



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 1

GZn. RV/0787-L/10, RV/0788-L/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EI, vertreten durch SSG, vom 29. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 27. November 2008 betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für 2006 und 2007 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

1. a. Im Zuge von Ermittlungen der KIAB wurde festgestellt, dass die Bw. (Firma E) schon seit 2006 in Österreich tätig war (10. Oktober 2008):

Es seien Malereiarbeiten, Spachtelarbeiten, Fliesenlegerarbeiten und andere Bauarbeiten durchgeführt worden (Baunebenarbeiten). Der Geschäftsführer AJ habe zu diesem Zweck seit 1. Mai 2006 eine Wohnung in T, H-Str. 15, angemietet.

Die KIAB habe nachweisen können, dass es sich bei der Wohnung tatsächlich um eine Betriebsstätte der Bw. handle, von der aus die gewerbliche Tätigkeit in Österreich durchgeführt werde. Es bestehe auch ein Bankkonto bei der RE in T.

Es bestehe der Verdacht, dass die Bw. tatsächlich eine Domizilgesellschaft sei, die in der Slowakei nicht tätig werde, zumindest nicht auf dem Baumarkt, sondern nur in Österreich. Die slowakische Homepage betreffe nur den Imkereibedarf.

Nach den bisherigen Erkenntnissen würden mindestens vier Arbeitnehmer in Österreich beschäftigt. Da nach Ansicht der KIAB in T eine Betriebsstätte (Zweigniederlassung) im Sinne des Art 5 DBA CSSR gegeben sei, liege auch eine Lohnsteuerbetriebsstätte gemäß § 81 BAO vor. Man schlage daher vor, so rasch wie möglich einen Veranlagungsakt mit den Abgaben U, K, L, DB, DZ anzulegen.

Der Geschäftsführer sei aufgefordert worden, bis zum 30. Oktober 2008 noch weitere Unterlagen beizubringen.

b. Am 27. November 2008 wurden an die Bw. Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für 2006 und 2007 im Schätzungswege erlassen.

Die Schätzung gemäß § 184 BAO richtete sich nach folgenden Parametern:

Veranlagung 2006:

Umsatzsteuer: Gesamtumsatz 35.000,00 €, davon Bauleistungen 35.000,00 €,  
Umsatzsteuerzahllast 0,00 €.

Körperschaftsteuer: Einkünfte aus Gewerbebetrieb 15.000,00 €, festgesetzte  
Körperschaftsteuer 3.750,00 €.

Als Begründung wurde in beiden Fällen angeführt: Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

Veranlagung 2007:

Umsatzsteuer: Gesamtumsatz 80.000,00 €, davon Bauleistungen 80.000,00 €,  
Umsatzsteuerzahllast 0,00 €.

Körperschaftsteuer: Einkünfte aus Gewerbebetrieb 35.000,00 €, festgesetzte  
Körperschaftsteuer 8.750,00 €.

Als Begründung wurde in beiden Fällen angeführt: Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

2. Mit Schreiben vom 29. Januar 2009 legte die Bw. gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für 2006 und 2007 vom 27. November 2008 Berufung ein:

a. Man bringe fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für 2006 und 2007 (zugestellt am 2. Dezember 2008) ein. Mit Schriftsatz vom 21. November 2008 habe man die Behörde ersucht, die Frist zur Abgabe der Steuererklärungen bis Ende Dezember 2008 zu verlängern. Dieser Antrag sei mittels Finanz-Online fristgerecht eingebracht worden. Von Seiten der Abgabenbehörde sei der Antrag nicht

---

bearbeitet worden. Eine wesentliche Begründung für die Fristverlängerung sei gewesen, dass derzeit ein Prüfungsverfahren bezüglich Lohnabgaben laufe und dieses noch nicht beendet sei. Der Ausgang der Prüfungshandlung habe jedoch wesentliche Auswirkungen auf mögliche Abgabenerklärungen.

Mit 27. November 2008 seien dennoch die Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 im Schätzungswege festgesetzt worden.

Mit Schriftsatz vom 30. Dezember 2008 habe man fristgerecht eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 30. Januar 2009 beantragt.

b. Die Berufung begründe man wie folgt:

(1) Die Gesellschaft habe sich vor Beginn ihrer Tätigkeit in Österreich umfassend bei der slowakischen Wirtschaftskammer informiert. Entsprechend einer von dieser Einrichtung veröffentlichten Informationsbroschüre dürfe ein slowakisches Unternehmen in Österreich eine kleine, für Tätigkeiten in Österreich notwendige Infrastruktur (beispielsweise ein Büro) errichten, ohne dass eine Betriebsstätte vorliege.

Diese Rechtsansicht finde auch im Art. 5 des DBA Österreich/Tschechien Deckung. Hier werde normiert, dass eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werde, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art seien oder eine Hilfstätigkeit darstellten, nicht als Betriebsstätte gelte. Im gegenständlichen Fall handle es sich um eine Privatwohnung, in der lediglich ein kleiner Bereich für diverse Büroarbeiten verwendet werde.

(2) In Rz 7931 der EStR werde normiert, dass das Vorliegen einer Betriebsstätte zwischen dem zuständigen österreichischen Finanzamt und der zuständigen Behörde des Ansässigkeitsstaates korrespondierend beurteilt werde. Könne darüberhinaus auch ein Besteuerungsnachweis der ausländischen Steuerverwaltung erbracht werden, sei dies als gewichtiges Indiz dafür zu werten, dass diese keine feste österreichische Einrichtung als gegeben angenommen habe. Die geforderten Besteuerungsnachweise lägen in Form von eingereichten, mit einem Eingangsstempel des zuständigen slowakischen Finanzamtes versehenen Körperschaftsteuererklärungen vor. Hieraus sei ersichtlich, dass die slowakischen Behörden nicht vom Vorliegen einer österreichischen Betriebsstätte ausgegangen seien.

(3) Aus den genannten Gründen werde die Aufhebung der Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 beantragt.

(4) Im Falle der Abweisung der Berufung beantrage man eine Entscheidung des Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Des weiteren behalte man sich in diesem Fall das

---

Recht vor, im Verfahren vor der zweiten Instanz berichtigte Steuererklärungen einzubringen, aus denen hervorgehe, dass das Einkommen der Bw. in Österreich 0,00 € betrage.

3. Mit Schreiben vom 20. Mai 2009 übermittelte die zuständige Behörde einen Vorhalt zur Ergänzung der Berufung (Frist zur Beantwortung bis 19. Juni 2009 - Auszug):

- a. Grundsätzlich gelte das DBA mit der Tschechoslowakei BGBl 1979/34 weiterhin.
- b. Eine Betriebsstätte sei eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Unternehmertätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt werde. Nicht als Betriebsstätten würden Informationsbüros gelten, die reine Hilfstätigkeiten ausführten. Auch die Wohnung des Unternehmers oder Mitarbeiters könne als örtliche, ortsgebundene, dem Betrieb dienende Räumlichkeit verstanden werden, wenn in ihr regelmäßig betriebliche Tätigkeiten abgewickelt würden. Das funktionelle Element bedeute, dass die Geschäftseinrichtung dem Betrieb zu dienen habe und betriebliche Tätigkeiten dort entfaltet würden. Das Merkmal, dass die Anlage oder Einrichtung "fest" sein müsse, erfordere eine gewisse Dauerhaftigkeit.
- c. Die angemietete Wohnung diene laut den Ermittlungen der KIAB nicht nur privaten, sondern auch betrieblichen Zwecken. Es sei eine ortsgebundene, feste Vorkehrung vorhanden, über die die Firma Verfügungsmacht gehabt habe (statisches Element). Es habe sich dort eine unternehmerische Tätigkeit abgespielt und diese Einrichtung sei auch nicht auf vorübergehende Dauer ausgerichtet gewesen.

Es sei also nach dem vorangehend Gesagten nicht ausgeschlossen, dass die Wohnung des Unternehmers als örtliche, ortsgebundene, dem Betrieb dienende Räumlichkeit verstanden werden könne, wenn in ihr regelmäßig betriebliche Tätigkeiten abgewickelt würden. Dies insbesondere dann, wenn eine entsprechende Betriebsstätte im herkömmlichen Sinn nicht vorhanden sei und sich in der Wohnung auf Dauer alle jene Tätigkeiten vollziehen würden (Buchhaltung, Büroarbeiten, Planung), die man ansonsten in entsprechenden Betriebsräumen abwickle.

Die Anforderungen an den Umfang der unternehmerischen Handlungen, die zur Begründung einer Betriebsstätte erforderlich seien, müssten umso geringer ausfallen, je mehr sich die eigentliche unternehmerische Tätigkeit außerhalb einer festen örtlichen Einrichtung vollziehe.

d. Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes sei kraft Vorliegens einer dauerhaft betrieblich genutzten räumlichen Einrichtung eine inländische Betriebsstätte gegeben.

e. Sei das Ergebnis aus Österreich in die Gewinnermittlung in der Slowakei einbezogen worden? Um entsprechende Nachweise werde ersucht (Besteuerungsnachweis).

