

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Thomas Leyerer, die Richterin Dr. Johanna Lanser sowie die fachkundigen Laienrichter Sandra Mair, BA und Mag. Gerhard Auer in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr***** vertreten durch Widmoser Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H. über die Beschwerde vom 15. April 2011 gegen die Bescheide des *****FA***** (jetzt Finanzamt für Großbetriebe) vom 15. März 2011 betreffend Haftungsbescheid 2006, Haftungsbescheid 2007 und Haftungsbescheid 2008 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. November 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Waltraud Pranger zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Haftungsbescheids 2006 wird abgeändert und lautet wie folgt:

Firma *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, wird als Haftungspflichtiger gemäß § 100 Abs. 2 EStG für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma *****A*****, *****Adr*****, im Ausmaß von *****1***** Euro in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Abzugsteuer gem. § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988	2006	***1***
Summe:		***1***

Der Spruch des angefochtenen Haftungsbescheids 2007 wird abgeändert und lautet wie folgt:

Firma ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, wird als Haftungspflichtiger gemäß § 100 Abs. 2 EStG für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma ***A***, ***Adr***, im Ausmaß von ***2*** Euro in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Abzugsteuer gem. § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988	2007	***2***

Summe: ***2***

Der Spruch des angefochtenen Haftungsbescheids 2008 wird abgeändert und lautet wie folgt:

Firma ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, wird als Haftungspflichtiger gemäß § 100 Abs. 2 EStG für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma ***A***, ***Adr***, im Ausmaß von ***3*** Euro in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Abzugsteuer gem. § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988	2008	***3***

Summe: ***3***

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Nach Durchführung einer Außenprüfung wurde im Bericht vom 14.2.2011 - neben anderen Feststellungen - unter „Tz. 7 Beratungsleistungen“ ausgeführt, dass die deutsche

Unternehmensberatungsfirma „***A***“ bei der Beschwerdeführerin im Zeitraum April 2005 bis November 2008 sowie bei der Schwesterfirma der Beschwerdeführerin im Zeitraum August 2006 bis Oktober 2008 Beratungsleistungen im Bereich Prozessoptimierung durchgeführt habe.

Die Beratungsleistungen seien „wiederkehrend immer wieder einige Tage“ an den zwei Standorten der Beschwerdeführerin, ***B*** und ***C***, durchgeführt worden, wobei es im Jahr 2007 eine Intensivierung gegeben habe.

In den ersten vier Monaten des Jahres 2007 seien 16 Tage verrechnet worden. Anschließend seien für das Projekt „***X***“ am Standort ***B*** zwischen Mai 2007 und Juni 2008 insgesamt 106 Beratungstage geleistet worden, Juni und Juli 2007 seien mit 35 Tagen die stärksten Monate gewesen.

Am Standort ***C*** seien zwischen Mai 2007 und November 2008 für das Projekt „***Y***“ 32 Beratungstage angefallen.

Die Leistungen seien nach Tagespauschalen verrechnet worden, die Nebenkosten pauschal mit 15 % des Rechnungsbetrages.

Für die Tätigkeit seien die Besprechungszimmer der Beschwerdeführerin genutzt worden, zudem hätten sich die Berater zur Einholung von Informationen in der Be- und Verarbeitung der Beschwerdeführerin aufgehalten.

Es habe keinen Rahmenvertrag mit Regelungen über Bereitstellung von Räumlichkeiten und Sachmitteln sowie Ersatz der Reisekosten gegeben. Die Beauftragung sei einzeln erfolgt.

Aufgrund der Zeitspanne und der Häufigkeit der Anwesenheit der Berater sowie der Verfügungsmöglichkeit über Räumlichkeiten gehe die Betriebsprüfung von der Begründung einer Betriebsstätte aus.

Der Rechtsansicht in der EAS 3089 folgend, liege zwar keine Betriebsstätte nach § 29 BAO, jedoch eine auf der Ebene des Abkommensrechtes vor. Da nach innerstaatlichem Recht bei Beratungsleistungen keine Betriebsstätte erforderlich sei, bestehe ein Besteuerungsrecht Österreichs, die Steuer sei gemäß § 99 EStG im Abzugsweg einzubehalten und nicht zu erstatten.

Auch wenn keine inländische Betriebsstätte vorliege, sei die Einbehaltung der Abzugsteuer (Anm.: gemeint wohl Geltendmachung der Haftung) zulässig, da aufgrund fehlender zeitnah ausgestellter Ansässigkeitsbescheinigung die Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung nicht erfüllt seien.

2. In der Folge wurden vom Finanzamt mit 15.3.2011 datierte Haftungsbescheide betreffend die Jahre 2006 – 2008 erlassen. Die Beschwerdeführerin wurde als Haftungspflichtige gemäß § 100 Abs. 2 EStG für die Abgabenschulden der ***A***, ***Adr***, in Anspruch genommen.

In den Begründungen wurde auf die Feststellungen des Betriebsprüfungsberichtes verwiesen.

