

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 11. April 2011 gegen die Haftungsbescheide gem. § 100 Abs. 2 EStG 1988 des \*\*\*FA\*\*\* vom 15. März 2011 betreffend „Einkommensteuer“, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Geschäftszweig industrielle Bearbeitung und Vertrieb von Gusserzeugnissen.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO die Jahre 2006 bis 2008 umfassend wurde im BP-Bericht vom 17. Jänner 2011 und der Tz 7. Nachstehende Feststellung getroffen:

### *„Tz. 7 Beratungsleistungen*

*Die deutsche Unternehmensberatungsfirma U GmbH führte bei der Firma M GmbH im Zeitraum August 2006 bis Oktober 2008 und bei der Schwesterfirma W GmbH im Zeitraum April 2005 bis November 2008 Beratungsleistungen im Bereich Prozessoptimierung durch, wobei sich die deutsche Beratungsfirma nicht durchgehend länger als 6 Monate im inländischen Betrieb aufgehalten, sondern wiederkehrend immer wieder einige Tage ihre Beratungstätigkeit im Betrieb durchgeführt hat. Bei der Firma M GmbH wurden im oben genannten Zeitraum, an zwei bis sechs Tagen pro Monat Beratungsleistungen erbracht.*

*Die Nebenkosten wurden nicht nach tatsächlich angefallenem Aufwand, sondern pauschal mit 15 % des Rechnungsbetrages verrechnet. Nach Auskunft des geprüften Unternehmens (Schlussbesprechung am 28.09.2010) wurden die Beratungsleistungen, verrechnet nach Tagespauschale, im Standort der Firma M GmbH erbracht. Folglich waren die Berater, an den verrechneten Tagen, in der Firma anwesend.*

*Während der Anwesenheit benützten die Berater die Besprechungszimmer, hatten aber keinen eigenen, nur ihnen zugänglichen Raum zur Verfügung. Die notwendigen Informationen über den Produktionsprozess erhoben Sie in den jeweiligen Be- und Verarbeitungsbereichen.*

*Laut Auskunft vom 28.06.2010 und vom 28.09.2010 wurde die Beratungsfirma für jede Beratungsleistung einzeln beauftragt, folglich traf man keine Rahmenvereinbarungen (keinen Rahmenvertrag) betreffend die Beratungsleistungen, in denen die Bereitstellung von Räumlichkeiten und Sachmitteln sowie der Ersatz von Reisekosten geregelt sind.*

*Aufgrund der Zeitspanne der Beratungstätigkeiten und der Häufigkeit der Anwesenheit der Berater nimmt die Betriebsprüfung an, dass die deutsche Beratungsfirma ausreichend (Dauerhaftigkeit und Verfügungsmacht) über Räumlichkeiten verfügen konnte, die auf Ebene des Abkommensrechtes eine Betriebsstätte begründen.*

*Der Bestand einer Betriebsstätte setzt grundsätzlich voraus, dass man über die Geschäftseinrichtung mit einer gewissen Dauerhaftigkeit verfügt, wobei das Merkmal der Dauerhaftigkeit ab einer Zeitspanne von 6 Monaten gegeben ist. Bei wiederkehrenden Nutzungen von Einrichtungen kann jedoch auch bei kürzeren Nutzungsdauern Betriebstätteneigenschaft angenommen werden (EAS 1973, 1979 ua). Im konkreten Fall bedeutet dies, dass der Umstand allein, dass die ausländische Beratungsfirma sich nicht durchgehend länger als 6 Monate im inländischen Betrieb aufgehalten hat, sondern wiederkehrend immer wieder für einige Tage ihre Beratungstätigkeit im Betrieb durchgeführt hat, kein Hindernis für die Annahme einer inländischen Betriebsstätte darstellt.*

*Nach § 29 BAO begründet das bloße Tätigwerden in den Räumen des Vertragspartners für sich genommen auch dann nicht die für die Begründung der Betriebsstätte erforderliche*

*Verfügungsmacht, wenn die Tätigkeit über mehrere Jahre hinweg erbracht wird, jedoch kann auch in diesem Fall auf Ebene des Abkommensrechtes eine Betriebsstätte vorliegen. Nach Z.5.4 des OECD-Kommentars zu Art 5 begründet ein Berater, der innerhalb derselben Zweigstelle eines Bankunternehmens wechselnde Räumlichkeiten benützt, für seinen Arbeitgeber eine Betriebsstätte. Nach EAS 1613 kann auch die Verfügungsmacht über einen abgegrenzten Raumteil und nicht nur über einen gesamten Raum betriebsstättenbegründend wirken. Ein allfälliges Mitbenützungsrecht dieser Räume durch Mitarbeiter des Auftraggebers steht nach VwGH 96/14/0084 der Annahme einer Betriebsstätte nicht entgegen.*