- f. Das Vorliegen der Betriebsstätte müsse in Österreich und der Slowakei korrespondierend beurteilt werden. Es werde daher gebeten, eine Darlegung der Rechtsansicht der slowakischen Abgabenbehörde einzuholen.
- g. Soweit auf Parteienseite eine gegenteilige Auffassung vertreten werde, so stehe es ihr frei, gemäß Art. 25 des DBA CSSR im Ansässigkeitsstaat die Einleitung eines internationalen Verständigungsverfahrens zu beantragen.

4. Am 23. Juni 2009 übermittelte der Steuerberater nach Verlängerung der Frist folgendes Mail an das Finanzamt (Auszug):

- a. Wir haben ein Ersuchen um Ergänzung erhalten, Da ich leider vorige Woche krankheitsbedingt nicht im Haus war, konnte ich nicht rechtzeitig um Fristverlängerung ansuchen.
- b. Der Geschäftsführer der Bw. ist derzeit in der Slowakei und versucht, die notwendigen Unterlagen zu beschaffen. Leider braucht dies seine Zeit. Deshalb würde ich sie bitten, die Frist zur Beantwortung bis Mitte Juli zu verlängern. Ich hoffe, dass es unserem Klienten bis dahin möglich sein wird, alle Unterlagen zu beizubringen.

5. Mit Schreiben vom 1. Juli 2009 teilte die Bw. folgendes mit:

- a. Bezugnehmend auf die Frage, ob das Ergebnis aus Österreich in die Gewinnermittlung in der Slowakei einbezogen worden sei, teile man mit, dass dies der Fall sei. Die entsprechenden slowakischen Steuererklärungen habe die Behörde als Beilage zum Schreiben vom 14. November 2008 erhalten. In diesen Steuererklärungen seien sämtliche Einnahmen der Bw. (Welteinkommen) erfasst.
- b. Weiters ersuche die Behörde, die Rechtsansicht der slowakischen Abgabenbehörde einzuholen. Diese könne jedoch vorerst lediglich die beiliegenden Ansässigkeitsbescheinigungen ausstellen. Die Beurteilung hinsichtlich des Vorliegens einer Betriebsstätte könne erst nach einer besonderen Prüfung vorgenommen werden. Eine derartige Prüfung könne aber nicht von der Bw., sondern nur von einer zuständigen ausländischen Abgabenbehörde beantragt werden. Man ersuche daher, sich direkt mit der zuständigen slowakischen Abgabenbehörde (Danovy urad Moldava nad Bodvu, Hlavna 112, 04523 Molsava nad Bodvu) in Verbindung zu setzen.

Aktenvermerk des Finanzamtes am Schreiben vom 3. Juli 2009: Telefonat mit dem Steuerberater, Unterlagen werden nachgereicht (Schreiben vom 14. November 2008, slowakische Steuererklärungen, Schreiben WK).

6. Am 6. Juli 2009 wurden vom Steuerbüro diverse Unterlagen und Steuererklärungen (für 2006 und 2007) an das Finanzamt übersandt.

7. Am 6. Juli 2010 wurde die Berufung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 und 2007 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Die Behörde führt zur Vorlage ergänzend folgendes aus:

a. Die Bw. erbringe zumindest seit Mai 2006 Bautätigkeiten (Baunebengewerbe) in Österreich. Zu diesem Zweck habe der Geschäftsführer AJ seit 1. Mai 2006 eine Wohnung angemietet. Bezuglich der weiteren Sachverhaltsermittlung sowie der Beurteilung durch die Behörde werde auf das Ersuchen um Ergänzung betreffend Berufung gegen die Umsatz – und Körperschaftsteuerbescheide für 2006 und 2007 vom 20. Mai 2009 verwiesen.

Im Wesentlichen sei dazu vorgebracht worden, man habe das Welteinkommen der Bw. in die slowakischen Steuererklärungen aufgenommen und in der Slowakischen Republik versteuert. Dem Schreiben seien umfangreiche Anlagen beigelegt worden (Ansässigkeitsbestätigungen 2005 bis 2007, Kopien slowakischer Erklärungen und Kopien von Bilanzen der Jahre 2006 und 2007 in slowakischer Sprache).

b. Die Bw. sei ersucht worden, die Rechtsansicht der slowakischen Abgabenbehörden einzuholen. Vorgelegt habe man lediglich Ansässigkeitsbescheinigungen für 2005 bis 2007. Die Bw. habe zudem angemerkt, dass die Prüfung betreffend eines Vorliegens einer Betriebsstätte lediglich durch eine zuständige ausländische Abgabenbehörde beantragt werden könne.

c. Aus den vorgelegten Unterlagen sowie dem Vorbringen der Berufungswerberin sei für die bescheiderlassende Behörde nicht ersichtlich, ob in der slowakischen Republik tatsächlich eine Besteuerung der gegenständlichen Vorgänge im gegenständlichen Zeitraum erfolgt sei. Soweit überblickbar, habe man lediglich Bilanzen und Steuererklärungen (in Kopie) des betreffenden Zeitraums übermittelt. Inwieweit tatsächlich eine Besteuerung der gegenständlichen Vorgänge im Inland in der slowakischen Republik vorgenommen worden sei, habe man nicht beurteilen können.

d. Gemäß Rz 7931 EStR könne ein Besteuerungsnachweis der ausländischen Steuerverwaltung Indizwirkung für das Nichtvorliegen einer inländischen Betriebsstätte haben. Im Zweifel sei der Betriebsstättenbegriff keiner restriktiven Auslegung zugänglich.

e. Aufgrund des ermittelten Sachverhaltes gehe die bescheiderlassende Behörde weiter vom Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte aus.

Die Berufung sei daher als unbegründet abzuweisen.

8. Folgende Unterlagen und Aussagen sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

a. Mietvertrag Marktwirt D mit AJ vom 1. Mai 2006:

Mietgegenstand: Zimmer 16 und 17

Bestandteile der Wohnung und mitvermietetes Zubehör: Ca 35 m<sup>2</sup>; eingerichtet wie alle Zimmer.

Das Mietverhältnis beginnt am 1. Mai 2006 und wird auf die Dauer von zwei Jahren abgeschlossen.

Der Mietzins beträgt monatlich 260,00 €.

Die Mieter sind verpflichtet, die Wohnung in gutem und brauchbaren Zustand zu erhalten. Die Verwendung der Wohnung, von Teilen derselben oder des Zubehörs, zu einem anderen Zweck als zu dem diese vermietet wird, ist ausgeschlossen.

b. Niederschrift mit AJ vom 21. August 2008:

Frage: Sie sind Geschäftsführer der Firma E. Welche Geschäftstätigkeiten übt die Firma E aus?

Antwort: Die Firma übt das Baugewerbe und den Warenhandel aus. Die Firmenanschrift R ist noch korrekt und ident mit der Wohnadresse in der Slowakei.

Frage: In welchen Ländern ist die Firma E tätig?

Antwort: In der Slowakei und in Österreich. In welchem der beiden Länder die überwiegenden Tätigkeiten stattfinden, ist schwer zu sagen. In Österreich sind es nur Bautätigkeiten. In der Slowakei übt die Firma weniger Bautätigkeiten und mehr Handel aus. Seit dem 1. Juli 2005, dem Bescheidatum des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit, wurden Umsätze von ungefähr 20.000,00 € pro Jahr in Österreich erzielt. Ich kann das jedoch nicht so genau sagen, ohne in die Buchhaltung Einsicht zu nehmen. Die Buchhaltung macht eine Buchhalterin, die in der Slowakei wohnt. Sie ist eine externe Buchhalterin. Die Unterlagen befinden sich in der Slowakei. Die aktuelle Buchhaltung ist in M, dort befindet sich das Büro der Buchhalterin.

Frage: Wenn sie eine Rechnung an den Auftraggeber in Österreich schreiben, wird darin Umsatzsteuer ausgewiesen?

Antwort: Zwischen den Firmen wird ohne Mehrwertsteuer verrechnet. Ich habe eine slowakische Firma mit einer Umsatzsteueridentifikationsnummer. Das ist eine Dienstleistung im Baugewerbe, die wird ohne Umsatzsteuer verrechnet. Wenn ich eine Rechnung schreibe

---

wird keine Umsatzsteuer ausgewiesen. Es muss unten auf der Rechnung "Steuerschuld geht auf den Leistungsempfänger über" stehen.

Frage: Können sie angeben, welche Aufträge sie in der letzten Zeit ausgeführt haben?

Antwort: Nein, kann ich nicht.

Frage: Hat die Firma E einen Firmensitz in Österreich?