3. Dagegen richtet sich die Beschwerde (damals Berufung) vom 14.4.2011, in der geltend gemacht wird, dass weder in den Bescheiden noch im Prüfbericht dargelegt werde, worauf sich der Haftungstatbestand stütze.

Zudem habe das deutsche Unternehmen weder Sitz noch eine Niederlassung in Österreich, eine Unternehmensbestätigung und die Erklärung der steuerlichen Erfassung in Deutschland sei dem Prüforgang vorgelegt worden. Der Einbehalt von Abzugsteuer für ein in der EU ansässiges Unternehmen widerspreche der Erwerbs- und Niederlassungsfreiheit.

In der Ergänzung zur Beschwerde (damals Berufung) vom 21.7.2011 wurde auf das Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot des Artikels 24 Abs.3 Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland (DBA-Deutschland) hingewiesen, das – nach *Jirousek/Loukota* (ÖStZ 2005, 335) - einer Besteuerung im Wege eines Steuerabzuges gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 TS 4 iVm § 99 Abs. 1 Z 5 EStG entgegenstehe. Mit der Berufungsbegründung sei „die Bestätigung hinsichtlich der steuerlichen Registrierung der österreichischen Betriebsstätte der deutschen Beratungsfirma (österreichische Steuernummer) eingebracht“ worden.

4. In der abweisenden Beschwerdeentscheidung (damals Berufungsentscheidung) vom 5.11.2013 wurde festgehalten, dass die in der Ergänzung zur Beschwerde (damals Berufung) vom 21.7.2011 erwähnte Bestätigung nicht vorgelegt worden sei. Sollte das deutsche Beratungsunternehmen seine Einkünfte im Inland der beschränkten Steuerpflicht im Rahmen der Veranlagung unterwerfen, wäre die einbehaltene Abzugsteuer anzurechnen. Dadurch sei die endgültige Steuerbelastung nicht ungünstiger als jene von im Inland ansässigen Unternehmen. Das Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot erlaube, dass sich das Besteuerungsverfahren von jenem eines im Inland ansässigen Unternehmens unterscheide.

Auch die mit dem BGBl. 2007/24 geschaffene Möglichkeit einer Nettobesteuerung garantiere, dass die Besteuerung nicht ungünstiger sei. Die EAS-Erledigungen (EAS 1193, 1372 und 2374) sowie die vom Beschwerdeführer (damals Berufungswerber) zitierte Literaturmeinung würden sich auf die Rechtslage vor Inkrafttreten dieser Bestimmung beziehen.

5. Im Vorlageantrag vom 2.12.2013 wurde von der Beschwerdeführerin eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat beantragt und moniert, dass das Beratungsunternehmen, dem eine Betriebsstätte in Österreich unterstellt werde, dazu nicht befragt worden sei und dieses keine steuerlichen Maßnahmen habe setzen können.

Die Anwendung von § 99 EStG dürfe nicht zu einer Bestrafung von Unternehmen führen, die ein ausländisches Unternehmen beauftragen. Dies würde dem EU-Recht widersprechen.

Zudem verlange die DBA-Entlastungsverordnung nur eine Ansässigkeitsbescheinigung, jedoch keinen Nachweis der Registrierung des ausländischen Unternehmens.

6. Ebenfalls am 2.12.2013 wurde das Finanzamt von der Beschwerdeführerin ersucht, das deutsche Beratungsunternehmen zur Abgabe einer Steuererklärung aufzufordern, was vom Finanzamt unter Hinweis auf § 102 Abs. 1 Z 3 EStG abgelehnt wurde.

7. Mit Vorlagebericht vom 8.8.2014 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

8. Von der Beschwerdeführerin wurden mit Schreiben vom 17.12.2014 die von der deutschen Finanzverwaltung am 18.11.2014 bestätigten Formulare ZS-QU2, die deutsche Beratungsfirma betreffend, vorgelegt.

9. In der am 23.11.2023 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde von Seiten der Beschwerdeführerin insbesondere auf eine von *Beiser* vertretene Rechtsansicht hingewiesen. Dieser komme in einem Artikel (*Beiser*, Abzugsteuer im Licht der DBA und der freien Beweiswürdigung, SWI 2019, S 206 f) zum (Zwischen-)Ergebnis, dass bei kaufmännischer oder technischer Beratung ohne Betriebsstätte in Österreich und erfolgtem Reverse-Charge-Verfahren in der Umsatzsteuer, die Befreiung nach einem DBA durch die Rechnung nach § 11 UStG schlüssig dokumentiert sei. Durch die DBA-Befreiung werde ein Steuerabzug nach § 99 EStG verdrängt und sei ausgeschlossen.

Im Rahmen der Verhandlung wurden von der Beschwerdeführerin auch mit 5.7.2010 datierte, aber unvollständig ausgefüllte Formulare ZS-QU2 vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Die Beschwerdeführerin ist ein Unternehmen im Bereich der Metallgießerei.