*Diesfalls wäre nach Ansicht der Betriebsprüfung ein österr. Besteuerungsrecht gegeben, da innerstaatliche Vorschriften bei Beratungsleistungen keine Betriebsstätte iSd § 29 BAO erfordern (EAS 3089). Die Steuer ist nach § 99 EStG im Abzugswege einzubehalten und nicht zu erstatten.*

*Auch wenn keine inländische Betriebsstätte vorliegt, wäre nach Ansicht der Betriebsprüfung dennoch die Einbehaltung der Abzugsteuer vertretbar, da die vorgelegte Ansässigkeitsbestätigung zum einen unvollständig und zum anderen auch nicht zeitnah ausgestellt worden ist, sodass die Voraussetzungen der DBA-EntlastungsVO bei strenger Sichtweise nicht vorliegen. Die Angabe der Höhe der Einkünfte im Formular ZS-QU2 hat den Zweck, dass die ausländische Behörde von der Art und Höhe der Einkünfte Kenntnis erlangt und diese der Besteuerung unterziehen kann. Zwar wird vom ausländischen Staat nur Pkt IV des Formulars ZS-QU2 bestätigt, dieser Punkt verweist aber auf die in Abschnitt II bezeichneten Einkünfte, wobei Abschnitt II der Erklärung wieder auf Abschnitt III hinweist, in dem Art und Höhe der Einkünfte erklärt werden. Somit sind diese Angaben Teil der Ansässigkeitsbestätigung und deren Unvollständigkeit führt dazu, dass eine Entlastung an der Quelle nicht erfolgen kann. (EAS 3097).“*

Die Abgabenbehörde schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ die angefochtenen Haftungsbescheide, mit welchen die Beschwerdeführerin „**als Haftungspflichtige gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten**“ des namentlich genannten Beratungsunternehmens in Anspruch genommen wurde. Weiters wurde in diesen Bescheiden jeweils unter Angabe der Abgabenhöhe und des betreffenden Zeitraumes (Jahres) ausgeführt: „**Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht: Abgabenart Einkommensteuer ....**“.

Weiters wurde in den Bescheiden zur Begründung darauf verwiesen, dass die Festsetzung auf Grund der Feststellung der Betriebsprüfung erforderlich gewesen sei.

Gegen diese Bescheide wurde mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 11. April 2011 Beschwerde erhoben und nach Ergehen abweisender Beschwerdeentscheidungen ein mit Eingabe vom 2. Dezember 2013 ein Vorlageantrag eingebracht.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Im vorliegenden Streitfall wurden durch eine in Deutschland ansässige Gesellschaft mit beschränkter Haftung an die Beschwerdeführerin Beratungsleistungen erbracht.

Bei einem internationalen Steuerfall ist zunächst der inländische Besteuerungsanspruch nach inländischem Recht zu prüfen und insoweit zu ermitteln, ob steuerbare Einkünfte vorliegen.

Gemäß § 1 Abs. 3 KStG sind Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 beschränkt steuerpflichtig.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG erstreckt sich die Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 des Einkommensteuergesetz 1988.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG unterliegen auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb der beschränkten Einkommensteuerpflicht,

- 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.

Dabei sind nach letztgenannter Bestimmung u.a. Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

Die kaufmännische oder technische Beratung unterliegt sohin gem. § 98 EStG unabhängig vom Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte und unabhängig von deren Gewerblichkeit bzw Freiberuflichkeit der Abzugssteuer (vgl dazu auch EAS 3228 vom 14.7.2011).

Nach § 24 Abs. 3 Z 1 erster Satz KStG 1988 sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 99 Abs 1 Z 5 EStG in der Fassung BGBl. Nr. 99/2007 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer).

Gem. § 24 Abs. 2 KStG erster Satz gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, durch Steuerabzug als abgegolten, außer es ergibt sich aus den Vorschriften des Einkommensteuergesetz 1988, dass eine Veranlagung zu erfolgen hat.

Gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 ist der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1 Schuldner der Abzugsteuer. Der Schuldner dieser Einkünfte (in den Fällen des § 99 Abs. 3 die zum Steuerabzug zugelassene Person) haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.

Da gem. § 100 Abs. 3 EStG dem Empfänger der Einkünfte die Abzugsteuer nur ausnahmsweise vorzuschreiben ist, ist diese vorrangig beim Abfuhrpflichtigen im Wege der Geltendmachung der Haftung zu erheben.

