habe.

Mit Eingabe vom 16. Jänner 2014 habe die Bf. zum mündlichen Vorhalt des Finanzamtes vom 25. November 2013 die nachstehende Vorhaltsbeantwortung erstattet:

Insbesondere sei den Vertretern der Bf. in der Besprechung vom 25.11.2013 beim Finanzamt angedeutet worden, es gehe hier nicht so sehr um die Unternehmenssteuern der Bf. als vor allem um die **Familienbeihilfe** der Frau T. und der Frau SZ.. Dies mit dem Hintergrund, dass die primäre Aufgabe von Frau T. und Frau SZ. jeweils darin bestehe, ungarische Personen und Gesellschaften mit geschäftlichen Österreich-Ambitionen der "K.-Gruppe" zuzuführen. Somit sei es günstig, den Nachweis zu erbringen, dass die Familienbeihilfe von Frau T. und Frau SZ. jeweils im "*grünen Bereich*" liege, dann seien auch die laufenden Verfahren der Bf. vom Tisch. Die an Frau T. und Frau SZ. jeweils ausbezahlte Familienbeihilfe entspreche jeweils dem Gesetz.

Frau T. und Frau SZ. beabsichtigen beide, in Österreich sesshaft zu werden, zu diesem Zweck habe Frau T. gemeinsam mit ihrem Ehegatten mit Kaufvertrag vom 22. Februar 2012 ein bebautes Grundstück im Burgenland erworben und die Immobilie adaptiert. Frau T. werde in diesem Kaufvertrag als Steuerberaterin bezeichnet. Die Anschaffung des in Rede stehenden bebauten Grundstücks durch Frau T. habe einen längeren Vorlauf gehabt, der bis ins Jahr 2010 zurückreiche. Frau T. sei seit 2013 in Österreich mit Nebenwohnsitzqualität gemeldet. Für Frau SZ. gelte im Kern dasselbe mit der Maßgabe, dass sie noch kein passendes Grundstück in Österreich gefunden habe. Doch sei auch bei ihr der Wille ungebrochen, Österreich zu ihrer zweiten Heimat zu machen.

Der Umstand, dass die primäre Aufgabe von Frau T. und Frau SZ. darin bestehe, ungarische Personen und Gesellschaften mit geschäftlichen Österreich- Ambitionen der "K.-Gruppe" zuzuführen, biete eine Reihe von Vorteilen:

- die "K." erspare sich ein eigenes Büro in Ungarn und damit Kosten.
- es werde Vertrauen aufgebaut, weil mit der aus der Sicht der potentiellen ungarischen Kunden eigene Landsleute mit an Bord seien;
- anstelle des üblichen Vermittlungshonorares würden Frau T. und Frau SZ. eine Funktion bei der Bf. und zudem Subaufträge für die ihnen nahestehende R-BT.

Das sei aber noch nicht alles:

- die "K-GmbH" habe sich auf diese ebenso einfache wie risikolose Weise ein weiteres Standbein geschaffen. Risikolos deshalb, da Frau T. und Frau SZ. die Höhe ihres Ertrages über den Erfolg ihrer Bemühungen - eben den Zulauf ungarischer Gesellschaften und Personen - de facto selbst bestimmen.
- Frau T. und Frau SZ. - beide seien **beide Steuerberaterinnen** nach ungarischem Recht - haben die Möglichkeit, auf diese Weise in Österreich Fuß zu fassen.
- Der heimische Fiskus lukriere solcherart zusätzliche Steuerleistungen, die speziell dann steigen, wenn diese - völlig harmlose - Gestaltung steuerlich (endlich) anerkannt werde und solcherart wieder Ruhe einkehre. Es sei evident, dass angesichts der Unsicherheiten der letzten Wochen und Monate Zurückhaltung angesagt gewesen (und noch immer sei): Es sei für dieses Geschäftsmodell nachteilig, wenn ungarische Gesellschaften und Personen gleich zu Beginn ihrer Österreich-Aktivitäten den heimischen Fiskus zu spüren bekommen (und dann zu einem anderen steuerlichen Vertreter wechseln).

Das einzige Anliegen der "K." und ihrer Machthaber bestehe aus unmittelbar einsichtigen Gründen darin, auf diese Weise dauerhaft zusätzliche Einnahmen in entsprechender Höhe zu erzielen. Das gelinge am besten, wenn sich die Dinge in Ruhe entwickeln können und sich solcherart Erfolge einstellen. Dann komme die Mundpropaganda als Katalysator zum Tragen. Die **Vertragslage** zeige folgendes Bild:

- Der aktuelle Rahmenvertrag vom 2. Juli 2012 regle die wechselseitigen Rechte und Pflichten zwischen der "K-GmbH" und der Bf..
- In einem weiteren Rahmenvertrag vom 10. Juni 2009 seien die wechselseitigen Rechte und Pflichten zwischen der "K-GmbH" und der R-BT geregelt.
- Die wechselseitigen Rechte und Pflichten der Bf. und der R-BT seien im Vertrag vom 10. Jänner 2010 geregelt.

Sämtliche Verträge seien schriftlich abgefasst (obwohl Schriftlichkeit selbst bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht unbedingt erforderlich seien, s. VwGH 21.2.1996, Zl. 92/14/0079), unterfertigt und würden vor allem "gelebt", d.h. sie würden die Lebenswirklichkeit zuverlässig wiedergeben.

Dass dieses Geschäftsmodell Sinn mache und Zukunft habe, sei an den äußeren Umständen gut zu erkennen. So verfüge die Bf. schon längst über ein eigenes Büro und eine eigene Arbeitskraft. Da sei - so das erklärte Ziel - erst der Anfang, nicht bereits das Ende dieser Entwicklung.

Im Übrigen werde mit Eingabe vom 16. Jänner 2014 bemerkt, dass die Familienbeihilfe von Frau T. und Frau SZ. bei diesem Geschäftsmodell keine wie immer geartete

Rolle gespielt habe: Zum einen ziehe die "K." daraus selbst keinen wie auch immer gearteten Nutzen. Zum anderen könne diese Sozialleistung nur in einem Staat bezogen werden. Daher gehe mit der Gewährung inländischer Familienbeihilfe der Verlust einer gleichartigen Zahlung in Ungarn einher.

Abgesehen davon leite sich der Anspruch auf österreichische Familienbeihilfe aus dem EU-Recht ab: Nach Art. 11 Abs. 3 lit. a der Verordnung 2004/883, obliege eine Person, die in einem Mitgliedstaat eine *Beschäftigung* oder eine *selbständige Erwerbstätigkeit* ausübe, den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaates. Damit sei das sog. "**Beschäftigungslandprinzip**" auf europäischer Ebene festgeschrieben. Nach österreichischem Recht würden daher Frau T. und Frau SZ. Anspruch auf Familienbeihilfe haben. Sie waren und seien unbeschränkt haftende Gesellschafter der Bf. mit Sitz in Österreich (nunmehr: S.) gewesen. Daraus ergebe sich eine selbständige Beschäftigung, die zur Inanspruchnahme von Sozialleistungen berechtige. Zumal diese Tätigkeit in Österreich tatsächlich gelebt werde und nicht nur auf dem Papier bestehe. Frau T. und Frau SZ. seien nachweislich in Österreich tätig.

Die Bf. sei gerne bereit, dieses seriöse Geschäftsmodell ohne jedweden steuerlichen Hintergedanken in einem persönlichen Gespräch näher darzulegen. Schließlich gehe es darum, das Finanzamt davon zu überzeugen, dass die Sache im "*grünen Bereich*" liege. Es wäre von Vorteil, wenn diese Besprechung in S. stattfinden könnte.

Mit Eingabe vom 22. Oktober 2014 wird zu den Feststellungen der BP zum Fehlen einer inländischen Betriebsstätte festgehalten, dass die Bf. erst in 12/2009 gegründet worden sei. Eine erst in 12/2009 gegründete Gesellschaft würde daher bestenfalls einen vorläufigen Eindruck, aber noch kein abschließendes Urteil vermitteln. Die Erlassung vorläufiger Bescheide wäre daher nach Auffassung des steuerlichen Vertreters der Bf. die eindeutig bessere Lösung gewesen.

Wenn das Finanzamt der Bf. einen inländischen Firmensitz abgesprochen habe, so sei das angesichts der Eintragung der Bf. im Firmenbuch juristischer Unfug. Allein schon deshalb sei bei der Bf. von einer real existierenden und auch steuerlich anzuerkennenden Gesellschaft auszugehen. Damit sei der Frage der Ansässigkeit der Bf. als auch dem vom Finanzamt behaupteten Gestaltungsmissbrauch iSd § 22 BAO die Grundlage entzogen. Das in Rede stehende Verfahren hätte daher zu Gunsten der Bf. mit vorläufigen Bescheiden abgeschlossen werden können.

