

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde der Bf., Adresse2, 1xxx Wien, vertreten durch Mag. Gabriele Grassegger, Adresse208, 1xxx Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 22. Jänner 2013, betreffend Festsetzung der Abzugssteuer für 12/2008, 12/2009, 12/2010, 12/2011 und 07/2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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) ist in der Überprüfung von *Vertragsinhalten* tätig und schließt mit ihren Kunden Verträge über die Prüfung von deren vertraglichen Beziehungen zu deren *Zulieferern* ab. Der Geschäftsgegenstand der Bf. besteht darin, die Kreditorenbuchhaltung von ihren Kunden in der Weise zu analysieren, ob zB sämtliche *Rabatte ausgenützt* und entsprechende *Gutschriften* von Lieferanten eingefordert worden seien.

Zur Analyse der Kreditorenbuchhaltung der Kunden der Bf. bediene sich die Bf. des G.H. als Subunternehmer, dem die Daten im Auftrag der Bf. direkt vom Kunden der Bf. übergeben oder über einen FTP-Server vom Kunden an G.H. übermittelt werden, der im Inland nicht ansässig sei und über keinen Wohnsitz im Inland verfüge.

Der Geschäftsprozess der Bf. beginne nach den Feststellungen der BP damit, dass die Kunden der Bf. dieser *Datenkonvolut* aus Kreditorenbuchhaltung und Materialwirtschaft dem G.H. zur weiteren *Analyse* überlassen. Diese Daten würden im Auftrag der Bf. entweder direkt beim Kunden an G.H. übergeben oder über einen FTP-Server an G.H.

übermittelt. G.H. *bereite* dann für die Bf. die von deren Kunden erhaltenen *unstrukturierten Daten* so auf, dass diese (bzw. deren Auditoren) die Analysen vornehmen können, ob zB von Kunden sämtliche Rabatte ausgenützt worden seien.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2008 bis 2012 wurde in Tz 4 des BP-Berichtes festgestellt, dass G.H. als Subunternehmer mit Wohnsitz im Ausland für die Bf. (EDV-)Leistungen aus *kaufmännischer* und *technischer Beratung* erbracht habe, die der Abzugssteuer gemäß § 99 Abs. 1 EStG 1988 unterliegen. Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger aus kaufmännischer und technischer Beratung würden nach den Feststellungen der BP auch dann der Abzugssteuer gemäß § 99 EStG unterliegen, wenn keine Betriebsstätte im Inland unterhalten werde. Die Abzugssteuer betrage grundsätzlich 20%. Gesetzlicher Steuerschuldner der Abzugssteuer sei der Empfänger der Einkünfte, der inländische Vergütungsschuldner hafte jedoch für den Einbehalt und die Abfuhr der Steuer gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988.

Im Zuge einer Besprechung mit der BP sei eine Präsentation der EDV-Leistungen von G.H. durch den Geschäftsführer der Bf., D.T., gezeigt worden. Bei den von G.H. erbrachten Leistungen handle es sich um EDV-Leistungen, welche unter dem Bereich kaufmännische und technische Beratung zu subsumieren seien.

Es sei eine Mail von G.H. vorgelegt worden, in der dieser mitteile, dass er mehr als die Hälfte der Zeit in *Brasilien* ansässig und daher nicht der Steuer innerhalb der EU unterliegen würde. Seit Oktober 2009 sei G.H. in *Thailand* wohnhaft. Außerdem habe G.H. mitgeteilt, dass er bis zum Jahre 2009 und davor Steuern in *Spanien* und *Belgien* bezahlt habe. Zusätzlich seien von G.H. Einkommensteuer-Bescheinigungen in spanischer Sprache (ohne Übersetzung) vorgelegt worden. Darin sei speziell in den Prüfungsjahren 2008 und 2009 jeweils ein Einkommen von EUR 0,00 ausgewiesen worden. In den vorgelegten Unterlagen sei in Spanien keine Firma mit dem Wortlaut "G.H." gefunden worden.

Bei den vorgelegten Rechnungen handle es sich um Rechnungen mit der spanischen Adresse 28043 Madrid, Adresse1, unter welcher *kein Eintrag* in einem Handelsregister oder öffentlichen Nachschlagewerk gefunden worden sei. Diese Rechnungen haben auch keine UID-Nummer aufgewiesen.

Nach den Feststellungen der BP seien die an G.H. getätigten Überweisungen größtenteils auf ein *inländisches Konto* getätigt worden. Es sei trotz des wiederholten Hinweises in den Vorhalten auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten in diesem Fall nicht vorgelegt worden, ob diese Überweisungen auf ein ausländisches Konto weitergeleitet bzw. von wem gegebenenfalls Abhebungen von diesem inländischen Konto erfolgt seien.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 9. November 2012 seien Tage angeführt worden, an welchen G.H. auch in Österreich anwesend gewesen sei. Von der steuerlichen Vertretung sei die Meinung vertreten worden, dass eine Abzugssteuer nur bei inländischer physischer Anwesenheit anfallen würde. Nach den Feststellungen der BP sei nicht erwiesen, wer zB

Abhebungen von diesem inländischen Bankkonto durchgeführt habe bzw. wie oft G.H. tatsächlich in Österreich gewesen sei.

Nach ständiger Rspr des VwGH genüge es, in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich habe und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließe oder zu zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lasse.

§ 98 EStG regle die Steuerpflicht von beschränkt Steuerpflichtigen, das seien Personen, die weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben. Die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger, welche Einkünfte nach § 99 Abs. 1 EStG 1988 erzielen, werde nach österreichischem Recht durch Abzugssteuer erhoben.

Einkünfte aus *kaufmännischer* und *technischer Beratung* würden auch dann der Abzugssteuer unterliegen, wenn im Inland *keine Betriebsstätte* unterhalten werde. Die Abzugssteuer betrage grundsätzlich 20%. Gesetzlicher Steuerschuldner der Abzugssteuer sei der Empfänger der Einkünfte. Der ausländische Vergütungsschuldner hafte jedoch für den Einbehalt und die Abfuhr der Steuer gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988. Die Höhe der Abzugssteuer sei wie folgt ermittelt worden:

Bezeichnung:	2008	2009	2010	2011	07 2012
Kosten Subunternehmer:	91.000,00 €	139.800,00 €	127.300,00 €	114.451,08 €	70.000,00 €
davon 20% Abzugssteuer:	18.200,00 €	27.960,00 €	25.460,00 €	22.890,22 €	14.000,00 €

Den vorstehenden Feststellungen der BP wird seitens der Bf. im Zuge des BP-Verfahrens entgegen gehalten, eine Abzugssteuer komme nur dann in Betracht, wenn die Tätigkeit im *Inland ausgeübt* werde. Eine **Verwertung** im Inland sei dabei **nicht relevant**. Dies könne nur bei einer selbständigen Tätigkeit der Fall sein, die Einkünfte des G.H. seien aber als Einkünfte aus **Gewerbebetrieb** zu subsumieren. Die Tätigkeit des G.H. werde vom Ausland ausgeübt, die Daten würden nur per EDV hin- und hergesendet. Im Übrigen könne eine Ansässigkeitsbescheinigung des G.H. bzw. ein Nachweis über die von ihm entrichteten Steuern nicht zugemutet werden.