Antwort: **Nein. Die Geschäfte werden von mir aus geführt. Es gibt kein Büro für die Firma E. Zuhause gibt es einen Schreibtisch und einen Computer. Ich habe in Österreich einen Nebenwohnsitz in T. Diesen habe ich seit 2. Mai 2006. Ich bin mehr in der Slowakei aufhältig.** Ich fahre in unregelmäßigen Abständen zwischen der Slowakei und Österreich hin und her. Etwa alle ein bis eineinhalb Monate. Wenn man alles zusammenrechnet, bin ich für fünfeinhalb Monate in Österreich, die restlichen sechseinhalb Monate in der Slowakei. In der Zeit in der ich nicht in Österreich bin, bezahle ich für meine Wohnung dennoch, die Zimmer für die Arbeiter werden je nach Belegung bezahlt.

Frage: Bei welchem Finanzamt in der Slowakei sind sie gemeldet?

Antwort: Beim Finanzamt in M. Meine Steuernummer lautet 34. Meine Telefonnummer lautet 06.

c. Niederschrift mit AJ vom 9. Oktober 2008 (Auszug):

Ich bin der deutschen Sprache mächtig und verstehe diese auch. Ein Dolmetscher ist nicht nötig.

Sachverhalt: **Herr AJ und seine Frau AR sind seit 13. September 2000 als Geschäftsführer der slowakischen Firma E im Firmenbuch der Slowakei eingetragen.**

Vorgelegt wurden bisher folgende Unterlagen

- Ausgangsrechnungen vom Mai 2006 bis Mai 2008,
- Arbeits- und Werkverträge mit drei slowakischen Arbeitern (in slowakischer Sprache),
- SV-Anmeldebescheinigungen der drei slowakischen Arbeiter in slowakischer Sprache,
- Anerkennungsbescheid des BMWA für Herrn SF (gewerberechtlicher Geschäftsführer),
- Eine deutsche Übersetzung des Gewerbescheines für Herrn SF (Entstehen der Gewerbebefugnis 30. März 2005),

- 
- Eine deutsche Übersetzung des Auszuges aus dem Handelsregister der Firma E.

Das Unternehmen tätigte in Österreich laut den von Herrn AJ vorgelegten Rechnungen folgende Umsätze (in Euro):

5-12/2006	1-12/2007	1-5/2008
43.892,94	113.373,50	45.879,00

Frage: Sind diese Umsatzzahlen korrekt? Gab es vorher noch irgendwelche Umsätze?

Antwort: Ja. Vor Mai 2006 gab es keine Umsätze.

Frage: Welche Tätigkeit übt die Firma E in der Slowakei aus?

Antwort: Hauptsächlich Geschäftstätigkeiten. Warenein- und Verkauf. Hauptsächlich handelt es sich dabei um Imkereibedarf und Baumaterialien.

Frage: Welchen Inhalt hat die Homepage der Firma E?

Antwort: Imkereibedarf.

Frage: Welche Funktion und Tätigkeit hat die Frau AR für die Firma E durchzuführen?

Antwort: Was man so braucht. Etwas ausfüllen, zur Post gehen, Unterlagen für die Buchhaltung vorbereiten. Wenn sie hier ist, macht sie das in Österreich und sonst in der Slowakei.

Frage: Wie sind die Geschäfte in Österreich angebahnt worden, wie sind sie überhaupt nach Österreich gekommen?

Antwort: Die Geschäfte sind über Bekannte entstanden. Der Hausherr hier ist ein alter Bekannter, der Eigentümer der IT, Herr ST. Über Herrn ST bin ich zu Herrn KH gekommen. In der Slowakei führen wir nur kleine Bautätigkeiten aus, überwiegend werden die Bauleistungen in Österreich erbracht.

Frage: Wo üben sie ihre Geschäftsführertätigkeiten überwiegend aus?

Antwort: Wo man was braucht. Für die Geschäftstätigkeiten in der Slowakei dort und für die Bautätigkeiten in Österreich hier.

Frage: Wann ist die Firma E das erste Mal in Österreich aufgetreten?

Antwort: Im Mai 2006, kann sein.

Frage: Sind sie vorher schon in einer anderen Rechtsform in Österreich tätig gewesen?

---

Antwort: Nein.

Frage: Wieviele Arbeitnehmer hat die Firma E seit Beginn der Tätigkeit in Österreich beschäftigt gehabt?

Antwort: Das weiß ich nicht genau, da muss ich in der Buchhaltung schauen.

Frage: HJ, Entsendezeitraum 4. August 2008 bis 3. August 2009 – ist Herr HJ nach wie vor zur Firma IT entsendet?

Antwort: Ja, Herr HJ ist noch hier in Österreich .... Die Baustelle wird in drei Etappen gemacht. Jetzt werden Büros umgebaut.

Frage: Legen sie eine Liste der Arbeitnehmer vor.

Antwort: Ich werde diese Liste dem Finanzamt vorlegen.

Frage: Wieviele Arbeitnehmer sind davon in der Slowakei beschäftigt gewesen und wieviele in Österreich? Die Beschäftigungszeiten sind durch Reiseaufzeichnungen nachzuweisen.

Antwort: Die erforderlichen Unterlagen werden dem Finanzamt vorgelegt.

Frage: Wieviele Fahrzeuge sind im Eigentum der Firma E?

Antwort: Vier Fahrzeuge. Drei Busse und ein PKW. Die Papiere habe ich nicht dabei, die werden auch in Kopie vorgelegt.

Frage: Vorlage der Abgabenbescheide der Slowakei?

Antwort: Werden auch vorgelegt.

Frage: Wer bezahlt die Miete für ihr Zimmer bei D?

Antwort: Die Firma E.

Frage: Bei welchen Behörden in Österreich haben sie sich bezüglich der Beschäftigung von ausländischen Arbeitnehmern in Österreich erkundigt?

Antwort: Beim Arbeitsmarktservice. Das war Ende 2006 oder Anfang 2007 denke ich. Ich bin aufgrund einer Kontrolle zum AMS gegangen, um mich zu erkundigen. Die Dame dort hat sich allem Anschein nach nicht richtig ausgekannt. Sie hat mir zwei Drucksorten mitgegeben und hat gesagt, sie wird mich anrufen, welche der zwei Drucksorten ich brauche. Sie hat aber nicht angerufen. **Dann war ich noch einmal dort und es wurde mir gesagt, dass weder die eine noch die andere Drucksorte für mich passt. Herausgekommen ist soviel, dass ein Arbeitnehmer hier nicht angemeldet werden kann, weil die Firma E**

---

**hier keinen Betriebssitz hat.** Über Bewilligungen für die Arbeitnehmer wurde nicht gesprochen.

Herrn AJ werden die gesetzlichen Vorschriften laut Ausländerbeschäftigungsgesetz erläutert.

**Frage: Sie gaben in der Niederschrift des Finanzamtes vom 21. August 2008 an, die Firmenanschrift ist identisch mit ihrer Wohnadresse in der Slowakei. Welche betrieblich genutzten Räume gibt es dort?**

**Antwort: Das ist eigentlich ein Zimmer, das wie ein Büro eingerichtet ist. Das sieht auch ungefähr wie hier aus. Den Computer (Laptop) habe ich immer mit, da gibt es nur einen. Dann ist dort noch ein Drucker, mehr brauche ich nicht, weil die Buchhaltung extern gemacht wird.**

**Frage: Wo werden die Rechnungen für die Aufträge in Österreich erstellt?**

**Antwort: Die drucke ich hier aus oder wo ich gerade bin, weil ich den Computer immer mit habe.**

Nach Besichtigung der von der Firma E angemieteten Räumlichkeiten bei D wird folgendes festgehalten: Es befinden sich ein Laptop mit mobilem Internetanschluss, ein Drucker und verschiedene Geschäftsunterlagen in dem Raum, der als Küche, Ess- und Wohnzimmer genutzt wird (siehe Fotos).

Sie werden aufgefordert, alle Bücher und Aufzeichnungen samt allen Belegen aus den Jahren 2006 bis laufend vorzulegen.