Selbst wenn man der BP zugestehen könnte, dass die Infrastruktur der Bf. am damaligen Standort in 3xxx P., N-Straße, nicht ihren Vorstellungen entsprochen habe, so sei der daraus gezogene Schluss - dass keine Betriebsstätte vorliege - mit dem Gesetz nicht in Einklang zu bringen, wenn selbst

- *Musik, Spiel- und Verkaufsautomaten* (Ritz, BAO § 29, Tz 2),
- die *Kabeltrasse* eines Kommunikationsunternehmens (Ritz, BAO § 29, Tz 2),
- ein bloßes *Warenlager* (Ritz, BAO § 29, Tz 2),
- *Landungsbrücken* (Ritz, BAO § 29, Tz 2),

- ja sogar *Bauausführungen* (Ritz, BAO § 29, Tz 3),

als Betriebsstätten iSd § 29 BAO in Betracht kommen. Hier können die Anforderungen nicht strenger sein. Damit würden sich die tragenden Argumente der BP - ein nicht permanent besetztes Büro mit vorhandener, jedoch ausbaufähiger Infrastruktur - als überschießend erweisen. Dies zumal eine Betriebsstätte *erst* bzw. *nur dann* auszuschließen wäre, wenn von einem bloßen "*Briefkasten*" iSe *bloßen Postanschrift* oder einer bloßen "*Büroadresse*" auszugehen sei. Dass dem so wäre, sei nicht einmal von der BP behauptet worden.

Damit habe die Bf. bereits **von Anfang** an dem **damaligen Standort** in 3xxx P., N-Straße, über Sitz und **Betriebsstätte** verfügt. Solcherart hätten bereits der BP-Bericht sowie die im Anschluss an diese Nachschau ergangenen Bescheide grundlegend anders ausfallen müssen.

Im vorliegenden Fall sei die weitere Entwicklung auf das Engste mit der zuständigen Referentin ADir. E.F. verknüpft. Anstatt um sich erkennbar mit den Argumenten der Bf. zu beschäftigen, habe sie den völlig unzulässigen Weg eines *Themenwechsels* hin zur Familienbeihilfe der beiden Gesellschafterinnen der Bf., somit von Einkommens- und Umsatzsteuer hin zum FLAG 1967 vorgenommen. Davon sei bis dahin nicht einmal ansatzweise die Rede gewesen. Ganz abgesehen davon sei ein Rechtsmittel gegen die Betriebssteuern der Bf. die völlig unpassende Plattform zur Abklärung dieser Frage. Trotzdem habe die Bf. redensartlich "*gute Miene zu diesem bösen Spiel*" gemacht und den mündlichen Vorhalt vom 25.11.2013 am 16.1.2014 ausführlich beantwortet. Zumal Frau ADir. E.F. zu verstehen gegeben habe, dass die Sache vom Tisch sei, wenn sich herausstelle, dass die Transferzahlungen an die beiden Komplementärinnen Z.T. und G.F2.. im "*grünen Bereich*" liegen würden. Davon sei die Bf. von Anfang an ausgegangen.

Dem sei aber nicht so gewesen, da Frau ADir. E.F. das Vorbringen der Bf. negiert und stattdessen - bereits zum zweitenmal - die Richtung geändert habe: Im "*Sachverhalt*" des Vorlageberichtes an das BFG vom 6.8.2014 sei die Rede davon, dass die Bf. ihre Tätigkeit "*nicht auf eigene Rechnung und selbständig*" ausgeübt hätte, sondern dass ihre "*Gesellschafter in Umgehung eines Dienstverhältnisses für die bevollmächtigte "K-GmbH" tätig*" gewesen seien. Im Klartext: Hier sei erstmals von einem Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) die Rede, obwohl

- davon im gesamten bisherigen Verfahren (nicht einmal andeutungsweise) die Rede gewesen sei,
- es keine (zumindest keine ordnungsgemäße) Ermittlungstätigkeit zur behaupteten Steuerumgehung gebe,
- die beiden Gesellschafterinnen sowie die "K-GmbH" in die (nicht geführten) Ermittlungen erst gar nicht einbezogen worden seien.

Dabei handle es sich um eine reine Erfindung der ADir. E.F. iSe Spekulation ohne jedweden Beweis.

Nach der Rspr des VwGH könne nicht die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft als Steuersubjekt negiert werden, um so deren Tätigkeit einem anderen Steuersubjekt zuzurechnen. Denn eine Gesellschaftsgründung allein führe noch nicht dazu, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu dem Schluss zu gelangen, die Kapitalgesellschaft sei iSd § 17 SlbG LAO nicht existent (vgl. VwGH 14.12.2000, ZI. 2000/15/0124 unter Hinweis auf VwGH 2.8.2000, ZI. 98/13/0152).

Das gelte sinngemäß auch für eine im Firmenbuch eingetragene GmbH & Co KG: Auch sie dürfe als eigenes Steuersubjekt nicht negiert werden, um deren Geschäftstätigkeit einem anderen Steuersubjekt zuzurechnen. Zum selben Ergebnis gelange man auch über die umsatzsteuerliche Judikatur, die sich auf folgenden Punkt bringen lasse: Gerade für den umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch sei von entscheidender Bedeutung, zwischen welchen Personen Umsätze getätigt werden (vgl. VwGH 20.6.2000, ZI. 98/15/0006).

Dazu hätte es aber konkreter Sachverhaltsfeststellungen bedurft, die es aber nicht gebe. Stattdessen werden Leistungen, Vorgänge vom Schreibtisch aus - ohne schlüssigen Beweis und ohne Bezug zur Lebenswirklichkeit - nach Belieben hin- und herverschoben. Angesichts einer völlig unzureichenden (defacto nicht vorhandenen) Ermittlungstätigkeit habe die Behörde nicht erkannt, dass zumindest Frau Z.T. neben ihrer Stellung als Komplementärin der Bf. auch in einem Dienstverhältnis zur D-KG stehe.

Ungeachtet dessen bleibe das Finanzamt jeden Beweis für das Vorliegen der einfach so behaupteten Dienstverhältnisse schuldig. So würden Begriffe wie Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den - aus der Sicht der Bf. fremden - Organismus der "K-GmbH" in dieser oder ähnlicher Form erst gar nicht vor. Diese Frage hätte aber auch deshalb nicht offen bleiben dürfen, weil eine Hauptaufgabe von Z.T. und G.F2. in der Akquisition von Aufträgen bestanden habe. Wenig überraschend sei diese völlig unbewiesene Spekulation - mehr sei es nicht - der Bf. (Stichwort: Parteiengehör) nie vorgehalten worden. Darum habe die Bf. objektiv gar keine Möglichkeit gehabt, diese freie Erfindung auf Behördenseite als solche zu entlarven.

Zudem dürfte sich § 22 Abs. 2 BAO noch nicht überall herum gesprochen haben: Wenn die Behörde von einer Steuerumgehung iS von Dienstverhältnissen zur "K-GmbH" ausgehe, wäre es geboten und konsequent gewesen, bei der "K-GmbH" den Lohnaufwand gewinnmindernd zu berücksichtigen. Dem sei - wenig überraschend - aber nicht so: Warum sollte dieser Schritt gesetzt werden, wenn bereits zuvor das Parteiengehör völlig negiert worden sei und es keine Ermittlungen in diese Richtungen gegeben habe.

Zum selben Ergebnis - Ansässigkeit der Bf. in P. und kein Gestaltungsmissbrauch - gelange man über die Steuerprüfung aus dem Juni 2013: Selbst die Betriebsprüferin habe die Existenz eines Büros am damaligen Standort in P. bestätigt. Zudem gebe es genügend Personen, die schon im Zuge dieser BP wahrheitsgemäß bekunden hätten können, dass sie die Dienste der Bf. in Anspruch genommen haben. Doch in diese Richtung hin sei gar nicht erst ermittelt worden. Mittlerweile werde dieser Personenkreis immer größer. Zu den

Kunden der Bf. würden auch Personen zählen, die dem öffentlichen Dienst zumindest nahe stehen.

Spätestens an dieser Stelle sei die Frage des Referenten des BFG, R, einsichtig, wie die Amtsleitung des Finanzamtes zu diesem Fall stehe und ob sie sich mit dieser Vorlage überhaupt identifiziere. Hier gehe es um die Frage nach der Sinnhaftigkeit des der "K.-Gruppe" unterstellten, jedoch völlig unbewiesenen Vorgehens: Warum sollte die "K.-Gruppe" die Bf. errichten, wenn die Geschäfte - so das Finanzamt - ohnedies über die "K-GmbH" laufen sollten und auch gelaufen seien. Auch diese Frage sei frei von jedweder Ermittlungstätigkeit. Und überhaupt: Mittlerweile habe sich die Bf. ordentlich entwickelt. Die Bf. verfüge am neuen (aktuellen) Standort in S. über ein permanent besetztes Büro samt angemessener Infrastruktur. Das wolle heißen: Prüfungsfeststellungen wie jene des Juni 2013 wären heute undenkbar. Doch selbst dieser Umstand sei für das Finanzamt mangels Ermittlungstätigkeit in dieser Richtung hin neu (Stichwort: Augenschein).

Der vorliegende Fall der Bf. bedürfe einer raschen Lösung, die im Interesse aller Beteiligten liege:

- Die Bf. benötige Planungs- und Rechtssicherheit. Davon könne keine Rede sein.
- Das Finanzamt werde sich mit dem behaupteten Gestaltungsmissbrauch bereits aus den bisher angedeuteten Gründen beim BFG "kalte Füße" holen.