Im Zuge der Schlussbesprechung sei seitens der Vertreter der Bf. sowie seitens der steuerlichen Vertretung die Unterschrift unter die Niederschrift der Schlussbesprechung verweigert worden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und setzte mit Bescheid über die Festsetzung der Abzugssteuer für 12/2008, 12/2009, 12/2010, 12/2011 und 07/2012 vom 22. Jänner 2013 die Abzugssteuer gemäß § 99 Abs. 1 EStG 1988 wie folgt fest:

Abzugssteuer gemäß § 99 Abs. 1 EStG:	Betrag:
Zeitraum 12/2008:	18.200,00 €
Zeitraum 12/2009:	27.960,00 €
Zeitraum 12/2010:	25.460,00 €
Zeitraum 12/2011:	22.890,00 €
Zeitraum 07/2012:	14.000,00 €

In der Begründung wurde auf die Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht (Tz 4 des BP-Berichtes) verwiesen.

Gegen den Bescheid über die Festsetzung der Abzugssteuer für 12/2008, 12/2009, 12/2010, 12/2011 und 07/2012 erhob die Bf. mit Eingabe vom 21. Februar 2013 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine ersatzlose Aufhebung des Bescheides und begründete dies wie folgt:

Beim Sachverhalt bestehe in großen Teilen eine Übereinstimmung mit den Ausführungen der BP. Weitere **wesentliche Sachverhaltselemente**, welche einerseits im Rahmen von Besprechungen mit der BP und andererseits im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 9. November 2011 auch schriftlich der Behörde mitgeteilt worden sei, seien folgende:

Da es sich um die Analyse großer Datenkonvolute handle, seien für die von G.H. erbrachten Leistungen, die von ihm verwendeten *Rechnerkapazitäten* und die von ihm verwendeten *EDV-Programme* von besonderer Bedeutung. Die **Server** und **Rechner**, auf denen G.H. seine Tätigkeit ausübe, würden sich im gesamten Prüfungszeitraum ausschließlich **im Ausland** befinden. Zu keiner Zeit habe G.H. für die Erbringung seiner EDV-Leistungen österreichische Server benutzt. G.H. sei zu **keinem Zeitpunkt** innerhalb des Prüfungszeitraumes in den Betriebsräumlichkeiten der Bf. in Österreich tätig gewesen. Nachdem die Daten an G.H. übergeben worden seien, sitze Herr G.H. mit seinen Rechnern ausschließlich im Ausland und bereite die Daten auf, die er in der Folge der Bf. übermittle.

Um die hier gemachten Aussagen zu dokumentieren, sei der BP als Anlage 1 eine Übersicht der Erlöse der Bf. im Zeitraum 2008-2012 übersandt worden. In diesem Zeitraum habe die Bf. Erlöse iHv EUR 10,7 Millionen erzielt. Lediglich EUR **0,4 Millionen** seien mit *inländischen Kunden* erzielt worden. Selbst wenn sich G.H. im Rahmen der Erbringung der Dienstleistungen nicht im Ausland bei seinen Servern aufgehalten hätte, was aber nicht der Fall sei, so befinde sich die große Mehrzahl der Kunden im Ausland, sodass sich daraus logisch keine Anwesenheit im Inland ergebe.

Weiters sei der BP als Anlage 2 eine Aufstellung der mit österreichischen Kunden erbrachten Umsätze übersandt worden. Wie aus dieser Aufstellung ebenfalls ersichtlich, sei G.H. bei diesen Kunden innerhalb von **5 Jahren** nur **9 Tage** vor Ort gewesen. Diese Tage seien ausschließlich dazu verwendet worden, Daten zu übernehmen und in der Folge die Daten im Ausland zu analysieren.

Die Bf verfüge mit G.H. über eine Vereinbarung, wonach der für seine Tätigkeit einen Tagsatz iHv EUR 500,00 abrechne. Daraus folgend habe er im Zeitraum 2008 bis 2011 947 Tage abgerechnet, wovon er wie folgt nur 9 Tage in Österreich gewesen sei:

Zeitraum:	Tage:	davon in Österreich:
Jahr 2008:	182	6
Jahr 2009:	280	
Jahr 2010:	255	
Jahr 2011:	230	3
SUMME:	947	9

G.H. sei somit nur 9 Tage nur in Österreich gewesen, dies auch nur zu dem Zweck, um die Daten zu übernehmen und eigentlich nicht den Kern seiner Tätigkeit auszuüben.

Die von der BP vorgenommene Würdigung, dass es sich bei den Leistungen des G.H. um *EDV-Leistungen* handle, welche unter kaufmännischer und technischer Beratung zu subsumieren und der Abzugssteuer gemäß § 99 EStG zu unterziehen sei, sei unzutreffend.

Gemäß § 98 Abs. 2 Z 3 3. Teilstrich EStG 1988 würden der beschränkten Steuerpflicht Einkünfte aus kaufmännischer und technischer Beratung **im Inland** unterliegen.

Gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 werde die Einkommensteuer bei Einkünften aus **im Inland ausgeübter** kaufmännischer und technischer Beratung erhoben. Wie aus dem Gesetzeswortlaut klar ableitbar, sei Tatbestandsmerkmal für die Abzugssteuer die *physische Anwesenheit* des Beraters zur Erbringung seiner Dienstleistung im Inland (vgl. Ludwig, in Doralt EStG, § 98 Rz. 55; Jakom, EStG, § 98 Rz. 66).

So die BP ausführe, dass G.H. keinen Nachweis der Besteuerung seiner aus dem Werkvertrag mit der Bf. erhaltenen Einkünfte im Ausland erbringen könne, werde darauf verwiesen, es sei nicht Anwendungsvoraussetzung für den § 98 EStG, ob die Einkünfte im Ausland besteuert worden seien oder nicht. Ob die Werkvertragshonorare auf ein inländisches Bankkonto überwiesen werden oder nicht, sei ebenfalls keine Anwendungsvoraussetzung des § 98 EStG.

Die Meinung der BP, es sei nicht erwiesen, dass G.H. im Inland nicht tätig geworden sei, sei unzutreffend. Daraus sei klar erkennbar, dass nur ein geringer Teil der Umsätze mit österreichischen Kunden erzielt worden sei. Selbst wenn G.H. beim Kunden vor Ort tätig gewesen wäre, was aber nicht der Fall sei, da er seine wesentlichen Tätigkeiten auf *Servern* im Ausland durchführe, so sei der Anteil der österreichischen Kunden der Bf. sehr gering. Und selbst bei dem geringen Anteil der österreichischen Kunden habe die Bf. exakt jene Tage angeführt, an denen G.H. vor Ort zur Übergabe der Daten tätig gewesen sei. Nach Auffassung der Bf. sei daher der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Mit Beschwerde vom 21. Februar 2013 wurden die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Nach der der Beschwerde beigelegten Aufstellung der Erlöse der Jahre 2008 bis 2012 würden die Erlöse wie folgt in- und ausländische Kunden betreffen:

Zeitraum:	Inland:	Ausland:	Gesamt:
Jahr 2008:	238.748,37	2.052.164,33	2.290.912,70
Jahr 2009:	68.497,84	2.068.503,36	2.137.001,20
Jahr 2010:	59.772,12	2.060.758,94	2.120.531,06
Jahr 2011:	22.158,95	2.327.574,10	2.349.733,05
Jahr 2012:	44.366,56	1.811.950,44	1.856.317,00
SUMME:	433.543,84	10.320.951,17	10.754.495,01

In der Anlage 2 zu dieser Beschwerden werden die inländische Kunden betreffenden Umsätze noch entsprechend nach Großkunden aufgegliedert.