Vorlage einer vollständigen Liste aller Kunden in Österreich, die jemals bedient wurden. Für die Vorlage der in der Niederschrift geforderten Unterlagen wird eine Frist bis 30. Oktober 2008 vereinbart.

d. Schreiben des Steuerberaters vom 1. Juli 2009:

Sg. Finanzamt. **Bezugnehmend auf ihre Frage, ob das Ergebnis aus Österreich in die Gewinnermittlung in der Slowakei einbezogen worden sei, teile man mit, dass dies der Fall sei.**

**Die entsprechenden slowakischen Steuererklärungen habe das Finanzamt als Beilage zum Schreiben vom 14. November 2008 erhalten. In diesen Steuererklärungen seien sämtliche Einnahmen der Firma E (Welteinkommen) erfasst.**

Weiters habe das Finanzamt ersucht, die Rechtsansicht der slowakischen Abgabenbehörde einzuholen. Diese könne jedoch vorerst lediglich die beiliegenden Ansässigkeitsbescheinigungen ausstellen. Die Beurteilung hinsichtlich des Vorliegens einer Betriebsstätte könne erst nach einer besonderen Prüfung vorgenommen werden. Eine derartige Prüfung könne aber nicht von der Klientin, sondern nur von einer zuständigen ausländischen Abgabenbehörde beantragt werden. Deshalb werde die Finanzverwaltung ersucht, sich direkt mit der zuständigen slowakischen Abgabenbehörde (Name angeführt) in Verbindung zu setzen.

e. Anzeige an die Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 13. Dezember 2010 (Auszug):

.... Ebenfalls am 9. September 2010 wurde einer der Geschäftsführer der Firma E, Herr AJ, niederschriftlich zum Sachverhalt befragt. Herr AJ bestritt dabei, dass die Firma E einen Betriebssitz in Österreich habe und behauptete, dass die Geschäfte ausschließlich von der Slowakei aus geführt würden. Dem Finanzamt lägen jedoch Fakten vor, die einen österreichischen Betriebssitz durchaus als gegeben annehmen lassen würden:

- Herr AJ habe seit Mai 2006 an der Adresse T einen (Neben)Wohnsitz gemeldet.
- Die Firma E sei im Besitz mehrerer Firmenfahrzeuge, welche zwar nicht in Österreich angemeldet seien, in Österreich aber verwendet würden. Auf diesen Fahrzeugen befänden sich Werbeaufschriften nur in deutscher Sprache, auf denen eine österreichische Telefonnummer angeführt werde, nicht jedoch eine slowakische. Dazu werde auf diesen Aufschriften die Firma als Firma E GmbH bezeichnet, es solle offensichtlich für potentielle Kunden der Eindruck erweckt werden, dass es sich um ein österreichisches Unternehmen handle.
- Herr AJ habe gemeinsam mit seiner Gattin AR (Kaufvertrag 20. Januar 2010) das Haus an der Adresse T, D gekauft. Laut Auskunft einer Nachbarin seien dort mehrere Arbeiter der Firma E einquartiert. Weiters solle im EG des Hauses eine Wohnung für das Ehepaar eingerichtet werden.
- In einer vom Finanzamt in Auftrag gegebenen internationalen Wirtschaftsauskunft über die Firma E sei bekanntgegeben worden, dass sich deren Geschäftstätigkeiten auf eine Imkerei sowie den Handel mit Honig und Bienenzuchtbedarf beschränken würden.

f. Im Ministry of Justice of the Slovak Republik Companies Register ist die Bw. mit "limited liability company" geführt.

g. Die von der KIAB in der Wohnung des Geschäftsführers aufgenommenen Photos zeigen folgendes:

---

Photo 1: Ein Wohnzimmer mit Couch und kleinem Tisch, mit einigen wenigen Papieren.

Photo 2: Ein Tisch mit Schreibzeug, Rechner und diversen (geschäftlichen) Unterlagen.

Photo 3: Derselbe Tisch mit Stuhl, Laptop, Stuhl, Salz- und Pfefferstreuer.

h. Eine KSV-Auskunft zur Bw. weist auf:

- Registrierungsstatus: Registrierte Firma
- Firmensitz: Firmenanschrift R
- Gesellschafter: AJ und AR
- Tätigkeit: Sonstiger Einzelhandel in Verkaufsräumen
- Bilanzdaten: Laut Gesetz ist das Unternehmen zur Veröffentlichung seiner Bilanz verpflichtet. Die Jahresabschlüsse wurden bislang nicht veröffentlicht.

Zur IWD-Recherche wird außerdem mitgeteilt: Im Handelsregister sind außer den allgemeinen Handelsaktivitäten wie Reifendienst, Verkauf von Autos und Zubehör, Immobilienhandel und Bauwesen eingetragen. Auf der Webseite der Firma ist nur der Handel mit Bedürfnissen für die Bienenzüchter und Honigproduktion angegeben.

i. Niederschrift mit TJ vom 20. August 2008 (Auszug):

Frage: Seit wann arbeiten sie für die Bw.?

Antwort: Ungefähr drei Wochen.

Frage: Wie sind sie zu dieser Firma gekommen?

Antwort: Der Chef – Herr AJ – kommt aus meinem Dorf. Ich habe gehört, dass er in Österreich arbeitet, also habe ich ihn gefragt.

Frage: Wie werden sie bezahlt?

Antwort: Ich werde jeden Monat bar bezahlt. Bisher habe ich noch kein Geld bekommen. Rechnungen schreibe ich nicht. Die Stundenaufzeichnungen führt der Chef. Normalerweise ist der Chef jeden Tag auf der Baustelle, heute ist er auf eine Jagd gegangen.

Frage: Wo wohnen sie in Österreich?

Antwort: Ich wohne in T, bei D. Meine Kollegen wohnen auch dort. Die Zimmer bezahlt der Chef. Alle drei Wochen fahre ich mit meinen Kollegen in einem Auto der Firma nach Hause.

Frage: Wo wohnt Herr AJ?

---

Antwort: Der wohnt auch in dem Hotel. Er hat kein Haus oder eine Wohnung.

j. Niederschrift mit D – Vermieter der Hotelzimmer – vom 21. August 2008 (Auszug):

Frage: Herr AJ hat hier im Hause eine Wohnung gemietet und auch Arbeiter seiner Firma einquartiert. Wie oft wurden Arbeiter hier einquartiert und wieviele?

Antwort: Seit ca. 1 1/2 Jahren werden immer wieder Arbeiter von AJ hier einquartiert. Derzeit sind drei Arbeiter hier. AJ bezahlt für die Zimmer. Die Anzahl der Arbeiter ist nicht immer gleich. Manchmal sind es ein oder zwei. Momentan sind die Zimmer bis Sonntag reserviert.

Herr AJ selbst ist ca. 4 bis 6 Monate im Jahr da. Ich kann das nicht ganz genau sagen, weil die Wohnung (zwei Zimmer, Mietvertrag wird in Kopie vorgelegt) das ganze Jahr über vermietet ist und Herr AJ einen eigenen Schlüssel auch für den Hauseingang hat. Von Zeit zu Zeit ist auch die Frau von AJ hier und in der Ferienzeit auch manchmal seine Kinder (zwei Töchter). Gefragt, wieviele Autos AJ hier hat, gebe ich an, dass es fünf sind. Zwei Firmenautos mit Aufschrift, ein Firmenbus ohne Aufschrift, mit dem Herr AJ selbst fährt und ein Audi, mit dem seine Frau unterwegs ist.

Der Mietvertrag wurde am 1. Mai 2006 mit AJ abgeschlossen, die Abrechnungen kommen allerdings von der Firma E.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

1. Der Unabhängige Finanzsenat kann gemäß § 289 Abs 1 BAO eine Berufung durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Zweck dieser Aufhebung ist eine Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn es wegen des Unterbleibens einer Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme (Ritz, BAO, § 289, Rz 5). Es ist nämlich nicht Aufgabe des UFS, die Abgabenbehörde erster Instanz von der nahezu gesamten Ermittlungsverpflichtung zu entlasten (vgl. Beiser, SWK 3/2003, S 102 ff). Aufgehoben werden die angefochtenen Bescheide.

Das Verfahren tritt im Fall der Aufhebung in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der angefochtenen Bescheide befunden hat. Die Behörde ist gemäß § 289 Abs 1 BAO an die für die Aufhebung maßgebliche Rechtsanschauung (soweit im Aufhebungsbescheid dargelegt) gebunden.

---

Im vorliegenden Fall sind gleich mehrere Sachverhaltsfragen in wesentlichen Punkten ungeklärt.

2. Die Bw. ist eine slowakische Firma, die in Österreich seit 2006 Leistungen im Baunebengewerbe erbringt. Für die Frage der Besteuerung der Leistungen der Bw. ist entscheidend, ob in Österreich eine Betriebsstätte der Firma E gegeben ist oder nicht. Beim Betriebsstättenbegriff ist zwischen Ertragsteuer und Umsatzsteuer zu differenzieren.

3. Ertragsteuer:

a. Bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten soll der Betriebsstättenbegriff nationale Besteuerungsansprüche territorial abgrenzen. Sinn und Zweck des Betriebsstättenbegriffes ist es, Besteuerungsmöglichkeiten des Quellenstaates von einer bestimmten Intensität unternehmerischen Engagements abhängig zu machen (Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechtes, Seite 25). Die Tätigkeit des Unternehmers muss sich in örtlicher, zeitlicher und tatsächlicher Hinsicht verfestigen.