Vor allem gehe es darum, ein dem Gesetz entsprechendes Ergebnis anzustreben und zu verhindern, dass innerhalb derselben Behörde die Referentin beim Sachverhalt von eigenen Leuten unterlaufen werde.

Der Eingabe der Bf. vom 22. Oktober 2014 hält das Finanzamt mit Stellungnahme vom 27. November 2014 entgegen, dass nach § 300 BAO idgF ab Stellung des Vorlageantrages bei sonstiger Nichtigkeit Abgabenbehörden beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide weder abändern noch aufheben können. Die Abgabenbehörden können solche Bescheide, wenn sich ihr Spruch als nicht richtig erweise nur dann aufheben, wenn

- der Bf. einer solchen Aufhebung gegenüber dem Verwaltungsgericht nach Vorlage der Beschwerde **zugestimmt** hat und
- das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Zustimmungserklärung an die Abgabenbehörde unter Setzung einer angemessenen Nachfrist weitergeleitet hat und
- wenn die Frist (lit. b) noch nicht abgelaufen sei.

Aus verfassungsrechtlichen Überlegungen dürfe keine gleichzeitige Zuständigkeit einer Abgabenbehörde und eines Verwaltungsgerichts zur Abänderung eines Bescheides bestehen. Da im vorliegenden Fall am 6. August 2014 die Beschwerdevorlage an das BFG erfolgt sei, sei ab diesem Zeitpunkt das BFG zur Erledigung zuständig.

Mit Eingabe vom 5. Februar 2015 wird zum seinerzeitigen Standort der Betriebsstätte in 3xxx P., N-Straße, festgehalten, dass bereits 2008 ein langjähriger Kunde der "K-GmbH", P.F., dieser angeboten habe, seine - über seiner Werkstatt gelegenen, jedoch leer stehenden - Räumlichkeiten entgeltfrei zu nutzen. Die "K-GmbH" habe dieses

Anbot gerne angenommen, wobei zivilrechtlich von einem mündlich abgeschlossenen Mietvertrag auszugehen sei. Dieser Umstand sei angesichts der Tatsache nicht zu beanstanden, dass es sich bei P.F. um einen fremden Dritten handle. Die "K-GmbH" habe diese Räumlichkeiten für geschäftliche Zwecke, so beispielsweise für Belegsortierung und später auch für Besprechungen genutzt.

Nach Gründung der Bf. habe sich die Raumfrage von Neuem gestellt und P.F. gegen eine Einmietung der Bf. um eine mehr symbolische als angemessenen Miete iHv EUR 25,00 pro Monat nichts einzuwenden gehabt. Dieser schriftliche Mietvertrag sei im März 2011 errichtet und in der beurkundeten Form "gelebt" und buchhalterisch erfasst worden. Im Gegenzug habe die Bf. (Frau T./Frau SZ.) über eigene Schlüssel verfügt, um die für sie reservierten Räumlichkeiten jederzeit eigenständig, d.h. unabhängig von P.F. und unabhängig von der "K-GmbH" betreten, benutzen und verlassen zu können. In weiterer Folge habe die Bf. sukzessive mit dem Aufbau einer eigenen Infrastruktur begonnen (zB Büroausstattung, Drucker, Scanner).

Zusammenfassend sei daher zur früheren Betriebsstätte der Bf. in P. festzuhalten:

- die Bf. habe am früheren Standort in P. über eigene Räumlichkeiten verfügt (genauer: über einen eigenen Anteil an den von P.F. entgeltfrei zur Verfügung gestellten Räumen oberhalb seiner Werkstatt).
- Rechtstitel für die Benutzung dieser Räumlichkeiten sei ein schriftlicher Mietvertrag vom 1. März 2011 gewesen (s. Beilage .IG).
- Dieser Mietvertrag sei in der beurkundeten Form in die Tat umgesetzt und buchhalterisch erfasst worden.

Der weitere Fragenkomplex beschäftige sich mit Z.T. und G.F2., deren *Aufgabenbereich* und *Stellung* innerhalb der Bf., dies betreffe deren *wöchentliche Arbeitszeit* samt Nachweisen darüber sowie den *Inhalt ihrer Tätigkeit* (selbständig oder bloß ausführend).

Sowohl Frau Z.T. als auch G.F2. seien für die Bf. jeweils nur 2-3 Tage tätig gewesen. Dafür habe es im Kern zwei Gründe gegeben:

- Die damals frisch gegründete Bf. habe erst einmal Fuß fassen müssen. Da sich der Arbeitsanfall damals noch in Grenzen gehalten habe, sei an eine Vollzeitbeschäftigung nicht zu denken gewesen.
- Beide Damen haben damals überdies noch einen Vertrag mit der R-BT gehabt, den sie ebenfalls zu erfüllen gehabt haben.

Diese *Kooperation* mit ungarischen Fachkräften (Z.T. sei Steuerberaterin) habe einen einfachen Hintergrund: Mit dem Wegfall der beitriffsbedingten Restriktionen sei der - vor der eigenen Haustüre gelegene - österreichische Markt für ungarische Unternehmen attraktiv geworden. Angesichts der sprachlichen Barrieren und der ungarischen Mentalität sei es der "K-Gruppe" sinnhaft erschienen, ungarische Wirtschaftstreibende nicht "auf gut Glück" oder mit teurer Werbung als Kunden zu gewinnen, sondern mit lokalen Steuerberatern. Dies, zumal vielfach auch die ungarische Seite zu berücksichtigen sei, die auf diese Weise abgedeckt sei. Da mit diesem Geschäftsmodell ein gewisses

Risiko verbunden gewesen sei, sei die "K.-Gruppe" von Anfang an auf die Kostenbremse getreten. Das erkläre auch die "Billiglösung" in P..

Die *geschäftlichen Aktivitäten* haben im Jahre 2011 zugenommen. Das gelte vor allem für die grenzüberschreitende Betreuung von Mandanten (letztlich in beide Richtungen, weil der ungarische Markt auch für österreichische Unternehmen interessant sei). Zu den Tätigkeiten der beiden Damen haben schon damals neben Kundenbesuchen auch kundenbezogene Gespräche im Finanzamt bzw. mit dem BMF gehört, die Erledigung der laufenden Arbeiten sowieso.

Im Jahre 2012 seien Verträge sowohl mit der "K-GmbH" als auch mit der in Ungarn ansässigen E-Kft. abgeschlossen worden. Damit sei ein zusätzlicher Wachstumsschub einher gegangen. Als Beweis hiefür werde auf das Vertragsgeflecht (lt. Anhänge .D bis .F) verwiesen.

Frau Z.T. sei neben ihrer Tätigkeit für die Bf. seit 9.11.2012 bei der zur "K.-Gruppe" gehörenden D-KG beschäftigt, Frau G.F2. sei hingegen nur für die Bf. tätig gewesen.

Die Bf. habe von der "K-GmbH" in bzw. für 2010 und 2011 mangels weitergeleiteter Aufträge auch keine Honorare erhalten. Die Einkünfte beider Jahre würden von der R-BT resultieren. Die Gewinne würden und werden zwischen beiden Komplementärinnen im Verhältnis 1:1 (je 50%) aufgeteilt werden.

Im Jahre 2012 sei mit der "K-GmbH" ein Werkvertrag abgeschlossen und auf dieser Basis Leistungen über EUR 11.064,40 verrechnet worden. Die darüber hinausgehenden Erlöse der Bf. würden aus anderen Quellen stammen.

Angesichts der speziellen Verhältnisse seien beide Damen ziemlich selbständig tätig. Doch sei ernsthaft zu bezweifeln, dass für sie dadurch bereits eine Betriebsstätte begründet worden sei. Jedenfalls sei für die Anfangsphase aufgrund des geringen Geschäftsumfanges und der damit einhergehenden Beschäftigung auf Teilzeitbasis davon auszugehen, dass der *Ausschlussgrund* des Art. 5 Abs. 2 lit. e DBA-Ungarn zum Tragen komme.

Der Eingabe vom 5. Februar 2015 wurde eine Kopie des Kaufvertrages vom 22. Februar 2012 beigelegt, mit dem der Erwerb der Liegenschaft EZ1, KG M., durch Z.T. und deren Ehegatten je zur Hälfte dokumentiert werde.

Die Eingabe vom 5. Februar 2015 wurde dem Finanzamt zwecks Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht und blieb bis dato unbeantwortet.

Mit Eingabe vom 16. Juni 2015 wurde der Antrag der Bf. auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Nach den weiteren Ausführungen in der Eingabe vom 6. Juli 2014 sei die Frage des Vorliegens einer Betriebsstätte nach Art. 5 DBA-Ungarn noch abzuklären. Diese Frage liege vor, da der Ausschlussgrund des Abs. 3 lit. e entgegen des - missverständlichen und wohl auch unzutreffenden Schreibens vom 5. Februar 2015 nicht vorliege:



Mit Eingabe vom 5. Februar 2015 seien die tatsächlichen Verhältnisse durch die Bf. beschrieben worden. Entscheidend sei aber der mit der Einrichtung verfolgte **Zweck**. Dass er nicht auf untergeordnete Tätigkeiten bzw. Hilfstätigkeiten ausgerichtet sei, liege angesichts der Tatsache auf der Hand, dass die beiden ungarischen Steuerberaterinnen Komplementärinnen und nicht im Dienstvertrag (oder auf Teilzeitbasis) beschäftigt seien. Vor diesem Hintergrund sei die Auskunft des BMF an sich bereits entbehrlich. Die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung sei bereits seit längerem vom Tisch.