Nach der Stellungnahme der BP vom 11. November 2013 könne aus nachstehenden Gründen angenommen werden, dass sich G.H. viel öfter als in der Beschwerde dargestellt sich in Österreich aufgehalten habe:

Wie bereits im BP-Bericht ausgeführt, seien die Überweisungen für das Honorar des G.H. auf ein inländisches Konto getätigt worden. Es seien Nachweise verlangt, wer die tatsächlichen Abhebungen vom inländischen Konto getätigt habe bzw. auf welches ausländische Konto ev. weiter überwiesen worden sei. Diese Nachweise seien nicht erbracht worden. Es sei kaufmännisch absolut unüblich, dass Überweisungen für einen spanischen Unternehmer an ein inländisches Konto erfolgen.

Es könne daher angenommen werden, dass G.H. die Abhebungen immer selbständig vorgenommen und dadurch öfters im Inland persönlich anwesend gewesen und auch tätig geworden sei. Die Aussage, dass die Mehrzahl der Umsätze der Bf. im Ausland erzielt worden sei, sage nichts über den tatsächlichen Tätigkeitsort aus. Ob sich der Server für die Ausübung der Tätigkeit des G.H. ausschließlich im Ausland befinde, könne nicht beurteilt werden.

Im Zuge des BP-Verfahrens sei von der Bf. aufgrund der erhöhten Mitwirkungsverpflichtung bei Auslandssachverhalten eine Ansässigkeitsbescheinigung des G.H. abverlangt worden, um die Richtigkeit bzw. Glaubwürdigkeit dieses Geschäftsvorganges beurteilen zu können. Eine IWD-Recherche habe ergeben, dass ein Unternehmer mit dem Wortlaut des G.H. in Spanien nicht gefunden habe werden können. Auf den Rechnungen seien weder von ihm als Leistungserbringer noch vom Leistungsempfänger UID-Nummern angeführt worden.

Aufgrund der angeführten Gründe sei die Richtigkeit des von G.H. bzw. des von der Bf. dargestellten Sachverhaltes in Frage zu stellen. Deshalb sei in freier Beweiswürdigung

in Absprache mit dem bundesweiten Fachbereich eine Festsetzung der Abzugssteuer durchgeführt worden.

In der Gegenäußerung vom 6. Dezember 2013 wird ebenso festgehalten, dass in der Niederschrift über die Schlussbesprechung wesentliche Sachverhaltselemente nicht festgehalten worden seien:

In der seitens der BP erstellten Niederschrift über die Schlussbesprechung, welche der Bf. bereits vollständig ausgefertigt vor Beginn der Schlussbesprechung übermittelt worden sei, sei nicht darauf eingegangen worden, dass G.H. seine Dienstleistungen ausschließlich **im Ausland** erbringe.

Die entscheidende Tatbestandsvoraussetzung für die Anwendung des § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sei, ob die *kaufmännische* und *technische Beratung im Inland oder im Ausland* ausgeübt worden sei. Für die Bf. sei nicht nachvollziehbar, warum diese entscheidende Frage in der Niederschrift über die Schlussbesprechung überhaupt nicht gewürdigt werde. Ebenso wenig werde darauf eingegangen, dass nur 4% der Umsatzerlöse mit inländischen Kunden erzielt worden sei. Unterstelle man, dass G.H. seine Analysetätigkeit vor Ort beim Kunden durchführen würde, läge **in 96%** der Fälle **keine inländische Tätigkeit** vor.

In der Folge sei der Bf. eine seitens der BP **ergänzte Niederschrift** übermittelt worden, wo erstmals releviert werde, dass die Vergütungen des G.H. auf ein inländisches Konto überwiesen und es nicht erwiesen sei, wer Abhebungen von diesem Konto getätigt habe. Die Bf. möchte in diesem Zusammenhang darauf hinweisen, dass diese Frage **erstmalig** mit der ergänzten Niederschrift an sie herangetragen worden sei.

Zu der Stellungnahme der BP zur Beschwerde der Bf. werde weiters ausgeführt: Zum inländischen Bankkonto möchte die Bf. grundsätzlich anmerken, ob das Honorar auf ein inländisches oder ausländisches Konto überwiesen werde, bilde nicht die Tatbestandsvoraussetzung des § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Für die Frage, ob die Honorare des G.H. der Abzugssteuer unterliegen, sei ausschließlich zu prüfen, ob die Beratung durch G.H. im Inland stattgefunden habe. Anders als von der BP dargestellt, seien auch keine Nachweise hinsichtlich der Abhebungen verlangt worden.

Ebenso könne in Zeiten des Telebankings der Ansicht der BP nicht gefolgt werden, dass Abhebungen von den beiden inländischen Konten stets die persönliche Anwesenheit in Österreich erfordern. G.H. habe der Bf. bestätigt, dass sämtliche Überweisungen **Online** erfolgt seien und keinerlei Barabhebungen in Österreich getätigt worden seien.

In der Anlage werden die Umsatzlisten der von G.H. gehaltenen Konten bei der D-Bank übermittelt. Das Konto Kto-Nr1 sei ein Sparkonto, während es sich bei dem Konto Kto-Nr2 um ein freies Privatkonto handle. Die Überweisungen der Bf. seien zum Großteil auf das Sparkonto erfolgt. Vom Sparkonto habe es ausschließlich Überweisungen auf das Privatkonto gegeben, von welchem die Beträge weiter in das Ausland überwiesen worden seien. Den Kontoauszügen könne entnommen werden, dass keinerlei Barabhebungen getätigt worden seien. Auch aus der Bestätigung der D-Bank gehe hervor, dass keinerlei

Barabhebungen im Inland vorgenommen worden seien. Im Übrigen erscheine der Bf. ein Nachweis einer inländischen Beratungstätigkeit durch Abhebungen von einem inländischen Bankkonto etwas konstruiert. Die von der BP unterstellten Abhebungen seien auch nicht vorgenommen worden.

Zur angeblichen kaufmännischen Unüblichkeit möchte die Bf. festhalten, dass das inländische Konto ausschließlich den kaufmännischen Hintergrund habe, *Überweisungsspesen* für die Bf. zu reduzieren.