Das DBA CSSR ist bis zum Abschluss eines eigenen DBA weiterhin im Verhältnis zur Slowakei anwendbar. Sowohl nach Art 5 OECD-MA als auch nach Art 5 DBA CSSR ist "Betriebsstätte" eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff setzt vier Merkmale voraus (Geschäftseinrichtung, Dauerhaftigkeit, Verfügungsgewalt, Unternehmertätigkeit) und verlangt eine Tätigkeit durch die feste Geschäftseinrichtung. Er ist damit enger als der Betriebsstättenbegriff des § 29 BAO (wo die Geschäftseinrichtung nur der Tätigkeit dienen muss; Bendlinger, aaO, Seite 29).

**Nach Art 5 Abs 4 lit e gilt eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen, nicht als Betriebsstätte.**

b. "Einrichtung" sind alle einem Betrieb dienenden Sachen, dazu zählen nicht Registrierungen, Briefkastengesellschaften, Postadressen, Bankkonten oder Telefon- und Faxanschlüsse. Auch bewegliche Wirtschaftsgüter wie fahrende Schiffe begründen keine Betriebsstätte. Auch ein Fahrzeug begründet keine Betriebsstätte seines Betreibers (Bendlinger, aaO, Seite 29).

c. Um zur Betriebsstätte zu werden muss in der Einrichtung die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt werden. Auch eine Wohnung, wo ein Handelsvertreter seine Kunden kontaktiert oder die im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit

notwendigen Aktivitäten ausführt, kann eine Betriebsstätte (des Geschäftsherrn) begründen (Bendlinger, aaO, Seiten 30, 31). Auch angemietete Räumlichkeiten können eine Betriebsstätte begründen. Ebenso die von einem leitenden Mitarbeiter selbst angemieteten und dem Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Räume. So begründet ein Beratungsunternehmen, dem in einem Großraumbüro langfristig ein ausgestatteter Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird, eine Betriebsstätte. Das bloße Zurverfügungstellen eines Schreibtisches ohne übliche Büroausstattung begründet dagegen keine Verfügungsmacht über Geschäftseinrichtungen, ebensowenig wie ein bloßes Mitbenützungsrecht an Büroflächen (Bendlinger, aaO, Seite 36).

**d. Die Privatwohnung eines Arbeitnehmers ist regelmäßig nicht Betriebsstätte seines Arbeitgebers. Etwas anderes gilt, wenn der Arbeitnehmer in seiner Wohnung im Auftrag seines Arbeitgebers geschäftlich tätig wird oder eine solche anmietet, um dort für seinen Arbeitgeber tätig zu sein, es sei denn, es handelt sich bei diesen Tätigkeiten nur um vorbereitende und Hilfstätigkeiten iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA, die der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber am Abend oder am Wochenende durchführt.** Die Wohnung kann zur Betriebsstätte werden, auch wenn darin nur geschäftliche Aktivitäten in geringfügigem Ausmaß durchgeführt werden (Bendlinger, aaO, Seite 39). Allein dadurch, dass ein Angestellter in seiner Wohnung gelegentlich mit Kunden telefoniert oder abends und an Wochenenden gewisse Arbeiten zuhause erledigt, wird die Wohnung nicht zur Betriebsstätte (Bachner, SWI 2002, 284, Pkt 2.3).

"Tätigkeiten vorbereitender Art" sind nur solche, die zeitlich vor der Haupttätigkeit ausgeübt werden. "Hilfstätigkeiten" begleiten die Haupttätigkeiten und folgen ihnen zeitlich nach (Gassner/Lang/Lechner, Die Betriebsstätte im Recht der DBA, Seite 83). Dabei sollen Tätigkeiten, die nur zu einem geringen fiskalischen Aufkommen führen würden, vom Betriebsstättenbegriff ausgeklammert bleiben. Entscheidend ist, ob die Tätigkeit der festen Geschäftseinrichtung an sich einen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Tätigkeit des Gesamtunternehmens ausmacht. Damit sind quantitative und qualitative Aspekte angesprochen (Gassner/Lang/Lechner, aaO, Seite 83).

e. Bei Bauausführungen und Montagen ergibt sich nach Art. 5 Abs 3 OECD-MA ein Sondertatbestand, der den Generaltatbestand ergänzt und erweitert. Für die Betriebsstättenbegründung ist nur die Tätigkeitsdauer relevant, ohne dass es des Bestandes einer festen Geschäftseinrichtung bedarf. Zu den Bauausführungen gehört auch der Einbau von Heizungsanlagen oder das Verlegen von Estrichen und Fußböden, auch Sanierungs- und Restaurationsarbeiten in bestehenden Bauwerken (Bendlinger, SWI 2009, 324).

f. In Art. 5 Abs 5 OECD-MA ist als subsidiärer Ersatztatbestand die sogenannte Vertreterbetriebsstätte geregelt. Eine natürliche oder juristische Person kann eine Betriebsstätte begründen, wenn sie im Quellenstaat für ein Unternehmen tätig ist und die Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen und diese Vollmacht gewöhnlich ausübt, es sei denn, die Tätigkeiten beschränken sich auf die in Art. 5 Abs 4 OECD-MA genannten vorbereitenden Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten. Sowohl Dienstnehmer als auch selbständige Unternehmer, aber auch juristische Personen können zum ständigen Vertreter werden. Die Tätigkeit des Vertreters muss dabei eine gewisse zeitliche Intensität überschreiten und in Verbindung mit getätigten Vertragsabschlüssen eine verstetigte Teilnahme am Wirtschaftsleben des Quellenstaates darstellen (Bendlinger, SWI 2009, 324).

g. Zur Betriebsstättenfunktion einer Wohnung liegen sowohl zahlreiche Äußerungen des BMF in EAS vor, als auch Entscheidungen des VwGH:

(1) In EAS 2754 vom 24. August 2006 wird zu einer Softwareberatung durch ein indisches Unternehmen folgendes angeführt:

Es spricht viel dafür, dass keine inländische Betriebsstätte im Sinn von § 29 BAO vorliegt, wenn das indische Unternehmen zur Auftragserfüllung zwar drei Mitarbeiter für die Dauer von über einem Jahr nach Österreich entsendet, aber diesen für ihre Arbeit kein Büroraum zur Verfügung gestellt wird, sondern ihre Arbeit jeweils vor Ort .... ausgeübt wird.

Etwas anderes gilt für die Wohnung der drei indischen Mitarbeiter, in der – wenn auch nur geringfügig und zumeist nur administrativer Natur – Arbeiten erledigt werden, die im Zusammenhang mit der Auftragserfüllung des indischen Unternehmens stehen. Diese Wohnung könnte nach § 29 BAO als Betriebsstätte des indischen Unternehmens zu werten sein, weil sie von diesem Unternehmen – im Wege seiner Mitarbeiter – als Stützpunkt der Auftragserfüllung in Österreich genutzt wird. **Wertet man die Wohnungen allerdings nur als Einrichtung, in der im Sinne von Art 5 Abs 4 lit e DBA Indien lediglich Tätigkeiten ausgeübt werden, die "vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen", würde auf der Ebene des Abkommensrechtes ... die Betriebsstätteneigenschaft entfallen.**

(2) Nach EAS 1979 vom 10. Januar 2002 führt die Anmietung inländischer Hotels durch tschechische Reisebüros für jährlich drei bis vier Monate zu Betriebsstätten, wenn die Räumlichkeiten dazu dienen, **dass die Reisebüros darin ihre Touristen unterbringen und betreuen können.**

(3) Nach VwGH 12.12.1995, 94/14/0060 (zu einer Volksmusikgruppe) kann auch eine Wohnung Betriebsstätte sein (mit Verweis auf Erkenntnis vom 1.10.1991, 90/14/0257, wo zu

einem Fernfahrer die Auffassung vertreten wurde, die seltene, aber **regelmäßige Benützung der Wohnung zur telefonischen oder fernschriftlichen Entgegennahme neuer Aufträge** nach einem Auslandsaufenthalt reiche für die Annahme einer inländischen Betriebsstätte aus).

**Zur Volksmusikgruppe führt der VwGH aus, die Betriebsstätte der Beschwerdeführer befindet sich an der Wohnadresse des gleichzeitig als Musiker und Manager fungierenden Beschwerdeführers. Dessen Adresse scheine auf sämtlichen Abgabenerklärungen ... auf und sei auch auf den Geschäftspapieren als Kontaktadresse genannt.**

Im gegenständlichen Fall zeigen die Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. **Es genügt, dass sich in der Wohnung eine, wenn auch nur geringfügige Tätigkeit für den Gewerbebetrieb abspielt.** Die Anforderungen an den Umfang der betrieblichen Handlungen sind umso geringer, je mehr sich die eigentliche gewerbliche Tätigkeit außerhalb einer festen örtlichen Einrichtung vollzieht. Unbestritten ist, dass im Wohnhaus des Beschwerdeführers **Einrichtungen (Telefon, Anrufbeantworter und Faxgerät) installiert sind, die den Beschwerdeführern zur Ausübung ihres Gewerbes (Unterhalten einer Volksmusikgruppe) dienen** und somit der Anschein erweckt wird, dort befindet sich auch der Ort der Betriebsstätte der Gesellschaft. Die Beschwerdeführer haben trotz Vorhaltes nichts Gegenteiliges nachgewiesen bzw glaubhaft gemacht. Weder haben sie ihr Vorbringen ... belegt, noch sich zum Vorhalt ... geäußert. Trotz Vorhalts haben sie nicht zu ihren Ausführungen ... Stellung genommen. Die Behörde hat daher zu Recht den Schluss gezogen, der Ort der Betriebsstätte ... befindet sich an der Wohnadresse des als Manager ... fungierenden Beschwerdeführers.