Da nach den weiteren Ausführungen in der Eingabe vom 9. Juli 2015 Art. 5 DBA-Ungarn den Begriff der Betriebsstätte selbst umschreibe, sei ein Rückgriff auf das nationale Recht ausgeschlossen (vgl. *Ruppe in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I, Tz. 1332). Ein Rückgriff auf § 29 BAO sei somit unstatthaft.

Der Betriebsstättenbegriff des Art. 5 OECD-Musterabkommens – Art 5 DBA-Ungarn folge ihm – setze voraus, dass vier Merkmale erfüllt seien:

- Geschäftseinrichtung
- Dauerhaftigkeit
- Verfügungsmacht
- Ausüben einer unternehmerischen Tätigkeit

Es dürfe – ohne ins Detail zu gehen – davon ausgegangen werden, dass die Bf. jedes einzelne der vorstehend bezeichneten Kriterien erfülle und damit eine Betriebsstätte nach DBA-Recht verfüge. Damit verfüge die Bf. auch über eine Betriebsstätte nach § 29 BAO, weil dieser Begriff weiter gefasst sei. Demnach genüge es, dass die feste Geschäftseinrichtung (Anlage) der Tätigkeit des Unternehmens "nur" diene, während diese für DBA-Zwecke in der Betriebsstätte ausgeübt werden müsse. Zu diesem Ergebnis – Vorliegen einer Betriebsstätte – gelange man über zwei Wege:

**2.2.1.** Wenn bereits ein Getränke-, Musik-, Spiel oder Verkaufsautomat (Ritz, BAO, § 29 Tz 2), die Annahmehbox einer Putzerei (BMF 25.7.2000, EAS 1696, SWI 2000, 748 unter Hinweis auf EAS 178), ja selbst ein Server (Ritz, BAO, § 29 Tz 2) als Betriebsstätte gelten, müsse Gleiches erst recht (*argumento a minori ad maius*) für einen laufenden Betrieb gelten, selbst wenn er sich – wie jener der Bf. – erst im Aufbau befinde.

**2.2.2.** Die Bf. verfüge seit jeher nur über einen *einzigsten Standort*: anfangs in P., danach (aktuell) in S.. Daher befinde sich dort auch die **Geschäftsleitung**. Dieser Ort begründe sowohl nach nationalem (§ 29 Abs. 2 lit. a BAO) als auch nach DBA-Recht (Art. 5 Abs. 2 lit. a DBA-Ungarn) jedenfalls eine **Betriebsstätte**.

Mit diesen – rechtlich unverbindlichen – Hinweisen auf § 29 BAO sollte lediglich illustriert werden, dass nationales und internationales Recht in der Betriebsstättenfrage nicht wesensfremd seien, sondern sich – wenn überhaupt – nur in Details unterscheiden.

**2.3.** Wenn sohin als Zwischenergebnis festzuhalten bleibe, dass bereits der frühere Standort der Bf. in P. (auch) zu einer Betriebsstätte geführt habe, stelle sich nunmehr die rein theoretische Frage, ob nicht vielleicht doch nur eine bloße **Hilfsbetriebsstätte**

und damit eine Ausnahme von der eben beschriebenen Regel vorliege. Das sei bei lebensnaher Betrachtung völlig ausgeschlossen: Bei einem **operativen** Betrieb wie der Bf. – Passivität werde zu Recht nicht einmal vom Finanzamt behauptet – sei der einzige Standort stets **Hauptbetriebsstätte** und nicht bloß von untergeordneter Bedeutung. Trotzdem sei aus Gründen der Vollständigkeit auf das Verhältnis zwischen Regel- und Ausnahmetatbestand noch näher einzugehen. Die Rechtslage zeige dazu folgendes Bild:

**2.3.1. Hilfsbetriebsstätten** iSd Art. 5 Abs. 4 OECD-Musterabkommen gehen als **lex specialis** dem Generaltatbestand des Abs. 1 vor. Das habe auch eine Kehrseite: Geschäftseinrichtungen, die nicht ausschließlich den in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA (Art. 5 Abs. 3 DBA-Ungarn) begünstigten Tätigkeiten dienen, würden unter den Betriebsstättenbegriff, d.h. unter den Generaltatbestand fallen.

Damit eine bloße Hilfsbetriebsstätte vorliege, müsse die feste Geschäftseinrichtung "**ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, für das Unternehmen [...] oder ähnliche Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art seien oder eine Hilfstätigkeit darstellen**". Sämtlichen Ausnahmetatbeständen sei gemeinsam, dass in den Geschäftseinrichtungen Tätigkeiten ausgeführt werden, die im Verhältnis zur eigentlichen Unternehmenstätigkeit von untergeordneter Bedeutung oder vorbereitender Art seien und keinesfalls einen wesentlichen Teil der Tätigkeit des Unternehmens bzw. des Betriebsgegenstandes bilden. Das wiederum bedeute:

Ausgangspunkt für die Beurteilung, ob eine Tätigkeit nur hilfsweise, untergeordneter oder vorbereitender Art sei, müsse die **Gesamttätigkeit des Unternehmens** sein. Nur so könne zuverlässig beurteilt werden, was Haupt- und was Hilfstätigkeit sei. Doch könne diese Prüfung bei einem Betrieb von vornherein unterbleiben, weil eine Betriebsstätte im eigentlichen Sinne eine räumliche Trennung vom Hauptstandort voraussetze.

Anders herum: eine Betriebsstätte am Ort der Leitung (noch genauer: am einzigen Standort) könne bei einem operativen Betrieb denklogisch nicht bloß von untergeordneter Bedeutung sein. Das liege außerhalb jeder Wahrscheinlichkeit.

Die Betriebsstättenregel gelte auch für die Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft (vgl. VwGH 29.7.2010, Zl. 2007/15/0048, zu einer in Ungarn gelegenen Betriebsstätte). Die Bf. sei eine KG. Darum spiele Art. 5 DBA-Ungarn hier überhaupt erst eine Rolle, zumal die beiden Komplementärinnen Personen mit Wohnsitz in Ungarn seien. Sohin gehe es aus ungarischer 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-Ungarn auf die Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft überhaupt zutreffen. Das sei zu bezweifeln.

*Doralt/Ruppe* bringen das illustrative Beispiel eines Steuerinländers mit Beteiligung an einer KG mit Sitz und Betriebsstätte in München. Selbst wenn sich sein unternehmerisches Engagement auf die Einzahlung seines Geschäftsanteiles und

den Bezug von Gewinnanteilen beschränke, werde der Gewinnanteil nach der Betriebsstättenregel in Deutschland – dem Quellenstaat – besteuert. Daraus sei mit Blick auf diesen Fall durch einen Schluss vom Kleineren auf das Größere (argumentum a minori ad maius) abzuleiten:

Wenn schon die bloße Beteiligung an einer dortigen Personengesellschaft das Besteuerungsrecht des Quellenstaates auslöse, müsse dies erst recht bei einer rechtlich stärkeren Beteiligung in Form einer Komplementärstellung gelten. Der steuerliche Vertreter habe sich in dieser Frage an das BMF gewandt, von dort aber bis dato keine Antwort erhalten und die Kontaktpersonen trotz mehrfacher Versuche nicht erreicht. Ein weiteres Zuwarten erscheine unzweckmäßig, zumal es sich "nur" um eine telefonische Auskunft handle. Daraus folge in praktischer Hinsicht:

**4.1.** Die Bf. verfüge an ihrem jeweils **einzigen Standort** – anfangs in P., nunmehr in S. – über eine Betriebsstätte, und zwar nach nationalem (§ 29 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a BAO) als auch nach DBA-Recht (nach Art. 5 Abs. 1 und 2 DBA-Ungarn).

**4.2.** Der Ausschlussgrund des Art. 5 Abs. 3 lit. e DBA-Ungarn treffe nicht zu. Das Vorbringen vom 5. Februar 2015 sei missverständlich gewesen, weil es den **Ist-Zustand** beschrieben hatte, anstatt den **Zweck** zu schildern, auf den es entscheidend angekommen wäre.

**4.3.** Eine der beiden Komplementärinnen der Bf. – Frau Mag. Z.T. – strebe nach Ablauf ihrer Wartezeit die Berufsbefugnis als inländischer Wirtschaftstreuhänder an. Sie habe die Vorbereitungskurse bereits gebucht und werde bereits morgen am 9. Juli 2015 ihren ersten Kurstag absolvieren, um sodann im Herbst die Eignungsprüfung abzulegen. Die über den steuerlichen Vertreter der Bf. geführte Korrespondenz mit der Kammer der Wirtschaftstreuhänder liege bei. Klarstellend sei jedoch bemerkt: Der Hinweis auf mehrere Standorte in der Beilage ./B beziehe sich auf die "K-Gruppe" als Ganzes, nicht auf die Bf. als Teil davon.