Den Ausführungen der BP, dass die Mehrzahl der Umsätze im Ausland erzielt worden sei, sage nichts über den tatsächlichen Tätigkeitsort aus, sei entgegen zu halten: Folge man der bisherigen Argumentation der BP, dass die Tätigkeit des G.H. vor Ort beim Kunden ausgeführt werde, müssten ausländische Kunden konsequenterweise zu einem ausländischen Tätigkeitsort führen. Die diesbezügliche Beweiswürdigung seitens der BP verkenne diesen Zusammenhang gänzlich und verstoße gegen allgemeine Denkgesetze.

Den Ausführungen in der Stellungnahme der BP, es könne nicht beurteilt werden, ob sich die Server des G.H. im Ausland befinden, werde entgegen gehalten, dass im Zuge einer umfassenden Präsentation der Geschäftsprozess dargelegt und erläutert worden sei. Dabei sei auch erläutert worden, dass sich sämtliche Server, die G.H. für die Auswertung der Daten benutze, im Ausland befinden. Die ausschließliche Verwendung von ausländischen Servern für die Datenauswertung sei von G.H. ebenfalls bestätigt worden. Es sei für die Bf. nicht nachvollziehbar, dass sämtliche Aussage der Bf. angezweifelt werden, ohne dass der geringste Anhaltspunkt hinsichtlich eines abweichenden Sachverhaltes vorgelegt werde.

Da sämtliche Vorbringen hinsichtlich der Feststellung des Sachverhaltes weder Gehör gefunden noch in der (ergänzten) Niederschrift über die Schlussbesprechung protokolliert worden seien, sei die Niederschrift über die Schlussbesprechung von der Bf. auch nicht unterfertigt worden.

Nach der der Beschwerde beigelegten Bestätigung der Raiffeisen-Bank vom 5. Dezember 2013 seien im Zeitraum 27.11.2008 bis 05.12.2013 keine Barabhebungen vom Konto-Nr. Kto-Nr2, lautend auf G.H., getätigt worden.

Mit Eingabe vom 18. Februar 2015 werde vorab festgehalten, dass G.H. seit Dezember 2008 in Thailand (zuvor in Spanien) ansässig sei und von dort aus ein Datenzentrum betreibe. G.H. erbringe seine Dienstleistungen im Ausland unabhängig vom Ansässigkeitsort der Kunden der Bf..

So seitens der BP unterstellt werde, dass G.H. physisch in Österreich anwesend sei, stütze sie sich lediglich auf ein inländisches Bankkonto, auf welches die Überweisungen zwecks Reduzierung der Überweisungsspesen erfolgt seien. Von diesem Konto seien jedoch keine Abhebungen in Österreich erfolgt, sondern die Gelder mittels Telebanking ins Ausland überwiesen worden. In diesem Zusammenhang sei von der kontoführenden Bank bestätigt worden, dass G.H. keine einzige Abhebung in Österreich getätigt habe. In der Beilage zu dieser Eingabe werde ein Bestätigungsschreiben der Bank übermittelt.

Wiederholt wurde ausgeführt, dass 96% der Umsatzerlöse der Bf. mit ausländischen Kunden erzielt worden seien. Tatsache sei jedoch, dass G.H. seine Tätigkeit seit Dezember 2008 von Thailand ausübe. Zuvor habe er diese Tätigkeit von Spanien ausgeübt. Zur **beschränkten Steuerpflicht** des G.H. sei daher auszuführen:

Um eine etwaige beschränkte Steuerpflicht des G.H. festzustellen, welche Einkünfte G.H. erziele:

- Bei Einkünften aus **selbständiger Tätigkeit** begründe bereits die **Verwertung im Inland** die **beschränkte Steuerpflicht**.
- Bei Einkünften aus **Gewerbebetrieb** liege eine beschränkte Steuerpflicht nur dann vor, wenn **im Inland** eine **Betriebsstätte** bestehe oder im Fall der **kaufmännischen** und **technischen Beratung** diese **im Inland ausgeübt** werde.

Vorab solle nochmals das *Geschäftsmodell* in Erinnerung gerufen werden:

Der Geschäftsprozess der Bf. beginne damit, dass die Kunden der Bf. ein *Datenkonvolut* aus Kreditorenbuchhaltung und Materialwirtschaft zur weiteren Analyse zur Verfügung stellen.

Diese Daten würden entweder *direkt* vom Kunden im Auftrag der Bf. an G.H. übergeben oder über einen FTP-Server an Herrn G.H. übermittelt. G.H. verfüge über die notwendige EDV-Infrastruktur, um die umfangreichen vom Kunden erhaltenen *Daten* so zu *strukturieren*, dass die Bf. in der Lage sei, auf Basis der strukturierten Daten zu analysieren, ob *sämtliche Rabatte* durch die Kunden ausgenutzt worden seien. Die Leistung des G.H. bestehe darin, die unstrukturierten Datenkonvolute der Kunden *aufzubereiten*. G.H. erbringe somit vielmehr ein **Werk**, als eine Beratungsleistung. Die Analyse und Beratung der Kunden erfolge nach Aufbereitung der Daten durch die Bf..

Nachstehend werde darauf eingegangen, unter welche Einkunftsart die Aufbereitung der Daten durch G.H. falle:

Zu den Einkünften aus *freiberuflicher Tätigkeit* würden u.a. Einkünfte aus der Berufstätigkeit der Wirtschaftstreuhänder, *Unternehmensberater*, Versicherungsmathematiker etc. gehören. Eine wissenschaftliche Tätigkeit setze das Vorhandensein wissenschaftlicher Kenntnisse voraus und verlange die Lösung schwieriger Aufgaben nach streng sachlichen und objektiven Gesichtspunkten im Rahmen der wissenschaftlichen, theoretischen und angewandten Forschung und Lehre. Der Wissenschaftler müsse sich dabei in qualifizierter Form wissenschaftlicher Methoden bedienen und das Ergebnis der Arbeit müsse geeignet sein, der Erweiterung wissenschaftlicher Kenntnisse zu dienen. Es genüge daher nicht, wenn eine Tätigkeit auf wissenschaftlichen Erkenntnissen aufbaue, diese verwerte und sich wissenschaftlicher Methoden bediene. Vielmehr müsse der (nahezu) ausschließliche Gegenstand der *Forschung* oder die *Lehre*, somit die Vermittlung einer Wissenschaft an andere (Lernende) sein. Charakteristisch für die Wissenschaft sei, dass sie die Vermehrung des menschlichen Wissens im Interesse der Allgemeinheit beabsichtige (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 22, Rz 15).

Bei der Auswertung einer wissenschaftlichen Tätigkeit zu wirtschaftlichen Zwecken sei Voraussetzung, dass die *Gewinnung neuer wissenschaftlicher Kenntnisse* und *nicht* deren wirtschaftliche *Verwertung* den Schwerpunkt der betreffenden Tätigkeit darstelle. Die aus der Tätigkeit erzielten Einnahmen müssen vorrangig als Entgelt für den wissenschaftlichen Gehalt anzusehen sein (vgl. VwGH 28.10.1997, Zl. 93/14/0146; ESt-RL 2000, Rz 5232).