#### 4. Umsatzsteuer:

a. Nach § 3a UStG werden sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist. Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind zB Pflegearbeiten an der Grünfläche, Gebäudereinigungen oder Wartungsarbeiten. Ebenso Leistungen die der Vorbereitung oder Koordinierung von Bauleistungen dienen.

Nach § 19 Abs 1 UStG wird bei sonstigen Leistungen und Werklieferungen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn

- der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und

- 
- der Leistungsempfänger Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

Nach § 19 Abs 1a UStG wird bei Bauleistungen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist,

- der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist oder
- üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt.

Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen.

Bei den Bauleistungen erfolgt keine Abstaltung darauf, ob der leistende Unternehmer oder der Leistungsempfänger inländischer Unternehmer ist (Melhardt, USt-Hdb 2008, § 19, Rz 2602b).

b. Das BMF hat lange Zeit den Begriff der Betriebsstätte iSd § 29 BAO interpretiert. Der EuGH tendiert dagegen zu einer eigenen teleologisch bestimmten Begriffsfassung. Der VwGH ist dem gefolgt und hat im Erkenntnis vom 29.4.2003, 2001/14/0226 den Begriff unionsrechtskonform interpretiert: Kennzeichnend ist ein Mindestbestand von persönlichen und Sachmitteln, die für die Erbringung einer Dienstleistung erforderlich sind und ein hinreichender Grad an Beständigkeit, im Sinne eines ständigen Zusammenwirkens von Personal und Sachmitteln (Ruppe, UStG, 3. Auflage, § 3a, Rz 107/2 bis 107/4; siehe auch Achatz/Tumpel, Mehrwertsteuer bei ausländischen Unternehmen in Österreich, 2008, Seite 123 f.).

Die Subsumierung von Umsätzen im Zusammenhang mit einer Betriebsstätte im urrechtlichen Sinn erfordert daher eine genaue Analyse der sonstigen Leistungen im Sinne der oben dargestellten Grundsätze (siehe zB UFS RV/1122-L/07 vom 29.2.2008 zu Pflegeleistungen ausländischer Krankenpflegedienste im Inland).

5. Zieht man die vorangehend geschilderten – in Lehre und Rspr entwickelten – Kriterien zur Beurteilung des Vorliegens einer Betriebsstätte in einer Wohnung heran, so stellt sich in der Gegenüberstellung mit den vom Finanzamt getroffenen Feststellungen heraus, dass die Annahme einer Betriebsstätte von der Finanzverwaltung nicht in jenem Ausmaß untermauert wurde, bei dem ohne Zweifel deren Vorliegen angenommen werden kann.

a. Zunächst ist festzuhalten, dass die angefochtenen Bescheide vom 27. November 2008 einer ausreichenden Begründung – sowohl inhaltlich, als auch in betragsmäßiger Hinsicht – entbehren. Die Begründung der Zuschätzungen lautet bei allen Bescheiden: "Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO

im Schätzungswege ermittelt". Den Bescheiden kann weder die Berechnung der betragsmäßigen Schätzungsgrundlage entnommen werden, noch wird dargestellt, dass Hintergrund der Zuschätzung eine Prüfung der KIAB war, in deren Verlauf bestimmte Umstände (welche?) festgestellt wurden, aus denen die Finanzverwaltung wiederum bestimmte Schlussfolgerungen (welche?) ziehen konnte.

Mag diese Vorgangsweise im Rahmen der Erstbescheiderstellung noch mit der raschen Umsetzung der KIAB-"Feststellungen" durch die Veranlagung erklärbar sein, so hätte die Behörde spätestens im Berufungsverfahren (im Wege einer Berufungsvorentscheidung) die Gründe ihrer Zuschätzung erläutern und auf die Argumente der Bw. eingehen und diese widerlegen müssen.

Der Niederschrift mit AJ vom 9. Oktober 2008 ist zu entnehmen, dass 2006 Umsätze von 43.892,94 € und 2007 Umsätze von 113.373,50 € erzielt worden sind, während die Zuschätzung mit 35.000,00 € und 80.000,00 € angesetzt wurde. Bei Herausrechnung einer 20%igen Umsatzsteuer aus den ermittelten Beträgen ergäben sich immer noch Erlöse von 36.577,45 € für 2006 und 94.477,91 € für 2007. Für den UFS ist nicht nachvollziehbar, warum die Finanzverwaltung einerseits die Rechnungsbeträge zahlenmäßig genauestens erhebt und andererseits ohne Beachtung der vorgefundenen Rechnungsbeträge eine pauschale (und im Wesentlichen zahlenmäßig nicht begründete) Zuschätzung vornimmt. Eine nachvollziehbare Auseinandersetzung mit dieser Frage ist den Bescheiden nicht zu entnehmen.

b. (1) Die Finanzverwaltung stützt sich bei ihren Zurechnungen im Wesentlichen darauf, dass die Wohnung des Geschäftsführers der Bw. eine Betriebsstätte darstellt (im übrigen ohne zwischen Umsatz- und Körperschaftsteuer zu unterscheiden) Wie vorangehend ausgeführt, erfordert die Feststellung einer Betriebsstätte eine Reihe von zielgenauen Feststellungen. Der Begründungsaufwand wird noch wesentlich höher, wenn eine Betriebsstätte in der Wohnung eines Arbeitnehmers der Firma konstatiert werden soll, weil grundsätzlich davon auszugehen ist, dass Wohnungen von Arbeitnehmern keine Betriebsstätte darstellen.

(2) Der UFS kann nach der vorliegenden Sachlage nicht erkennen, dass die Problematik des Bestehens einer Betriebsstätte schon mit ausreichender Sicherheit entschieden werden konnte:

Nach der Darstellung der KIAB habe man "nachweisen können", dass es sich bei der Wohnung um eine Betriebsstätte handle. Es bestehe ein Bankkonto und der "Verdacht", dass die Bw. eine Domizilgesellschaft sei. Auf ihrer Homepage bewerbe sie nur den Imkereibedarf (und nicht die Bautätigkeit). Es würden mindestens vier Arbeitnehmer in Österreich beschäftigt (die nicht zur Sozialversicherung angemeldet seien), sodass eine

---

Lohnsteuerbetriebsstätte vorliege. Es gebe auch mehrere Firmenfahrzeuge mit deutscher Aufschrift und österreichischer Telefonnummer.

Als weitere Beweismittel im gegenständlichen Verfahren gelten Photos der Wohnung, die ein Wohnzimmer und einen Laptop zeigen, sowie einen Rechner und (geringfügige) Unterlagen.

Der Berufung vom 29. Januar 2009 ist zu entnehmen, dass es sich um eine Privatwohnung handelt, in der "lediglich ein kleiner Bereich für diverse Büroarbeiten verwendet werde". Aus der Niederschrift mit AJ vom 21. August 2008 ergibt sich, dass die Firma E keinen Firmensitz in Österreich hat und es auch kein Büro (gemeint in Österreich) gibt, sondern nur einen Nebenwohnsitz und der Geschäftsführer in der Slowakei aufhältig ist. Nach den Aussagen von AJ in der Niederschrift vom 9. Oktober 2008 erledigt seine Frau Ausfüllarbeiten, Postgänge und die Vorbereitung von Unterlagen für die Buchhaltung in der Slowakei und – wenn sie in Österreich aufhältig ist – auch im Inland. Der Geschäftsführer übt seine Geschäftsführertätigkeit in der Slowakei und in Österreich aus. Die Rechnungen werden zT in Österreich oder am jeweiligen Aufenthaltsort ausgedruckt, weil der Computer immer mitgenommen wird.