Nicht unerwähnt bleiben dürfe folgender Aspekt: Beide Komplementärinnen der Bf. seien ex lege **Vollhafter** (§ 161 UGB). Nicht nur, dass sowohl nach nationalem wie auch nach DBA-Recht einer Beurteilung der Gesamttätigkeit des Unternehmens und damit einer Gesamtschau bedürfe und solcherart eine bloße Hilfsbetriebsstätte völlig auszuschließen sei, könne selbst eine Betrachtung aus rein ungarischer Sicht zu keinem anderen Ergebnis führen: Der "ungarische Beitrag" bestehe eben nicht in Hilfs- oder Teilzeitkräften, sondern in beiden Komplementärinnen. Das spreche für sich selbst und das damit verfolgte Konzept einer wachstumsorientierten Lösung.

## **2. Festsetzung der Umsatzsteuer für 07-09/2012 und 10-12/2012:**

Im vorliegenden Fall wurde mit Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheiden vom 23. Juli 2013 für die Zeiträume 07-09/2012 und 10-12/2012 die Umsatzsteuer jeweils iHv EUR 125,00 (07-09/2012) bzw. EUR 2.024,73 (10-12/2012) festgesetzt.

Gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume 07-09/2012 und 10-12/2012 vom 23. Juli 2013 wurde mit Eingabe vom 15. Juli 2013 das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht und eine stattgebende Erledigung beantragt.

Mit Umsatzsteuerjahresbescheid 2012 vom 28. Oktober 2013 sei die Bf. gemäß der eingereichten USt-Erklärung veranlagt und die Umsatzsteuer iHv EUR 2.145,05 festgesetzt worden.

Mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 10. Juli 2014 wurde der Umsatzsteuer(jahres)bescheid 2012 vom 28. Oktober 2013 gemäß § 299 Abs. 1 BAO mit der Begründung aufgehoben, dass sich der Spruch nicht als richtig erweise.

Mit Eingabe vom 6. Juli 2014 (Anmerkung: 2015) wird in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume 07-09/2012 und 10-12/2012 durch die Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2012 obsolet geworden sei. Für 2012 sei demnach ein neuerlicher Antrag auf Aufhebung nach § 299 BAO vorgesehen, dies im Hinblick auf den Umstand, dass mit 10. Juli 2014 ein Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO und damit ein neuer Umsatzsteuerbescheid 2012 erlassen worden sei.

Mit weiterer Eingabe vom 9. Juli 2015 werde abermals bekräftigt, dass die gegen die USt-Festsetzungsbescheide 07-12/2012 gerichtete Berufung (nunmehr: Beschwerde) auf Grund des USt-Jahresbescheides gegenstandslos und damit zurückzuweisen sei (vgl. VwGH 22.12.1993, Zl. 91/13/0128; 24.5.2012, Zl. 2009/15/0075).

### **3. Festsetzung der Umsatzsteuer für 01-03/2013:**

Mit Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid für den Zeitraum 01-03/2013 vom 23. Juli 2013 wurden der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen mit EUR 0,00 ermittelt und die Umsatzsteuer iHv EUR 1.048,17 festgesetzt.

Gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-03/2013 erhob die Bf. mit Eingabe vom 15. Juli 2013 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine stattgebende Erledigung.

Mit Umsatzsteuer(jahres)bescheid 2013 vom 5. März 2015 wurde die Bf. entsprechend der eingereichten Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2013 zur Umsatzsteuer veranlagt und die Umsatzsteuer iHv EUR 6.901,76 festgesetzt. Damit sei seitens des Finanzamtes dem Beschwerdebegehren ebenso Rechnung getragen worden, sodass die in § 253 BAO normierte Rechtsfolge der Weitergeltung der gegen die USt-Festsetzungsbescheide eingebrachten Bescheidbeschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2013 nicht eingetreten sei.

Mit Eingabe vom 6. Juli 2014 (Anmerkung: 2015) werde in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass die Bf. zur Umsatzsteuer 2013 erklärungsgemäß veranlagt worden sei und demnach kein Handlungsbedarf mehr bestehe.

Nach der weiteren Eingabe vom 9. Juli 2015 sei der Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 5. März 2015 erklärungskonform ergangen. Daher bestehe (zumindest vorerst) insoweit kein Handlungsbedarf. Ansonsten gelte das zum Vorjahr 2012 Gesagte hier analog.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **1. amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens - F 2010 und 2011:**

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist gemäß § 307 Abs. 1 BAO unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt nach Abs. 3 leg.cit. das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (vgl. VwGH 26.1.1999, ZI. 98/14/0038), die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten (vgl. VwGH 21.11.2007, ZI. 2006/13/0107).

Die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens hängt damit nicht nur von der Voraussetzung, dass u.a. Tatsachen neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, sondern auch von der weiteren Voraussetzung ab, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Diese weitere Voraussetzung ist nach der Rspr des VwGH jedenfalls dann nicht erfüllt, wenn der Spruch der im Fall einer tatsächlich erfolgten Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 307 Abs. 1 BAO mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid zu verbindenden Sachentscheidung nicht anders lautet, als der Spruch des im abgeschlossenen Verfahren ergangenen Bescheides (vgl. VwGH 28.6.2000, ZI. 98/13/0096; 26.4.2000, ZI. 96/14/0176).

Wird der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (vgl. VwGH 24.1.1990, ZI. 86/13/0146;

15.11.2005, Zl. 2004/14/0108; 19.12.2006, Zl. 2006/15/0353), der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. VwGH 30.3.2006, Zl. 2006/15/0016, 0017).

Im vorliegenden Fall stützte das Finanzamt die für die Jahre 2010 und 2011 hinsichtlich der Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 EStG verfügte amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO auf die Feststellung im Zuge einer Nachschau, dass am Firmensitz in 3xxx P., N-Straße, **keine Betriebsstätte** iSd § 29 BAO vorliege. Dies insbesondere, als sich aus dem Bericht über die Nachschau ergibt, dass sich in 3xxx P., N-Straße, weder Firmensitz noch Betriebsstätte der Bf. befinden.

Nach den weiteren Ausführungen in der BVE gehe das Finanzamt davon aus, dass sich der Sitz der Bf. an einem der Wohnsitze der beteiligten Komplementärinnen (in Ungarn) befinde.

In Punkt 2. dieses Erkenntnisses wird das Vorliegen einer Betriebsstätte im Sinne des § 29 BAO sowie des Art. 5 Abs. 1 und 2 DBA-Ungarn begründet. Auf die diesbezüglichen Ausführungen wird in diesem Zusammenhang verwiesen.

Der Beschwerde gegen die Bescheide vom 23. Juli 2013 betreffend Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2010 und 2011 wird mangels im Spruch anderslautender Sachbescheide Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2010 und 2011 vom 23. Juli 2013 werden aufgehoben.

Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmescheide scheiden somit die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2010 und 2011 vom 23. Juli 2013 **ex lege** aus dem Rechtsbestand aus (vgl. VwGH 19.12.2006, Zl. 2006/15/0353) und die zuvor erlassenen Bescheide über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2010 und 2011 vom 29. September 2011 bzw. 9. Oktober 2012 leben wieder auf (vgl. VwGH 30.3.2006, Zl. 2006/15/0016, 0017).

## **2. einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 2010 und 2011:**

Nach § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),

- für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder
- für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist oder
- bei dem im Inland unbewegliches Vermögen vorliegt.

Einkünfte

- aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland,
- aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung und

- aus der gewerblichen Tätigkeit als Sportler, Artist oder als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland

sind jedoch auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften ist nach § 29 Abs. 1 BAO jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient.

Als Betriebsstätte gelten nach § 29 Abs. 2 BAO insbesondere

- a) die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet;
- b) Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schifffahrtsgesellschaften), Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen;
- c) Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird.

Nach Art. 5 Abs. 1 DBA-Ungarn bedeutet der Ausdruck "Betriebsstätte" im Sinne dieses Abkommens eine feste Geschäfts- oder Produktionseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Der Ausdruck "Betriebsstätte" umfasst nach Art. 5 Abs. 2 DBA-Ungarn insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung,
- b) eine Zweigniederlassung,
- c) eine Geschäftsstelle,
- d) eine Fabrikationsstätte,
- e) eine Werkstätte,
- f) ein Bergwerk, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen,
- g) eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer zwei Jahre überschreitet.

Als Betriebsstätten gelten nach Art. 5 Abs. 3 DBA-Ungarn nicht:

- 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 zu werben, Informationen zu erteilen, wissenschaftliche Forschung zu betreiben oder ähnliche Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

Nach Art. 7 Abs. 1 DBA-Ungarn dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Übt nach Art. 7 Abs. 2 DBA-Ungarn ein Unternehmen eines Vertragsstaates seine Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so sind in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zuzurechnen, 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.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob für den berufungsgegenständlichen Zeitraum 2010 bis März 2012 in 3xxx P., N-Straße, in einer angemieteten kleinen Dachgeschoßwohnung, die nur über eine Holz-/Alutreppe erreicht werden kann, und wo sich anfänglich nicht einmal eine *Firmentafel* der Bf. befand, eine **Betriebsstätte** der Bf. **begründet** wurde. Dies insbesondere auch unter dem Aspekt, ob lediglich Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten erbracht wurden, sodass der Ausschlusstatbestand des Art. 5 Abs. 3 lit. e DBA-Ungarn greift.