Im vorliegenden Fall sei die Tätigkeit des G.H. in keiner Weise darauf gerichtet, den wissenschaftlichen Erkenntnisstand zu vermehren, sondern liege ausschließlich in der *Strukturierung von Daten*. G.H. würden auch keinerlei Vergütungen für wissenschaftliche Tätigkeiten bezahlt. Die Tätigkeit des G.H. sei *weder wissenschaftlich, künstlerisch, unterrichtend* oder *erziehend*, sodass die Einkünfte nicht unter § 22 Z 1 lit. a EStG subsumiert werden können.

Ebenso wenig könne die Tätigkeit des G.H. unter § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 subsumiert werden. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage sei für eine Tätigkeit als Unternehmensberater iSd § 22 EStG, die Befähigung durch ein abgeschlossenes Hochschulstudium oder die Ablegung der von der Gewerbeordnung 1973 bzw. 1994 vorgesehenen Prüfung gemäß VO des BMHGI vom 22.5.1978, BGBl 254 idgF über den Befähigungsnachweis für das gebundene Gewerbe der Betriebsberater einschließlich der Betriebsorganisatoren nachzuweisen (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 22, Rz 76; ESt-RL 2000, Rz 5266). Die Tätigkeit müsse eine umfassende Beratungstätigkeit auf zumindest einem der folgenden Gebiete abdecken:

- Prozessorientierte Unternehmensberatung,
- Unternehmensführung/Managementberatung,
- Qualifiziertes Personalmanagement,
- Marketing,
- Organisation/Verwaltung,
- Technologie/Technik,
- Logistikberatung,
- Finanz- und Rechnungswesen,
- Raumwirtschaft,
- Ökologieberatung,
- Beratung in außenwirtschaftlichen Belangen.

Da eine Berufstätigkeit, die sich bloß auf einzelne Teilbereiche eines der aufgezählten Beratungsgebiete erstreckt, nicht dem Berufsbild eines Unternehmensberaters entspreche, würden zB *Werbeberater, Personalberater, Betriebspsychologen, Wirtschaftskonsulenten, EDV-Berater* und *Vermögensberater* nicht unter den Begriff "Unternehmensberater" fallen, wenn nicht eines dieser Beratungsgebiete im Wesentlichen abgedeckt werde (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 22, Rz 77ff).

Da wie bereits ausgeführt, G.H. lediglich *Daten strukturiere*, und damit ein *Werk* und keine Beratungsleistung in nur irgendeinem der angeführten Gebiete erbringe, liege im vorliegenden Fall keine Tätigkeit eines Unternehmensberaters iSd § 22 EStG vor. Des

Weiteren erziele G.H. weder therapeutische Einkünfte iSd § 22 Z 1 lit. c EStG, noch vermögensverwaltende Tätigkeiten nach § 22 Z 2 erster Teilstrich EStG, noch Tätigkeiten eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG.

Hinsichtlich der Einkünfte des G.H. würden daher **keine Einkünfte** im Sinne des **§ 22 EStG** vorliegen. Folglich gehe der innerstaatliche Tatbestand des § 98 Abs. 1 Z 2 EStG, welcher die beschränkte Steuerpflicht bei Einkünften aus selbständiger Arbeit regle, ins Leere.

Demnach komme im vorliegenden Fall der Auffangtatbestand des § 23 Z 1 EStG 1988 zum Tragen: Gemäß § 23 Z 1 EStG seien Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen werde und sich als Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr darstelle und **weder** als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft, noch als **selbständige Arbeit** anzusehen sei, als **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** zu qualifizieren. Da es sich bei den Dienstleistungen des G.H. nicht um selbständige Arbeit handle, würden Einkünfte aus *Gewerbebetrieb* vorliegen.

Nach § 98 Abs. 1 Z 3 EStG würden Einkünfte aus Gewerbebetrieb der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, wenn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten werde, ein ständiger Vertreter bestellt sei oder im Inland bewegliches Vermögen vorliege.

Einkünfte aus *kaufmännischer* und *technischer Beratung* seien jedoch auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten werde und kein ständiger Vertreter im Inland vorhanden sei. Kaufmännische Beratung liege zB bei der Tätigkeit von *Marktforschern*, *Unternehmensberatern* (soweit nicht Einkünfte iSd § 22 EStG vorliegen), oder *Rationalisierungsfachleuten*, vor. Technische Beratung stehe häufig in Zusammenhang mit einer Lizenzvergabe oder einer Überlassung von gewerblichen Erfahrungen (Know-How) (vgl. ESt-RL 2000, Rz 7937ff; Kufner in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 98, Rz 18).

Wie bereits ausgeführt, erbringe G.H. durch die **Strukturierung der Daten** ein **Werk** und *keine Beratungsleistung*. Da Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur dann der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen, wenn im Inland eine Betriebsstätte vorliege, Herr G.H. aber über keinerlei feste Einrichtung im Inland verfüge, werde bereits nach *innerstaatlichem Recht* der Tatbestand für eine beschränkte Steuerpflicht nach § 98 Abs. 1 Z 3 erster bis dritter Teilstrich EStG nicht erfüllt.

Selbst wenn man, wie die BP die Einkünfte des G.H. unter *kaufmännische* und *technische Beratung* subsumiere, verlange § 98 Abs. 1 Z 3 vierter Teilstrich EStG für die Begründung der beschränkten Steuerpflicht, dass die kaufmännische und technische Beratung **im Inland ausgeübt** werde (vgl. *Ludwig*, in *Doralt*, EStG (2011), § 98 Rz 55; *Jakom*, EStG (2011), § 98, Rz 66). Darunter sei die *physische Anwesenheit* des Beraters im Inland zu verstehen (vgl. *Ludwig* in *Doralt*, EStG (2011), § 98, Rz 55; *Jakom*, EStG (2011), § 98, Rz 66). Da G.H. seine Tätigkeit jedoch nicht im Inland ausübe, gehe somit der Tatbestand des § 98 Abs. 1 Z 3 vierter Teilstrich EStG ins Leere.

G.H. unterliege mit seinen Einkünften daher bereits nach **innerstaatlichem** Recht **nicht der beschränkten Steuerpflicht**. Daher könne auch der Bf. keine Verpflichtung zur Einbehaltung von Abzugsteuer auferlegt werden. Zu den Voraussetzungen für den Steuerabzug werde ausgeführt:

§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG sehe bei Einkünften aus kaufmännischer und technischer Beratung **im Inland** die Steuerabzugspflicht vor. Die Norm sei sowohl auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuwenden. Unabhängig davon, ob selbständige oder gewerbliche Einkünfte vorliegen, müsse für die Verpflichtung zum Steuerabzug, die Tätigkeit im Inland ausgeübt werden (vgl. EAS 14.7.2011, BMF-010221/1162-IV/4/2011). Da wie bereits zuvor ausgeführt, G.H. im Rahmen seiner Tätigkeit **nicht in Österreich physisch anwesend** sei, fehle es an der grundlegenden Voraussetzung des § 99 Abs. 1 Z 5 EStG.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass G.H. aufgrund seiner gewerblichen Tätigkeit, welche nicht im Inland ausgeübt werde, nicht der beschränkten Steuerpflicht in Österreich unterliege. Da es bereits an der beschränkten Steuerpflicht des G.H. mangle, könne die Bf. nicht zur Durchführung des Steuerabzuges verpflichtet werden. Daneben sei angemerkt, dass es keine Verpflichtung zum Steuerabzug geben könne, wenn - wie im vorliegenden Fall - die Tätigkeit nicht im Inland ausgeübt werde.