Anhand dieser "Beweismittel", Darstellungen und Aussagen kann die Finanzbehörde eine Betriebsstätte noch nicht zweifelsfrei darstellen. Weder ein bloßer "Verdacht" auf Vorliegen einer Domizilgesellschaft, noch die Ausstattung einer Homepage oder die Nichtanmeldung von Arbeitern zur Sozialversicherung eignen sich als zwingender Nachweis für eine Betriebsstätte. Soweit "Büroarbeiten" in der Wohnung ausgeübt werden, müsste eine – wenn auch nur geringfügige – geschäftliche Betätigung damit verbunden sein. Nach dem vorangehend Geschilderten ist zwischen geschäftlichen Tätigkeiten und "Tätigkeiten vorbereitender Art" sowie "Hilfstätigkeiten" zu unterscheiden. Auf diese Differenzierungen gehen die angefochtenen Bescheide allerdings nicht ein, auch nicht auf die weiteren Ansatzpunkte "Bauausführungen oder Montagen" bzw "Vertreterbetriebsstätte".

Der Lehre und Rspr zum Thema Betriebsstätte in einer Wohnung ist zu entnehmen, dass Einrichtungen wie Telefon oder Fax zunächst bloße Indizien sind, die der Untermauerung durch weitere Fakten bedürfen, um eine Abgrenzung zu (erlaubten) Vorbereitungstätigkeiten und Hilfstätigkeiten vornehmen zu können. So wird im Erkenntnis vom 12.12.1995, 94/14/0060 festgestellt, dass die Telefonate der Entgegennahme von Aufträgen der Kunden gedient haben, die Wohnung war auch gleichzeitig Geschäftsadresse. Erst diese zusätzlichen Feststellungen ermöglichten es, den "Anschein zu erwecken", dass die Einrichtungen zur Ausübung des Gewerbes gedient haben, umso mehr als die Bw. nichts Gegenteiliges nachweisen bzw glaubhaft machen konnte und sich auch zu den Vorhalten nicht äußerte. Dasselbe gilt, wenn – wie in der EAS 1979 vom 10. Januar 2002 ausgeführt – Kunden für

bestimmte Zwecke in den Wohnungen untergebracht werden. Dagegen erlauben bloß geringfügige administrative Tätigkeiten (wie EAS 2754 vom 24. August 2006 zu entnehmen) grundsätzlich noch keine Annahme der Betriebsstätteneigenschaft. Dies hat der UFS auch schon in Einzelentscheidungen judiziert. So wird in der UFS-Entscheidung vom 1.9.2010, RV/1716-W/08 ausgesprochen: "Das Finanzamt hat ua. festgestellt, dass sich in der Wohnung des Dienstnehmers ein Telefon- und Faxanschluss für das belgische Unternehmen befindet und ihm ein Notebook samt Drucker und Andockstation zur Verfügung gestellt wurde. Diese technischen Hilfsmittel vermögen noch nichts über die inhaltliche Art der Tätigkeit des Dienstnehmers für die Bw. auszusagen."

Die Berufungsbehörde schließt sich den vorangehenden Aussagen insoweit an, als das Vorhandensein einzelner Gegenstände oder das gelegentliche Ausdrucken einer Rechnung noch nicht zweifelsfrei eine Betriebsstätte begründen kann. Um eine solche annehmen zu können, bedarf es der Untermauerung durch weitere Umstände.

(3) Nach den vorliegenden Unterlagen bestehen gegen und für die Bw. sprechende Fakten:

A. Einerseits belegen die Aussagen, dass sich die Geschäftsanbahnung zT in Österreich abgespielt haben muss, wenn AJ anführt,

- "die Geschäfte sind über Bekannte entstanden,
- der Hausherr ist ein alter Bekannter, der Eigentümer der IT,
- die Firmenanschrift ist identisch mit der Wohnadresse in der Slowakei; das ist eigentlich ein Zimmer, das wie ein Büro eingerichtet ist, das sieht auch ungefähr wie hier aus und
- die Rechnungen für die Aufträge in Österreich ... drucke ich hier aus oder wo ich gerade bin" (Niederschrift vom 9. Oktober 2008).

Folgt man der Darstellung der Bw., müssten die Geschäftsanbahnungen und die Koordination des Ablaufes der Dienstleistung in der Slowakei stattgefunden haben, obwohl der Geschäftsführer in Österreich wohnt, hier per Telefon erreichbar ist und seine Fahrzeuge und Arbeiter ebenfalls ständig in Österreich aufhältig sind. Die österreichischen Firmen hätten sich jedesmal über den Umweg der Slowakei an die Bw. wenden müssen. Bei dieser Sachlage ist es aber durchaus auch möglich, dass sich die Kundenkontakte der Bw. teils außerhalb und teils in der Wohnung des Geschäftsführers vollzogen haben. Zumal der Geschäftsführer andeutet, dass die Konstellation Wohnung-Büro in Österreich derjenigen in der Slowakei (räumlich gesehen) praktisch gleichkommt. Diesbezüglich ist auch darauf zu verweisen, dass die Bautätigkeit außerhalb einer festen Betriebsstätte abgewickelt wird und daher geringfügige geschäftliche Aktivitäten (zB telefonische Auftragsabwicklungen) in der Wohnung

---

schon zu einer Betriebsstätte führen können. Es würde daher prinzipiell der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechen, dass Auftragsabwicklungen und über Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten hinausgehende Bürotätigkeiten vor Ort in der Wohnung durchgeführt werden, wenn der Geschäftsführer selbst vor Ort tätig ist und eine Wohnung zur Verfügung gestellt bekommt (siehe dazu auch UFS 7.9.2009, RV/01342-F/07).

B. Andererseits hat der Geschäftsführer der Bw. beim Verfahren ständig mitgewirkt und auch Unterlagen beigebracht, die auf die slowakische Adresse verweisen und eine Besteuerung in der Slowakei wahrscheinlich erscheinen lassen, auch wenn dafür der "eindeutige" Nachweis noch fehlt:

Der Vertreter der Bw. gibt zum Sachverhalt an (Niederschrift vom 9. Oktober 2008),

- die Bw. habe ihren Firmensitz in der Slowakei,
- die Buchhalterin wohne in der Slowakei,
- die Geschäfte würden von der Slowakei aus geführt, wo es einen Schreibtisch und einen Computer gebe,
- in Österreich bestehe nur ein Nebenwohnsitz und
- die Firma sei beim Finanzamt in der Slowakei gemeldet (wo auch das Welteinkommen erfasst wird).

Der Vertreter der Bw. hat in den mit ihm aufgenommenen Niederschriften die von der Finanzverwaltung gestellten Fragen grundsätzlich (so weit es ihm möglich war) beantwortet. Er hat Ansässigkeitsbescheinigungen, Mietverträge und Steuerklärungen aus der Slowakei für 2006 und 2007 beigebracht und in keiner Phase des Berufungsverfahrens (erkennbar) das Verfahren verzögert. Auf allen vorliegenden Ausgangsrechnungen ist als Adresse der Bw. die Firmanschrift R angegeben und nicht die Anschrift der Wohnung des Geschäftsführers. Soweit die Leistungsempfänger Privatpersonen sind, wurden 20% Mehrwertsteuer ausgewiesen, bei Firmen erfolgte der Ausweis: "Steuerschuld geht auf den Leistungsempfänger über". Im Companies Register der Slowakischen Republik scheint die Bw. mit der Adresse Firmanschrift R auf. Dasselbe ist den Firmenbasisinformationen des KSV zu entnehmen. Der Geschäftsführer gibt zudem in der Niederschrift vom 9. Oktober 2008 an, dass Arbeitnehmer nicht beim AMS angemeldet werden konnten, weil die Firma keinen Betriebssitz hatte.

Der Bw. kann daher nicht vorgeworfen werden, sie habe an der Wahrheitsfindung nicht mitgewirkt. Sie hat sich auch nicht verschwiegen, wie der Beschwerdeführer in der VwGH-Entscheidung 94/14/0060.

Der objektive Anschein spricht somit zunächst noch nicht zweifelsfrei dafür, dass die Geschäftsleitung in der österreichischen Wohnung ausgeübt wird.

(4) Wenn die Finanzverwaltung dennoch eine österreichische Betriebsstätte annimmt, hätte sie zumindest erforschen müssen, welche betriebliche Betätigung mit welcher Intensität in der Wohnung tatsächlich ausgeübt wird, zB durch genauere **Befragung des Geschäftsführers, welche Tätigkeiten und an welchen Orten mit seiner Geschäftsführertätigkeit verbunden sind** (zB Wie erfolgt die Kundenaqisition? Gibt es telefonische Auftragsgespräche in der Wohnung? Werden in der Wohnung Kunden empfangen - Nachweise?). Auch sind die Adressen und Namen sämtlicher Leistungsempfänger aufgrund der vorliegenden Rechnungen bekannt. **Es wäre daher ohne weitere Umstände möglich gewesen, diese Leistungsempfänger (Kunden) zu befragen, ob die Auftragsvergabe mit der Wohnung in Österreich oder mit dem Büro in der Slowakei im Zusammenhang stand und (gegebenenfalls) an wen sich die Kunden der Bw. in der Slowakei wenden mussten (und wie die gesamte Abwicklung der Leistungen dort vor sich gegangen ist).** So hätte man auch über Dritte erforschen können, ob der Geschäftsführer der Bw. Kunden in der Wohnung empfangen hat. **Auch eine Befragung der Frau des Geschäftsführers wäre infrage gekommen, da auch die Familie die Wohnung gelegentlich benutzt.**

Die Feststellung von weitergehenden geschäftlichen Handlungen in der Wohnung, die über Vorbereitungstätigkeiten und Hilfstätigkeiten hinausgehen, hätte mit größerer Gewissheit zur Schlussfolgerung des Vorliegens einer Betriebsstätte führen können. Die bisherigen Befragungen und Fakten reichen dafür nicht aus.