Personengesellschaften unterliegen als solche nicht der beschränkten Steuerpflicht. Diese bezieht sich auf die ausländischen und in Ungarn ansässigen Gesellschafter, soweit die Bf. als Kommanditgesellschaft steuerpflichtige Einkünfte gemäß § 98 EStG 1988 erzielt. Die Besteuerung der Gesellschafter erfolgt durch Veranlagung jener Einkünfte, die bei der Personengesellschaft im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte ermittelt wurden (vgl. Jakom, EStG, § 98, Rz 5).

Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind als "Unternehmensgewinne" gemäß Art. 7 OECD-Musterabkommen grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zu besteuern. Übt das Unternehmen jedoch seine Geschäftstätigkeit durch eine im Inland - somit dem Quellenstaat (hier: Österreich) gelegene *Betriebsstätte* iSd Art. 5 OECD-MA aus, hat auch der Belegenheitsstaat ein Besteuerungsrecht hinsichtlich der auf die Betriebsstätte entfallenden Gewinne (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG, § 98, Rz 45).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb beschränkt Steuerpflichtiger unterliegen gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht, soweit daher im Inland eine



Betriebsstätte besteht. Ob eine Betriebsstätte im Inland besteht, richtet sich nach § 29 BAO (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 98, Rz 31). Demnach ist eine Betriebsstätte "*jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes dient*" (vgl. Jakom, EStG, § 98, Rz 38).

Der Betriebsstättenbegriff des § 29 BAO ist streng vom *abkommensrechtlichen Begriff* der Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-Musterabkommen und den dazu ergangenen Doppelbesteuerungsabkommen zu trennen. In **DBA** enthaltene Betriebsstättenbegriffe genießen gegenüber der Begriffsbestimmung des § 29 BAO **Vorrang**. Ergibt sich, dass nach dem österreichischem Steuerrecht eine Betriebsstätte begründet wird, ist zu prüfen, inwiefern das jeweilige DBA die nationale Betriebsstättenbegriffsdefinition **nicht einschränkt**. Sind die Bedingungen für eine Betriebsstättenbegründung nach österreichischem Recht erfüllt, nach dem DBA jedoch nicht, kommt Österreich grundsätzlich kein Besteuerungsrecht zu. Kommt es nach nationalem Recht zu keiner Betriebsstättenbegründung, kann auch das DBA kein Besteuerungsrecht begründen, da ein DBA nur einschränkend zur Anwendung kommen kann (vgl. Rosam, SWI 8/2001, S. 344 zitiert in: Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 98, Rz 14).

Ungeachtet des Umstandes, dass sich der Begriff der Betriebsstätte nach § 29 BAO richtet, zieht der VwGH für die Auslegung des *innerstaatlichen* Betriebsstättenbegriffes auch die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen heran (vgl. VwGH 15.5.1964, ZI. 953/63, zitiert in: Jakom, EStG, § 98, Rz 39).

Zum Vorliegen einer Betriebsstätte müssen mehrere Voraussetzungen vorliegen, dem Betriebsstättenbegriff sind somit ein *statisches*, ein *funktionelles* und ein *zeitliches Element* immanent (vgl. VwGH 24.11.1999, ZI. 97/13/0137).

Voraussetzung für die Erfüllung des **statischen Elements** ist, dass der Unternehmer auch die **Verfügungsmacht** über die territoriale Anlage besitzt. Dazu ist nicht erforderlich, dass die Anlage oder Einrichtung im Eigentum des Unternehmers steht oder von diesem gemietet wurde. Es genügt, dass sie für Zwecke des Unternehmens ständig zur Verfügung steht (vgl. VwGH 25.11.1992, ZI. 91/13/0144; 24.11.1999, ZI. 97/13/0137; 18.3.2004, ZI. 2000/15/0118). Die Verfügungsmacht kann auch auf einer unentgeltlichen Überlassung beruhen (vgl. VwGH 25.11.1992, ZI. 91/13/0144; 26.1.2012, ZI. 2008/15/0217).

Voraussetzung ist jedoch, dass der Unternehmer über die Anlage dauerhaft die Verfügungsmacht ausübt.

Der teilweise Aufenthalt in den Räumlichkeiten eines (anderen) Unternehmers und ein zur Verfügung stehender Schreibtisch allein rechtfertigen noch nicht die Annahme einer Betriebsstätte. Eine solche wäre erst gegeben, wenn dem Betroffenen bei Bedarf auch der Raum, in dem dieser *Schreibtisch* steht und darin *weitere Einrichtungsgegenstände* (wie etwa zur Aufbewahrung benötigter Geschäftsführungsunterlagen) und weitere Hilfsmittel (wie etwa ein Telefon, ein Telefaxgerät, Material zur Verfassung ev. Korrespondenz etc.) zur Verfügung stehen (vgl. VwGH 25.11.1992, ZI. 91/13/0144). Wird einem ausländischen Arbeitnehmer in einem Großraumbüro ein Arbeitsplatz dauerhaft und ausschließlich

überlassen, dann begründet dieser Arbeitsplatz eine Betriebsstätte für das ausländische Unternehmen (s. sinngemäß EStRL 2000, Rz 7928; EAS 1613 vom 13.3.2000).

Die für das Vorliegen einer Betriebsstätte erforderliche Verfügungsmacht über Büroräumlichkeiten wird nicht dadurch gestört, dass das zur Verfügung stellende (inländische) Unternehmen ein Betretungsrecht hat, das in untergeordnetem Ausmaß wahrgenommen wird (vgl. VwGH 21.5.1997, Zl. 96/14/0084).

Auch eine **Wohnung** kann - mangels anderer betrieblich genutzter Räumlichkeiten - im Einzelfall als *Betriebsstätte* angesehen werden. Voraussetzung ist, dass sich in der Wohnung eine - wenn auch nur geringfügige (vgl. VwGH 1.10.1991, Zl. 90/14/0257) - Tätigkeit für den Gewerbebetrieb abspielt und dass die Wohnung im Rahmen dieser Tätigkeit als Kontaktadresse dient (vgl. VwGH 25.2.1987, Zl. 84/13/0053; 12.6.1985, Zl. 83/13/0158; 12.12.1995, Zl. 94/14/0060; 1.10.1991, Zl. 90/14/0257). So kann beispielsweise bei einem selbständigen *Fernfahrer* wie auch bei einem **selbständigen Handelsvertreter** eine Betriebsstätte durch eine Wohnung begründet werden. Für die Qualifikation einer Wohnung als Betriebsstätte sprechen etwa das Vorliegen eines Telefon- und Faxanschlusses, die im Rahmen der Geschäftskontakte angegeben werden (vgl. VwGH 12.12.1995, Zl. 94/14/0060). Keine Betriebsstätte ist hingegen anzunehmen, wenn ein Angestellter, der den Mittelpunkt seiner Tätigkeit in dem Büro seiner Firma hat, gelegentlich in seiner Privatwohnung von Kunden fernmündlich angerufen wird (vgl. VwGH 1.10.1991, Zl. 90/14/0257).

Das **zeitliche Element** verlangt eine gewisse Regelmäßigkeit der Benutzung (vgl. VwGH 29.4.2003, Zl. 2001/14/0226). Die Benutzung darf daher nicht nur vorübergehend sein. Die Tätigkeit muss daher auf eine gewisse Dauer ausgelegt sein, wenn sie länger als sechs Monate besteht (s. sinngemäß EStRL 2000, Rz 7928).

Das **funktionale Element** verlangt, dass in der Betriebsstätte Tätigkeiten ausgeübt werden, die unmittelbar dem Zweck des Unternehmens zu dienen bestimmt sind. Dabei ist nicht erforderlich, dass dort Geschäftsabschlüsse oder Inkassi vorgenommen werden (vgl. VwGH 14.12.1955, Zl. 2286/52).

Die Anforderungen an den Umfang der betrieblichen Handlungen, die zur Begründung einer Betriebsstätte erforderlich sind, sind auch umso geringer, je mehr sich die eigentliche Tätigkeit *außerhalb* einer festen örtlichen Anlage vollzieht (vgl. VwGH 1.10.1991, Zl. 90/14/0257; 12.12.1995, Zl. 94/14/0060; 18.3.2004, Zl. 2000/15/0118). In diesen Fällen ist nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige dort seine Tätigkeit regelmäßig ausübt, es reicht, dass die Tätigkeit *von* diesem Ort aus ausgeübt wird (vgl. VwGH 12.6.1985, Zl. 83/13/0158, 0164, 0165; 1.10.1991, Zl. 90/14/0257). Dies ist etwa bei einem selbständigen *Fernfahrer* (VwGH 1.10.1991, Zl. 90/14/0257), oder einem *selbständigen Handelsvertreter* (VwGH 25.2.1987, Zl. 84/13/0053; 24.10.1990, Zl. 86/13/0032) oder einer **kaufmännischen beratenden** Tätigkeit (VwGH 12.6.1985, Zl. 83/13/0158) der Fall. Bei diesen Berufsgruppen kann auch die **Wohnung** die Betriebsstätte sein. Es genügt, dass sich in der Wohnung eine, wenn auch nur geringfügige Tätigkeit für den

Gewerbebetrieb abspielt (vgl. VwGH 1.10.1991, Zl. 90/14/0257). Kundenbesuche in der Wohnung sind für die Annahme einer Betriebsstätte nicht erforderlich (vgl. VwGH 12.6.1985, Zl. 83/13/0158).