Weiters werde die E-Mail des G.H. vom 6. Dezember 2013 übermittelt, aus der hervorgehe, dass G.H. ein "100-Terrabyte-Datenzentrum" betreibe. Ebenfalls seien die von G.H. zur Verfügung gestellten Eingangsrechnungen hinsichtlich der Kosten des Datenzentrums beigelegt worden. Dabei handle es sich um Eingangsrechnungen von ausländischen IT-Dienstleistern und Hardware-Lieferanten (zB Firma1 (Spanien), Firma2, Firma3 (Thailand), Firma4 (Thailand) und Firma5 (Thailand)).

Zu den vom BFG gestellten Fragen über die tatsächliche Ansässigkeit des G.H. werde seitens der Bf. einleitend festgehalten, dass die steuerliche Ansässigkeit **keinen Einfluss** auf die Frage habe, ob die Bf. zur Durchführung der Abzugsbesteuerung verpflichtet sei oder nicht. Für die Verpflichtung zur Einbehaltung der Abzugssteuer sei allein darauf abzustellen, ob in einem ersten Schritt ein Tatbestand des § 98 EStG und zusätzlich ein Tatbestand des § 99 EStG erfüllt werde oder nicht.

G.H. habe im Jahre 2008 seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Spanien gehabt und sei auch in Spanien für die Jahre 2008 und 2009 zur Einkommensteuer veranlagt worden. Der BP seien auch entsprechende spanische Einkommensteuer-Bescheinigungen übergeben worden.

Aus der beiliegenden Mail vom 11. November 2014 ergebe sich in diesem Zusammenhang, dass G.H. im Jahre 2008 für 4 Monate in Brasilien und 2 Monate in Thailand aufgehalten habe. Mit Dezember 2008 habe G.H. seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt sowie den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen nach Thailand verlagert. G.H. habe diesbezügliche Kopien seines Reisepasses zur Verfügung gestellt.

Diese Kopien seien leider etwas unscharf, weshalb auf Wunsch neue Kopien angefordert werden können.

Wie dem Einreisestempel zu entnehmen sei, sei die Einreise des G.H. im Dezember 2008 mittels eines Touristen-Visums mit einer Gültigkeit von 07.12.2008 bis 05.01.2009 erfolgt. Im Jahre 2009 seien ebenfalls Aufenthalte mittels Touristen-Visums für die Monate Februar, März, Mai, Juni, August, Oktober, November und Dezember anhand der Reisestempel nachweisbar. Darüber hinaus sei Ende 2009 erstmalig ein sog. "Non-Immigrant-Visum" für Thailand beantragt worden, mit welchem man die Berechtigung erlange, 365 Tage in Thailand leben zu dürfen. Dem ersten "Non-Immigrant-Stempel" sei zu entnehmen, dass dieses Visum bis 08.03.2011 bewilligt worden sei. Darüber hinaus sei dieses Visum vor Ablauf der Jahresfrist rechtzeitig - zunächst bis zum 08.03.2012 und in weiterer Folge auch bis zum 08.03.2013 und 08.03.2014 verlängert worden.

Demnach sei G.H. bis 2008 in Spanien und ab 2009 in Thailand ansässig gewesen.

Mit Eingabe vom 18. Februar 2015 übermittelte die Bf. darüber hinaus eine Bestätigung der Hausbank des G.H., in der bestätigt werde, dass G.H. im Zeitraum vom 27. November 2008 bis 5. Dezember 2013 keine Barbehebungen von seinem Konto in Österreich getätigt habe. Dies als Bestätigung dafür, dass G.H. in Österreich nicht physisch anwesend gewesen sei.

Mit Eingabe vom 12. März 2015 hat die Bf. die Anträge auf Entscheidung über diese Beschwerde durch den Gesamtsenat sowie auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung zurück genommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beschränkt steuerpflichtig sind nach § 1 Abs. 3 EStG 1988 jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Die Arbeit wird im Inland

- ausgeübt, wenn der Steuerpflichtige im Inland persönlich tätig geworden ist
- verwertet, wenn sie zwar nicht im Inland persönlich ausgeübt, aber ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft zu dienen bestimmt ist.

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

- 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 und 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.

Nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung und bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung durch Steuerabzug erhoben.

Der Abzugssteuer unterliegt nach § 99 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder Gewinnanteile. Vom Schuldner übernommene Abzugssteuer unterliegt als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug.

Mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) unmittelbar zusammenhängende Ausgaben (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) können nach Z 2 leg.cit. vom vollen Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) abgezogen werden, wenn sie ein in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässiger beschränkt Steuerpflichtiger vor dem Zufließen der Einkünfte dem Schuldner der Einkünfte schriftlich mitgeteilt hat. Ist der Empfänger der als Ausgaben geltend gemachten Beträge beschränkt steuerpflichtig und übersteigen die Ausgaben beim Empfänger den Betrag von 2.000 Euro, ist ein Abzug vom vollen Betrag der Einnahmen nicht zulässig, wenn die steuerliche Erfassung beim Empfänger zur inländischen Besteuerung nicht ausreichend sichergestellt ist.

Gemäß § 100 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Abzugssteuer gemäß § 99 20%, bei Einkünften gemäß § 99 Abs. 1 Z 6 jedoch 25%.

Schuldner der Abzugssteuer ist nach Abs. 2 leg.cit. der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.

Nach § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit u.a. Einkünfte aus der Berufstätigkeit der Unternehmensberater, Versicherungsmathematiker, Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren.

Nach § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Nach den im vorliegenden Fall anzuwendenden Art. 7 Abs. 1 DBA-Spanien (2008) bzw. DBA-Thailand (ab 2009) 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 nur in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Spanien (2008) dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so dürfen die Einkünfte nur in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Der Ausdruck "freier Beruf" umfasst nach Art. 14 Abs. 2 DBA-Spanien insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten und Bücherrevisoren.

Nach Art. 14 Z 1 DBA-Thailand (ab 2009) dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Tätigkeit wurde im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Einkünfte aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit, die im anderen Staat ausgeübt wurde, dürfen im anderen Staat besteuert werden.

Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen nach Art. 14 Z 2 DBA-Thailand Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige natürliche Person für die im anderen Vertragsstaat ausgeübte freiberufliche oder selbständige Tätigkeit bezieht, nicht im anderen Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 90 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält und
- b) der Empfänger im anderen Staat keine feste Einrichtung unterhält und
- c) die Vergütungen nicht von einem Unternehmen oder einer Betriebsstätte getragen werden, die im anderen Staat liegt.

Der Ausdruck "freier Beruf" umfasst nach Art. 14 Z 3 DBA-Thailand insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Zahnärzte und Buchsachverständigen.