(5) Aufgrund der Unentschiedenheit der Betriebsstättenfrage nach den bisherigen Ermittlungen im Inland, hat die Frage der Besteuerung des Welteinkommens in der Slowakei umso mehr an Bedeutung gewonnen.

Der Vertreter der Bw. hat angegeben, das Welteinkommen werde in der Slowakei versteuert. Die Bw. hat auch das in der Slowakei zuständige Finanzamt bekanntgegeben und ihre Steuererklärungen übermittelt. Der Sachbearbeiter hat nach Übermittlung der letzten Unterlagen (6. Juli 2009) genau ein Jahr (6. Juli 2010) verstrecken lassen, ohne dass im Berufungsverfahren erkennbar weitere Ermittlungsschritte gesetzt worden wären und dann den Fall dem UFS vorgelegt.

Nach dem Letztstand des Verfahrens und der eigentlich zweifelsfrei gegebenen Mitwirkung der Bw. am Verfahren vom 6. Juli 2009 ist dies aber für den UFS nicht verständlich. Wenn die Finanzverwaltung die Darlegungen der Bw. weiter bezweifelt, wie dies nunmehr aus der Vorlage hervorgeht, so wäre es an ihr gelegen gewesen, durch entsprechende Vorhalte oder durch weitere eigene Nachforschungen in der Slowakei an der bekanntgegebenen Adresse die Angaben zu widerlegen. **Zumal die Behörde offenbar selbst (durch Verweis auf EStR 7931) und auch das BMF unbestritten davon ausgehen, dass der Klärung dieser Frage bedeutende Indizwirkung zukommt.** Können nämlich geschäftliche Aktivitäten in der österreichischen Wohnung nicht eindeutig nachgewiesen werden und wurden zudem auch alle Einkünfte in der Slowakei versteuert, dann würde dies dafür sprechen, dass im Inland keine Betriebsstätte anzunehmen ist. **Auch wenn die Finanzverwaltung der Auffassung sein sollte, dass dieser Nachweis ausschließlich von der Bw. zu führen ist, hätte sie die Firma, nachdem bis dahin alle Fragen der Behörde umgehend beantwortet und auf Vorhalte entsprechende Unterlagen vorgelegt wurden, zumindest zuerst auffordern müssen, weitere Nachweise zur Besteuerung in der Slowakei beizubringen.**

Die Vorgangsweise, zuerst Unterlagen anzufordern und dann ohne weiteren Kontakt ein Jahr später den Berufungsfall dem UFS vorzulegen, kann wohl nur so gedeutet werden, dass der UFS die von der Behörde durchzuführenden Ermittlungen in der Slowakei selbst erledigen soll. Der UFS ist Berufungsbehörde und kann auch ergänzende Ermittlungen anstellen, er ist aber nicht gehalten, die für die grundsätzliche Steuerpflicht notwendigen Aufklärungen anstelle der Finanzverwaltung durchzuführen. Vielmehr hätte der für die Berufung zuständige Sachbearbeiter einerseits im Vorfeld mit den Außendienstorganen abklären müssen, welche Erhebungen und Fragestellungen für den gegenständlichen Fall relevant sind. Andererseits hätte er die Hauptfragen selbst oder durch weitere Vorhalte an die Bw. klären können.

c. Zur Frage der Umsatzsteuer ist darauf zu verweisen, dass die Finanzbehörde alle Leistungen der Bw. als Bauleistungen eingestuft hat, ohne dass die Frage, ob überhaupt die Voraussetzungen des § 19 Abs 1a UStG vorliegen, anhand der vorliegenden Rechnungen näher untersucht wurde. Zudem stimmt der umsatzsteuerrechtliche Betriebsstättenbegriff nicht mit dem Begriff der Betriebsstätte nach § 29 BAO überein. Auch diese Fragen wurden bisher in keiner Weise erörtert bzw in der Bescheidbegründung abgehandelt.

Für Leistungen nach § 19 Abs 1 UStG ist eine Betriebsstätte des ausländischen Unternehmers im Inland für den Übergang der Steuerschuld erforderlich. Bei Leistungen nach § 19 Abs 1a UStG wird nicht darauf abgestellt, ob der leistende Unternehmer bzw der Leistungsempfänger inländischer Unternehmer ist. In den vorliegenden Rechnungen scheinen teilweise

---

Leistungsempfänger auf, die üblicherweise Bauleistungen erbringen, teilweise ergibt sich aus den Rechnungen, dass die Voraussetzungen des § 19 Abs 1a UStG nicht gegeben sind.

Bezüglich des Vorliegens einer Betriebsstätte wäre – wie vorangehend schon angeführt – auf den unionsrechtlich entwickelten Begriff abzustellen. Dabei ist der Mindestbestand von persönlichen und Sachmitteln, der Grad der Beständigkeit und das ständige Zusammenwirken von Personal und Sachmitteln in jenen (Leistungs-)Fällen zu erforschen, in denen im Hinblick auf den Übergang der Steuerschuld eine Betriebsstätte nach § 19 Abs 1 UStG nicht vorliegen darf.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass zwar Indizien gegeben sind, die darauf hinweisen könnten, dass in der Wohnung des Geschäftsführers eine Betriebsstätte der Bw. existiert, dies kann aber nach den vorliegenden Unterlagen noch nicht zweifelsfrei angenommen, sondern derzeit nur vermutet werden. Da die Annahme einer Betriebsstätte in der Wohnung eines Angestellten auf Indizien unterschiedlicher Aussagequalität aufbaut, kommt letztlich der Frage einer Versteuerung in der Slowakei entscheidende Bedeutung zu. Auch die Finanzverwaltung hält dies grundsätzlich für ein wesentliches Indiz.

a. Nach Art 25 DBA CSSR kann ein betroffener Steuerpflichtiger der Behörde des Vertragsstaats in dem er ansässig ist, den Fall unterbreiten. Diese Behörde kann sodann den Fall mit der Behörde des anderen Vertragsstaates regeln. Es wäre daher einerseits Aufgabe der Bw. für eine diesbezügliche Verständigung der Vertragsstaaten zu sorgen. Dies hindert allerdings die österreichische Finanzverwaltung auch nicht, wie von der Bw. vorgeschlagen, mit der bekanntgegebenen slowakischen Behörde Kontakt aufzunehmen. Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass, wenn die Besteuerung in der Slowakei erfolgt ist, wie vom Geschäftsführer der Bw. behauptet, dies auch nachweisbar sein muss. Zumindest wäre dann der Bw. von Seiten der österreichischen Finanzbehörde soviel Zeit einzuräumen, dass der Vertreter der Firma das Verständigungsverfahren in der Slowakei überhaupt einleiten kann. Die Vornahme einer schätzungsweisen Besteuerung ohne ausreichende Ermittlung, trotz offener Fragen, der Bereitwilligkeit der Bw. an der Sachverhaltsaufklärung mitzuwirken und des Angebots die Besteuerung in der Slowakei zu überprüfen, ist nicht mit rechtsstaatlichen Grundsätzen zu vereinbaren.

b. Sofern sich die Angaben der Bw. als unrichtig erweisen oder der Nachweis der Versteuerung in der Slowakei nicht erbracht werden kann, sind bezüglich der tatsächlichen Geschäftsaktivitäten in der Wohnung die vorangehend geschilderten Ermittlungen und Befragungen durchzuführen. Dabei ist herauszuarbeiten, welche Ermittlungsergebnisse und Umstände dazu führen, dass die Finanzverwaltung eine über Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten hinausgehende geschäftliche Betätigung in der Wohnung annimmt. Erst dann

---

könnte eine Zurechnung der – in diesem Fall auch noch zahlenmäßig zu begründenden – Erlöse bzw Einkünfte zur Bw. erfolgen. Darzustellen wäre dann auch, mit welchen Ausgabenprozentsätzen aus den Erlösen der Gewinn ermittelt wird, auch dies ist den aufzuhebenden Bescheiden nicht zu entnehmen.

Aufgrund der dargestellten Ermittlungsmängel waren die Bescheide aufzuheben und zur weiteren Ermittlung zurückzuverweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 16. Mai 2011