Insbesondere ist der Begriff der festen Geschäftseinrichtung *betriebsbezogen* zu sehen und erfordert, dass darin die Tätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird (vgl. VwGH 25.11.1992, Zl. 91/13/0144; 21.5.1997, Zl. 96/14/0084; 18.3.2004, Zl. 2000/15/0118).

Auch das OECD-Musterabkommen definiert die Betriebsstätte als "feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit des Unternehmers ganz oder teilweise ausgeübt wird. Die Definition der Betriebsstätte im OECD-Musterabkommen entspricht grundsätzlich jener des § 29 BAO, da auch der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff die vier Merkmale *Geschäftseinrichtung*, *Dauerhaftigkeit*, *Verfügungsgewalt* und *Unternehmenstätigkeit* erfordert. Jedoch sieht Art. 5 Abs. 4 OECD-MA **Ausnahmen** für verschiedene Geschäftseinrichtungen mit bloß *unterstützendem Hilfscharakter* sowie *Warenlager* vor (s. sinngemäß EStRL 2000, Rz 7930).

Ob eine **DBA-Betriebsstätte** aufgrund des *bloß unterstützenden Hilfscharakters* vorliegt, hängt maßgeblich vom **Unternehmensgegenstand** ab (vgl. EAS 2111 vom 2.9.2002). Wenn der zentrale Unternehmensgegenstand "*in der bloßen Vorbereitung und sonstigen Unterstützung der Exporttätigkeiten*" liegt, können diese Tätigkeiten nicht Hilfscharakter haben und damit eine Betriebsstätte nach zwischenstaatlichem Recht ausschließen (vgl. EAS 2921 vom 25.1.2008). Keine Hilfstätigkeit liegt daher bei einer Tätigkeit gegenüber Dritten einschließlich der Konzerngesellschaften vor (vgl. EAS 2689 vom 21.12.2005). Ebenso wenig kann eine einheitliche Tätigkeit in mehrere Hilfstätigkeiten aufgespalten werden.

Der in § 29 Abs. 2 BAO angeführte Stätte der Geschäftsleitung stellt bei juristischen Personen als auch bei Personengesellschaften nur dann eine Betriebsstätte dar, wenn sie (auch) die Voraussetzungen des § 29 Abs. 1 BAO erfüllen und somit der Ausübung eines Betriebes dient. In diesem Fall muss die Gesellschaft die Verfügungsmacht über eine feste Anlage oder Einrichtung haben (vgl. Jakom, EStG, § 98, Rz 53).

Ein "**Briefkasten**" bzw. eine **bloße Postanschrift** am Sitz der Gesellschaft oder eine Büroadresse nur zur Entgegennahme und Weiterleitung von Post stellen keine Betriebsstätte dar (vgl. EAS 1888 vom 19.7.2001).

Im vorliegenden Fall befindet sich die Geschäftsniederlassung der Bf. in 3xxx P., N-Straße, in einer kleinen angemieteten *Dachgeschoßwohnung*, die nur über eine Holz-/Alutreppe erreicht werden kann und mit schriftlichem Mietvertrag vom 1. März 2011 gegen einen monatlichen Mietzins iHv EUR 25,00 (netto) ab 1. März 2011 auf unbestimmte Zeit von P.F. angemietet wurde.

An dieser Adresse befand sich im Zeitpunkt des Beginnes der abgabenbehördlichen Nachschau (noch) keine *Firmentafel* der Bf., diese wurde erst während der abgabenbehördlichen Nachschau nach Prüfungsanmeldung angebracht und war nach den Feststellungen der BP erst mit 7. Februar 2013 vorhanden.

Der der Bf. zur Verfügung stehende Geschäftsraum beträgt 20 m<sup>2</sup> war nach den Feststellungen der BP zum Zeitpunkt der BP mit einer Eckbank und einem Tisch eingerichtet, in einer Nische war Platz für einen Laptop und darüber ein Regal mit diversen Ordnern. Darüber hinaus wurde im Zuge der von der BP vorgenommenen Begehungen niemand angetroffen, erst nach telefonischer Voranmeldung hat es jeweils Besprechungen in diesen Räumlichkeiten gegeben.

Nach den weiteren Ausführungen in der Eingabe vom 5. Februar 2015 wurde in weiterer Folge mit dem Aufbau einer eigenen Infrastruktur (zB Büroausstattung, Drucker, Scanner etc.) in diesen Räumlichkeiten begonnen.

Zu der in diesem Raum entfalteten Geschäftstätigkeit wird mit Eingabe vom 5. Februar 2015 festgehalten, dass Z.T. als auch G.F2. für die Bf. jeweils nur *zwei bis drei Tage* tätig waren. Dies mit der Begründung, dass die damals frisch gegründete Bf. erst einmal am Markt Fuß fassen musste, sodass sich der Arbeitsanfall damals noch in Grenzen gehalten hat. Zum anderen haben die für die Bf. tätigen Komplementärinnen Z.T. und G.F2. überdies noch einen Vertrag mit der R-BT zu erfüllen gehabt.

Die geschäftlichen Aktivitäten haben im Jahre 2011 insbesondere in Bezug auf die grenzüberschreitende Betreuung von Mandanten zugenommen, im Jahre 2012 wurde nach der Eingabe vom 5. Februar 2015 ein Werkvertrag mit der " K-GmbH " abgeschlossen, aufgrund dessen die Bf. ein Werkvertragshonorar iHv EUR 11.064,40 erhielt. Die darüber hinausgehenden Erlöse der Bf. stammen nach diesen Ausführungen aus anderen Quellen.

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum der Jahre 2010 und 2011 hat die Bf. demnach die nachstehenden Erlöse bzw. Einnahmen aus ihrer Geschäftstätigkeit erklärt:

<b>Einkünfte:</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
"K-GmbH" :	-	-
Z.T. :	5.934,07	4.458,19
G.F. :	5.934,07	4.458,19
<b>Einkünfte aus</b>	<b>11.868,14</b>	<b>8.916,38</b>
<b>Gewerbebetrieb:</b>		

Z.T. und G.F., die jeweils über eine Berechtigung zur Ausübung des Berufes als *Steuerberater in Ungarn* verfügen, erledigen für ungarische Unternehmer Behördengänge in Ungarn und Österreich und betreuen somit ungarische Unternehmer zum Überwinden der Sprachbarrieren.

G.F., die nach den Aussagen von Z.T. weniger gut Deutsch spricht, erledigt u.a. Buchhaltungsarbeiten in dem von der Bf. angemieteten Raum in 3xxx P., N-Straße. Darüber hinaus erfolgt eine Vermittlung der Aufträge der "K-GmbH".

Wären demnach nach innerstaatlichem Recht, die Voraussetzungen für eine im Entstehen begriffene Betriebsstätte gegeben, ist abkommensrechtlich zu beachten, dass Österreich

kein Besteuerungsrecht für den Fall zukommt, dass zwar die Bedingungen für eine Betriebsstättenbegründung nach österreichischem Recht erfüllt, nach dem DBA-Recht diese Bedingungen hierfür jedoch nicht erfüllt sind.

Nach Art. 5 Abs. 3 lit. e DBA-Ungarn gilt insbesondere eine feste Geschäftseinrichtung dann nicht als Betriebsstätte, wenn sie ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen zu werben, Informationen zu erteilen oder Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

Demnach gilt eine feste Geschäftseinrichtung, die **ausschließlich** zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen zu werben, Informationen zu erteilen, wissenschaftliche Forschung zu betreiben oder ähnliche Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen (Art. 5 Abs. 3 lit. e DBA Ungarn) **nicht als Betriebsstätte**.

Befindet sich im vorliegenden Fall der Ort der **Geschäftsleitung** in P. und besteht der zentrale **Unternehmensgegenstand** der Bf. in der Erbringung von Behördengängen für ungarische Unternehmer in Österreich, der Einschaltung von Dienstleistungsanzeigen sowie der Erbringung von Buchhaltungsleistungen und Hilfestellungen für ungarische Unternehmer, um die Sprachbarrieren zu überwinden, kann nicht bloß von Tätigkeiten vorbereitender Art bzw. Hilfstätigkeiten ausgegangen werden, die nach DBA-Recht bzw. nach Art. 5 Abs. 3 lit. e DBA-Ungarn keine Betriebsstätte begründen.

Dies insbesondere, als die Frage, ob eine DBA-Betriebsstätte aufgrund des bloß unterstützenden Hilfscharakters vorliegt, maßgeblich vom **Unternehmensgegenstand** abhängt (vgl. EAS 2111 vom 2.9.2002). Wenn der zentrale Unternehmensgegenstand "in der bloßen Vorbereitung und sonstigen Unterstützung der Exporttätigkeiten" liegt, können diese Tätigkeiten nicht Hilfscharakter haben und damit eine Betriebsstätte nach zwischenstaatlichem Recht ausschließen. Hilfstätigkeiten könne aber nur von der Haupttätigkeit verschiedene Tätigkeiten sein. Eine Tätigkeit ist jedoch **Haupttätigkeit**, wenn sie einen **wesentlichen** und **maßgeblichen Teil** der Tätigkeit des Gesamtunternehmens **ausmacht** (s. sinngemäß OECD-Musterabkommenskommentar, Art. 5, Rz 25; s. EAS 2921 vom 25.1.2008).