Den Gegenstand dieses Rechtsstreites bildet die Frage, ob die inhaltliche Aufbereitung bzw. Strukturierung von Daten aus der Kreditorenbuchhaltung und Materialwirtschaft durch

ein im Ausland befindliches Datenzentrum zum Zweck der Analyse, ob sämtliche Rabatte ausgenutzt und entsprechende Gutschriften von Lieferanten eingefordert wurden, eine *kaufmännische* und *technische Beratung* darstellt, die gemäß § 99 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 der Abzugssteuer unterliegt.

1. Besteuerungsanspruch nach nationalem Recht:

Dies insbesondere, wenn die von G.H. entfaltete Tätigkeit als gewerbliche Tätigkeit anzusehen sei, die nicht im Inland erbracht wird, G.H. über keine Betriebsstätte und keinen ständigen Vertreter im Inland verfügt, sich die dafür nötigen Server im Ausland befinden, G.H. sich in den 5 Jahren des Prüfungszeitraumes lediglich an 9 Tagen im Inland befunden hat und die an G.H. gezahlten Vergütungen im Ausmaß von 96% Kunden im Ausland betreffen.

Die Bestimmung des § 99 EStG 1988 legt fest, unter welchen Voraussetzungen die beschränkte Steuerpflicht von ausländischen Einkünfteempfängern durch Steuerabzug wahrzunehmen ist. Die Anwendung des Steuerabzugverfahrens dient in erster Linie der Sicherung des Steueraufkommens bei einer inländischen Einkünfteerzielung durch Steuerausländer (s. sinngemäß EAS 727).

Durch den Verweis auf § 23 EStG wird auch bei der beschränkten Steuerpflicht derselbe Begriffsinhalt von "Gewerbebetrieb" wie im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht unterstellt (vgl. Doralt/Ludwig, EStG, § 98, Rz. 29).

Eine Erfassung der *kaufmännischen* oder *technischen Beratung* unter § 98 Abs. 1 Z 3 EStG ist nur dann möglich, wenn die Tätigkeit **gewerblich** ausgeübt wird. Beratende Tätigkeiten, die bereits unter § 98 Abs. 1 Z 2 EStG erfasst sind (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) können daher keine kaufmännische oder technische Beratung im Sinne der Z 3 darstellen.

Die unter § 22 Z 1 lit. b EStG zu subsumierende Tätigkeit eines Unternehmensberaters, muss eine umfassende Beratungstätigkeit auf zumindest einem der folgenden Gebiete abdecken (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 22, Rz 77):

- Prozessorientierte Unternehmensberatung,
- Unternehmensführung/Managementberatung,
- Qualifiziertes Personalmanagement,
- Marketing,
- Organisation/Verwaltung,
- Technologie/Technik,
- Logistikberatung,
- Finanz- und Rechnungswesen,
- Raumwirtschaft,
- Ökologieberatung,
- Beratung in außenwirtschaftlichen Belangen.

Erstreckt sich hingegen die Berufstätigkeit lediglich auf einzelne **Teilbereiche** der vorstehend bezeichneten Beratungsgebiete, wie zB *Werbeberater*, *Personalberater*, *Betriebspsychologen*, *Wirtschaftskonsulenten*, *EDV-Berater*, *Vermögensberater* und *Anlageberater*, entspricht dies nicht mehr dem Berufsbild des Unternehmensberaters, wenn nicht eines dieser Beratungsgebiete im Wesentlichen abgedeckt wird. Die vorstehenden Tätigkeiten fallen daher nicht mehr unter den Begriff "*Unternehmensberater*" (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 22, Rz 78).

Einkünfte aus kaufmännischer und technischer Beratung unterliegen nach § 99 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht und damit der Abzugssteuer gemäß § 98 EStG, wenn sie **im Inland ausgeübt** wird. Entscheidend für diese als gewerblich einzustufende Beratungstätigkeiten ist, dass sie **im Inland ausgeübt** werden, eine bloße **Verwertung** der Tätigkeit **im Inland** führt im Falle einer gewerblichen Beratungstätigkeit - im Gegensatz zur freiberuflichen Beratungstätigkeit - **nicht** zur beschränkten **Steuerpflicht** (vgl. *Jakom*, EStG 2011, § 98, Rz. 66; s. sinngemäß Rz 7921 ESt-RL 2000).

Beratung besteht in der Erteilung von fachlichen Ratschlägen (vgl. VwGH 10.11.1970, Zl. 0115/69), deren Ziel es ist, Unternehmen Entscheidungshilfen zu geben (vgl. VwGH 19.10.1981, Zl. 3057/79).

Die Bestimmung des § 98 Abs. 1 Z 3 Teilstrich vier EStG 1988 erfasst nur jene Art von Beratungsleistungen, die den Einkünften aus *Gewerbebetrieb* iSd § 23 EStG zuzuordnen sind: medizinische, rechtliche oder allgemein psychologische Beratung fallen daher nicht darunter. Auch die Tätigkeit als Unternehmensberater begründet bei natürlichen Personen Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 1 lit. b TS 4 EStG und fällt daher nicht unter § 98 Abs. 1 Z 3 TS 4 EStG (vgl. *Hofstätter-Reichel*, EStG, *Ehrke-Rabel*, § 98 Rz 52).

Kaufmännische Beratung entfalten zB *Unternehmensberater*, *Rationalisierungsfachleute* oder *Marktforscher*. Voraussetzung in diesem Zusammenhang ist, dass kaufmännische oder technische Beratung einen eigenständigen Leistungsgegenstand und nicht bloß eine Nebenleistung zu einer anderen Leistung darstellt (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke*, § 98 Rz. 20).

Unternehmensberater erzielen jedoch nur dann Einkünfte nach § 98 Abs. 1 Z 3 TS 4 EStG, wenn die Unternehmensberatung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu zählen ist (etwa für eine ausländische Körperschaft) (vgl. *Hofstätter-Reichel*, EStG, *Ehrke-Rabel*, § 98 Rz 52).

Werden hingegen von einem inländischen Unternehmen Honorare an einen *freiberuflich* tätigen Unternehmensberater gezahlt, die bereits unter § 98 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu subsumieren sind, dann unterliegt der ausländische Unternehmensberater nach § 98 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 mit seinen Einkünften nur dann der beschränkten Steuerpflicht, wenn die den Honoraren zu Grunde liegende Tätigkeit im Inland *ausgeübt* oder *verwertet* wird und sich aus einem anzuwendenden DBA keine Steuerfreistellungsverpflichtung ergibt (vgl. VwGH 20.9.2007, Zl. 2006/14/0051; EAS 727 und EAS 2075). In letzterem Fall wäre für eine Steuerfreistellung das Vorliegen einer *Ansässigkeitsbescheinigung*

(für natürliche Personen das Formular ZS-QU1), welche vollständig ausgefüllt und vom jeweiligen zuständigen ausländischen Finanzamt des leistenden Unternehmens zu bestätigen ist (vgl. Hollaus/Rest, Abzugssteuer bei inländischer Beratungstätigkeit als Steuerfalle, SWI 2012, S. 31).