Die §§ 99 bis 102 EStG regeln die Erhebung der Einkommensteuer sowie gemäß § 24 Abs. 3 Z 1 erster Satz KStG 1988 auch die Erhebung der Körperschaftsteuer.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Änderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz darf aber nicht zu einer Entscheidung führen, die nicht "Sache" (also Gegenstand des Verfahrens) vor der Abgabenbehörde erster Instanz war (vgl. Ritz, BAO4, § 289 Tz 38 ff, mit Judikaturverweis).

Mit den in Beschwerde gezogenen Bescheiden wurde die Beschwerdeführerin „als Haftungspflichtige gemäß § 100 Abs. 2 EStG für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten“ des namentlich genannten Beratungsunternehmens, welches in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung betrieben wird, in Anspruch genommen. Festgesetzt wurde mit den in Beschwerde gezogenen Bescheiden aber nicht eine Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988, sondern „Einkommensteuer“. Im Spruch der angefochtenen Bescheide wurde die Beschwerdeführerin somit zur Haftung für Einkommensteuer herangezogen.

Insoweit erweist sich der Spruch der angefochtenen Bescheide als eindeutig.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Bei einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung ausgesprochen wird, wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatbestand begrenzt, der für die geltend gemachte Haftung maßgebend ist (VwGH 21. April 2016, 2013/15/0290; 24. Mai 2012, 2009/15/0182).

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag **einer bestimmten Abgabe**. Damit wird die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis im Rechtsmittelverfahren festgelegt (VwGH 19. Dezember 2002, 2001/15/0029; VwGH 27. Februar 2008, 2005/13/0099). Demnach dürfen vom Verwaltungsgericht **keine anderen Abgaben**, keine anderen Zeiträume und auch kein höherer Gesamtbetrag zu Grunde gelegt werden.

Die Beschwerdeführerin wurde mit den angefochtenen Bescheiden zu einer Haftung für Einkommensteuer herangezogen. Das die Beratungsleistungen erbringende Unternehmen als Abgabenschuldnerin wird aber in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung betrieben und wäre gegebenenfalls zur Körperschaftsteuer zu veranlagten. Insoweit erweisen sich die angefochtenen Bescheide daher als rechtswidrig.

Daher besteht für das Bundesfinanzgericht keine Berechtigung die Bescheide als solche zu interpretieren, mit welchen Abzugsteuer (und zwar Körperschaftsteuer) im Haftungswege vorgeschrieben werden hätte sollen und in weiterer Folge auf die Rechtmäßigkeit hin zu prüfen. Der Spruch eines Bescheides ist nämlich nur im Zweifel im Sinne des angewendeten Gesetzes auszulegen (vgl. Ritz, BAO4, § 92 Tz 7). Nur für den Fall, dass Zweifel über den Inhalt des Spruches bestehen, wäre zu dessen Deutung auch die Begründung des Bescheides heranzuziehen (vgl. nochmals VwGH 24.5.2012, 2009/15/0182). Die Abänderung eines fehlerhaften Bescheidspruches unter Heranziehung der Bescheidbegründung übersteigt aber die Grenzen der zulässigen Bescheidauslegung (VwGH 27. Februar 2008, 2005/13/009; VwGH 2. Dezember 2008, 2007/18/03279).

Ist somit der Spruch des Bescheides eindeutig, kommt der Begründung eine den Inhalt des Bescheides modifizierende Wirkung nicht zu. Selbst ein Widerspruch der Begründung zum Spruch ist unerheblich, wenn nach dem Wortlaut des Spruchs eines Bescheides über dessen Inhalt kein Zweifel herrschen kann. Eine über den formalen Spruchinhalt hinausgehende Gesamtbetrachtung von Spruch und Begründung findet somit ihre Grenze dann, wenn der formale Spruchinhalt durch Ausführungen im Begründungsteil nicht ergänzt bzw. komplettiert wird, sondern mit diesem in Widerspruch gerät (VwGH 13. Mai 2005, 2004/02/0354; VwGH 12. Jänner 1993, 88/14/0077; VwGH 24. April 1994, 92/15/0128; VwGH 9. Juni 2020, Ra 2020/10/0016).

Mit einer Änderung des Bescheidspruchs dahingehend, die Beschwerdeführerin zur Haftung von Abzugsteuer (Körperschaftsteuer) gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 heranzuziehen, würde

das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin erstmals für diese Abgabe zur Haftung heranziehen (VwGH 19. Dezember 2002, 2001/15/0029).

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wie sich aus den voranstehend zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes ergibt, gründet die Entscheidung auf der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Revision gegen dieses Erkenntnis ist sohin nicht zulässig.

Innsbruck, am 21. Dezember 2023