So wurde im Falle einer japanischen Gesellschaft, deren zentraler Unternehmensgegenstand in der bloßen Vermittlung, Vorbereitung und sonstigen Unterstützung der Exporttätigkeiten liegt, ausgesprochen, dass diese nach DBA-Recht in Österreich eine Betriebsstätte unterhält und die vorstehenden Aktivitäten nicht als bloße Tätigkeiten "vorbereitender Art" oder als "Hilfstätigkeiten" im Sinne von Art. III Abs. 3 DBA-Japan gesehen werden können, die keine Betriebsstätte nach Abkommensrecht entstehen ließen (s. sinngemäß EAS 2111 vom 2.9.2002).

So wurde insbesondere in der Erbringung Portfolio-Beratung für eine ausländische Investmentfondsgesellschaft durch eine inländische feste Geschäftseinrichtung, der damit verbundenen Markt- und makroökonomischen Analysen, der Suche nach Investitionsmöglichkeiten und dem Aufzeigen alternativer Investitionsmöglichkeiten keine

bloß "vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten" gemäß Art. 5 Abs. 4 lit. e OECD-MA erblickt.

Dies mit der Begründung, dass der allgemeine Zweck der Gesamtunternehmung in der Auflage, der Vermarktung, dem Verkauf und der Verwaltung von Investmentfonds gelegen und die Analyse- und Beratungstätigkeiten die Grundlage für Empfehlungen zum An- und Verkauf von Wertpapieren bildet (s. sinngemäß BMF 24.9.2009, ZI. BMF-010221/2415-IV/4/2009).

Der Grund für die abkommensrechtliche Ausnahmeregelung für Einrichtungen, die lediglich Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten erbringen, besteht darin, dass Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten idR nicht der Gewinnerzielung dienen und es besonders schwierig ist, den auf Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten entfallenden Gewinn zu bemessen. Feste Einrichtungen, die lediglich Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten erbringen, begründen demnach keine Betriebsstätte nach DBA-Recht (vgl. BFG 17.7.2014, GZ. RV/1100352/2013).

Die Begriffe "Tätigkeiten vorbereitender Art" und "Hilfstätigkeiten" sind in Abgrenzung zu den Haupttätigkeiten zu verstehen. Eine Tätigkeit ist dann *vorbereitend*, wenn sie zeitlich vor der Haupttätigkeit ausgeübt wird. *Hilfstätigkeiten* sind dadurch gekennzeichnet, dass sie parallel neben oder zeitlich nach der Haupttätigkeit ausgeübt werden und von dieser in ihrer Art verschieden sind. Die Haupttätigkeit des Unternehmens ergibt sich aus dessen formellen und tatsächlichem Gegenstand. Abzustellen ist dabei auf den Charakter der Tätigkeit (vgl. *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Art. 5 MA, Tz 178).

Keine Hilfstätigkeit liegt daher bei einer Tätigkeit gegenüber Dritten, einschließlich Konzerngesellschaften vor (vgl. *Marschner* in *Jakom*, EStG, 6. Aufl. 2013, § 98, Tz. 51; EAS 2689 v 21.12.05).

Somit sind die Voraussetzungen für eine Betriebsstätte nach § 29 BAO als auch nach Art. 5 Abs. 3 lit. e DBA-Ungarn gegeben, wird damit eine Steuerpflicht der Bf. im Inland begründet.

Werden im vorliegenden Fall die die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide scheiden ex lege die neuen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand aus (vgl. VwGH 15.11.2005, ZI. 2004/14/0108; 19.12.2006, ZI. 2006/15/0353; 21.12.2012, ZI. 2010/17/0122).

Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

### **3. Festsetzung der Umsatzsteuer für 07-09/2012, 10-12/2012 und 01-03/2013:**

Gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO idgF ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Tritt gemäß § 253 BAO idgF ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Die Bestimmung des § 253 BAO idgF übernimmt den Inhalt des bisherigen ersten Satzes des § 274 BAO idF BGBl I Nr. 97/2002.

Mit der Neufassung des § 274 BAO idF BGBl I Nr. 97/2002 nach dem AbgRmRefG ist diese Regelung über die Weitergeltung von Berufungen bzw. Beschwerden in allen Fällen anwendbar, in denen ein Bescheid während eines anhängigen Rechtsmittelverfahrens an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt. Eine Beschwerde gegen einen Bescheid über die Festsetzung von USt-Vorauszahlungen gilt daher auch gegen den maßgeblichen USt-Veranlagungsbescheid (Jahresbescheid) gerichtet, wenn dieser vor Erledigung der Beschwerde ergeht. Dies insbesondere deshalb, weil dem Bescheid über die Festsetzung von USt-Vorauszahlungen nur ein bis zur Erlassung des USt-Veranlagungsbescheides ein zeitlich begrenzter Wirkungsbereich zukommt und im Jahresbescheid auch über den Abgabensanspruch abgesprochen wird (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 274 BAO aF, Rz 2).

Die Bestimmung des § 253 idgF BAO setzt die Erlassung des an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Bescheides vor Erledigung der Bescheidbeschwerde voraus (vgl. VwGH 12.12.1968, Zl. 1791/67; 21.3.1995, Zl. 90/14/0233). Ergeht beispielsweise der endgültige Bescheid erst nach Erledigung der gegen den vorläufigen Bescheid gerichteten Bescheidbeschwerde, so wird hierdurch die Bescheidbeschwerde nicht wieder unerledigt (vgl. Ritz, BAO, 5. Auflage, § 253, Rz. 8).

Die in § 253 BAO idgF normierte Weitergeltung der Bescheidbeschwerde gegen den an die Stelle eines früheren Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheides tretenden Umsatzsteuer-Jahresbescheid (Veranlagungsbescheid) hat jedoch stets zur **Voraussetzung**, dass mit dem nachfolgenden Jahresbescheid dem Beschwerdebegehren **nicht Rechnung** getragen wurde.

### **3.1 Festsetzung der Umsatzsteuer für 07-09/2012 und 10-12/2012:**

Im vorliegenden Fall wurde mit Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheiden vom 23. Juli 2013 für die Zeiträume 07-09/2012 und 10-12/2012 die Umsatzsteuer jeweils iHv EUR 125,00 (07-09/2012) bzw. EUR 2.024,73 (10-12/2012) festgesetzt.

Gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume 07-09/2012 und 10-12/2012 vom 23. Juli 2013 wurde mit Eingabe vom 15. Juli 2013 das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht und eine stattgebende Erledigung beantragt.

Mit Umsatzsteuerjahresbescheid 2012 vom 28. Oktober 2013 wurde die Bf. gemäß der eingereichten USt-Erklärung veranlagt und die Umsatzsteuer iHv EUR 2.145,05 festgesetzt. Damit wurde seitens des Finanzamtes dem Beschwerdebegehren Rechnung getragen, sodass die in § 253 BAO normierte Rechtsfolge der Weitergeltung der gegen die USt-Festsetzungsbescheide eingebrachten Bescheidbeschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2012 nicht eintrat.

Die Bescheidbeschwerde gegen die Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheide 07-09/2012 und 10-12/2012 vom 23. Juli 2013 wird daher als unzulässig geworden zurückgewiesen. Dies ungeachtet des Umstandes, dass der Umsatzsteuer(jahres)bescheid 2012 vom 28. Oktober 2013 mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 10. Juli 2014 mit der Begründung aufgehoben wurde, da sich dessen Spruch nicht als richtig erweist.

### **3.2 Festsetzung der Umsatzsteuer für 01-03/2013:**

Mit Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid für den Zeitraum 01-03/2013 vom 23. Juli 2013 wurden der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen mit EUR 0,00 ermittelt und die Umsatzsteuer iHv EUR 1.048,17 festgesetzt.

Gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-03/2013 erhob die Bf. mit Eingabe vom 15. Juli 2013 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine stattgebende Erledigung.

Mit Umsatzsteuer(jahres)bescheid 2013 vom 5. März 2015 wurde die Bf. entsprechend der eingereichten Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2013 zur Umsatzsteuer veranlagt und die Umsatzsteuer iHv EUR 6.901,76 festgesetzt. Damit wurde seitens des Finanzamtes dem Beschwerdebegehren ebenso Rechnung getragen, sodass die in § 253 BAO normierte Rechtsfolge der Weitergeltung der gegen die USt-Festsetzungsbescheide eingebrachten Bescheidbeschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2013 nicht eintrat.

Die Bescheidbeschwerde gegen den Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid 01-03/2013 wird daher als unzulässig geworden zurückgewiesen, da dem Bescheid über die Festsetzung von USt-Vorauszahlungen ein zeitlich begrenzter Wirkungsbereich zukommt (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 274 BAO aF, Rz. 3).

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

In Bezug auf die Frage, ob bei der der Bf. zur Verfügung stehenden festen Einrichtung in P. , N-Straße , eine Betriebsstätte auch in abkommensrechtlicher Hinsicht begründet wurde, folgt diese Entscheidung dem Wortlaut des hier maßgeblichen Art. 5 Abs. 1 und 2 DBA-Ungarn.

Wien, am 15. Juli 2015