Im Hinblick auf das VwGH-Erkenntnis vom 20.9.2007, ZI. 2006/14/0051, dass der nur bei Freiberuflern gegebene "Inlandsverwertungstatbestand" bereits dem Erfordernis der Inlandsausübung genüge und daher eine Abzugssteuerpflicht zur Folge haben könnte (falls dies mit dem DBA-Recht vereinbart ist) wird vom BMF nicht (mehr) aufrecht erhalten (vgl. EAS 3328 vom 14.7.2011).

Stellt hingegen die vom ausländischen Unternehmensberater erbrachte Beratungstätigkeit eine gewerbliche Tätigkeit dar, ist eine inländische Abzugspflicht für den Steuerabzug gemäß § 99 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nur dann gegeben, wenn eine in Österreich **physisch** ausgeübte Beratungstätigkeit **entfaltet wird** (vgl. EAS 2075 vom 17.6.2002).

Weiter wäre im Falle einer entfalteten kaufmännischen und technischen Beratung ebenso zu prüfen, ob der innerstaatliche Besteuerungsanspruch aufgrund zwischenstaatlicher Abkommen aufrecht erhalten werden kann. Nach dem OECD-Musterabkommen und den diesem Abkommen nachgebildeten und mit Spanien und Thailand geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist für die Zuweisung des Besteuerungsrechtes für Einkünfte aus Beratungstätigkeiten jeweils eine **Betriebsstätte im Inland** erforderlich (vgl. Kufner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 98, Rz 20).

"Betriebsstätte" ist im zwischenstaatlichen Steuerrecht nach Art. 5 OECD-MA als "*feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird*" definiert (vgl. Jakom, EStG, § 98, Rz 50).

Im vorliegenden Fall werden die von G.H. erbrachten Leistungen der *Umstrukturierung* von Kundendaten zum Zwecke der Analyse, ob sämtliche Rabatte in Anspruch und ob sämtliche Gutschriften eingefordert wurden, als kaufmännische Beratungsleistungen bzw. gewerbliche Beratungsleistungen qualifiziert, die unter § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 fallen.

Eine *Steuerpflicht nach innerstaatlichem Recht* der als gewerblich einzustufenden Leistungen der EDV-mäßigen Aufbereitung von Daten und unter kaufmännische und technische Beratung zu subsumierenden Leistungen hat zur Voraussetzung, dass ein **Tätigwerden im Inland** vorliegt und somit die Steuerpflicht aufgrund der Ausübung der Tätigkeit im Inland greift (vgl. EAS 3228 unter Verweis auf VwGH 20.9.2007, ZI. 2006/14/0051).

Im vorliegenden Fall ist *keine Tätigkeit* des von der Bf. beauftragten Subunternehmers G.H. *im Inland* dokumentiert, wenn nach den Feststellungen der BP die Daten aus den Kreditorenbuchhaltungen der Kunden der Bf. direkt an G.H. übergeben oder mittels einem FTP-Server vom Kunden an G.H. übergeben werden. Befinden sich die dazu gehörenden **Server** des G.H. zudem **im Ausland**, verfügt G.H. auch über *keine (Server)Betriebsstätte* in Österreich, die eine Steuerpflicht nach innerstaatlichem Recht begründen könnte.

Darüber hinaus betreffen die an G.H. gezahlten Vergütungen im Ausmaß von 96% Kunden im Ausland, wo sich hinsichtlich dieser Vergütungen alleine schon aus diesem Grund ein überwiegendes Tätigwerden des G.H. im Ausland ergibt.

2. Besteuerungsanspruch nach DBA-Recht:

Unabhängig davon, dass nach innerstaatlichem Recht kaufmännische und technische Beratung als *gewerbliche Beratung* auch ohne Vorhandensein einer Betriebsstätte im Inland bei einer Aktivität im Inland einen Besteuerungsanspruch begründet, ist zu prüfen, ob *zwischenstaatlich* das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften zugewiesen ist. Folgt das anzuwendende DBA diesbezüglich dem OECD-Musterabkommen, so ist für ein inländisches Besteuerungsrecht an Einkünften aus solcher Beratungstätigkeit eine Betriebsstätte im Inland erforderlich (s. sinngemäß Rz 7939 ESt-RL 2000).

Nach Art. 7 OECD-Musterabkommen und den diesem Abkommen nachgebildeten Doppelbesteuerungs-Abkommen begründen als gewerblich einzustufende technische und kaufmännische Beratungsleistungen nur dann ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates, wenn eine **Betriebsstätte** im Inland vorliegt (s. sinngemäß Rz 7939 ESt-RL 2000).

Aufgrund Art. 7 Abs. 1 des für das Jahr 2008 zu beachtenden DBA-Spanien und nach Art. 7 Z 1 des ab 2009 zu beachtenden DBA-Thailand wird bei technischen und kaufmännischen Beratungsleistungen wie der Umstrukturierung der EDV-Daten als gewerblich einzustufenden Einkünften ein Besteuerungsrecht Österreichs als Quellenstaat jeweils nur dann begründet, wenn G.H. über eine (*Server*)*Betriebsstätte im Inland* verfügt.

Wären die von G.H. erbrachten Leistungen als Leistungen aus selbständiger Tätigkeit zu qualifizieren, so wäre für die Begründung eines Besteuerungsrechts Österreichs nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Spanien weiters ebenso eine feste Einrichtung in Österreich erforderlich.

Nach Art. 14 Z 1 und 2 des ab 2009 zu beachtenden DBA-Thailand wäre im Falle der Qualifikation der Leistungen des G.H. als Leistungen aus selbständiger Tätigkeit für die Zuweisung des Besteuerungsrechts an Österreich grundsätzlich ein Tätigwerden in Österreich Voraussetzung.

Unter den weiteren einschränkenden Bestimmungen des Art. 14 Z 2 DBA-Thailand dürfte Österreich trotz einer in Österreich ausgeübten Tätigkeit nicht besteuern, wenn sich der Empfänger in Österreich nicht länger als 90 Tage aufhält und keine feste Einrichtung in Österreich verfügt und die Vergütungen nicht von einem in Österreich liegenden Unternehmen getragen werden.

Unterstellte man für das Jahr 2008 eine Ansässigkeit des G.H. in *Brasilien*, so wäre nach Art. 7 Abs. 1 DBA-Brasilien im Falle der Gewerblichkeit dieser Tätigkeit eine Abzugssteuerpflicht nur bei physisch im Inland ausgeübter Tätigkeit gegeben, da nur eine physisch in Österreich ausgeübte Beratungstätigkeit eine inländische beschränkte Steuerpflicht auslöst (vgl. EAS 2075 vom 17.6.2002).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt. Insbesondere erfordern nach innerstaatlichem Recht bei beschränkter Steuerpflicht unter § 98 Abs. 1 Z 3 EStG fallende Leistungen der kaufmännischen und technischen Beratung ein Tätigwerden im Inland (vgl. VwGH 20.9.2007, Zl. 2006/14/0051). Darüber hinaus wird Österreich nach den hier zu beachtenden Doppelbesteuerungsabkommen mit Spanien und Thailand bei Entfaltung einer gewerblichen Beratungstätigkeit nur ein Besteuerungsrecht für die einer österreichischen Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte eingeräumt.

Wien, am 13. März 2015