2. Die Beschwerdeführerin beauftragte die deutsche Unternehmensberatungsfirma „***A***“, Beratungsleistungen im Bereich Prozessoptimierung durchzuführen.

Die Beratungsleistungen wurden im Zeitraum April 2005 bis November 2008 jeweils für einige Tage im Monat im Unternehmen der Beschwerdeführerin, an den Standorten ***B*** und ***C***, erbracht.

In den Jahren 2005 und 2006 wurden nur wenige Beratungsleistungen erbracht, zwischen Beginn des Jahres 2007 und November 2008 wurden diese intensiviert und an den zwei Standorten insgesamt 154 Beratungstage geleistet.

3. Die Leistungen wurden nach Tagespauschalen verrechnet, die Nebenkosten mit 15 % des Rechnungsbetrages. Gesamt wurden der Beschwerdeführerin im Jahr 2006 ***4*** Euro, im Jahr 2007 ***5*** Euro und im Jahr 2008 ***6*** Euro in Rechnung gestellt. Die Abrechnungen erfolgten jeweils zum Monatsende, die Honorare wurden von der Beschwerdeführerin zeitnah beglichen.

4. Für die Tätigkeit wurden die Besprechungszimmer der Beschwerdeführerin genutzt, zudem hielten sich die Mitarbeiter des Beraterungsunternehmens zur Einholung von Informationen in der Be- und Verarbeitung der Beschwerdeführerin auf.

5. Es gab keinen Rahmenvertrag mit Regelungen über Bereitstellung von Räumlichkeiten und Sachmitteln sowie Ersatz der Reisekosten. Die Beauftragung erfolgte einzeln.

6. Vom Bestehen einer Betriebsstätte des deutschen Beratungsunternehmens im Betrieb der Beschwerdeführerin ist diese nicht ausgegangen.

7. Von der Beschwerdeführerin wurde im Rahmen der Betriebsprüfung ein von der deutschen Steuerverwaltung am 5.7.2010 bestätigtes Formular ZS-QU2 vorgelegt. Dieses enthält in Abschnitt III. keine Angabe der Höhe der zu entlastenden Einkünfte, weshalb dieses von der Betriebsprüfung nicht anerkannt wurde.

Vollständig ausgefüllte Formulare ZS-QU2, die die Ansässigkeit des Beratungsunternehmens in Deutschland mit Datum 14.11.2014 bestätigten, wurden erst über drei Jahre nach der Außenprüfung bzw. zwischen fünf und sieben Jahren nach der Bezahlung der Honorare an die deutsche Beratungsfirma von der deutschen Steuerverwaltung bestätigt und von der Beschwerdeführerin dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

8. Eine steuerliche Erfassung einer österreichischen Betriebsstätte des deutschen Beratungsunternehmens besteht nicht.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akt und ist zwischen den Parteien grundsätzlich unstrittig.

Dass die Beratungsleistungen (ausschließlich) in Österreich erbracht wurden, ergibt sich aus den – unwidersprochen gebliebenen - Sachverhaltsermittlungen der Betriebsprüfung und wird auch durch die Textierung der Honorare des deutschen Beratungsunternehmens (*„für die Optimierungsunterstützung in Ihren Werken stellen wir folgende Honorare und Kosten in*

*Rechnung“ bzw. „für die Unterstützung in Ihrem Werk ***C*** stellen wir für die Umsetzung im Rahmen des Projektes ***Y*** (Layout, Maschinenbeschaffung, und Prozessabläufe) folgende Honorare und Kosten in Rechnung“ bzw. „für die Unterstützung in Ihrem Werk ***B*** stellen wir für die Umsetzung im Rahmen des Projektes ***X*** (Layout, Maschinenbeschaffung, und Prozessabläufe) folgende Honorare und Kosten in Rechnung“)* bestätigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage

1. Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 BAO) haben, sind gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig.

Nach § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 erstreckt sich die Steuerpflicht nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988.

Die Einkünfte einer ausländischen Körperschaft können - im Gegensatz zu einer inländischen Körperschaft, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt - allen Einkunftsarten (außer Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) zugeordnet werden. Begründet die ausländische Körperschaft jedoch eine inländische Betriebsstätte, hinsichtlich der sie nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet ist, liegen gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 lit. b KStG 1988 - bezüglich der der Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte - gewerbliche Einkünfte vor.

2. Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 TS 4 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Steuerpflicht Einkünfte aus kaufmännischer und technischer Beratung im Inland, auch wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

Gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer).

Gemäß § 100 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Abzugsteuer 20 %.

Gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Abzugsteuer der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.

Gemäß § 101 Abs. 1 EStG 1988 hat der Schuldner die innerhalb eines Kalendermonates gemäß § 99 einbehaltenen Steuerbeträge unter der Bezeichnung "Steuerabzug gemäß § 99 EStG" spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an sein Betriebsfinanzamt bzw. an sein Wohnsitzfinanzamt abzuführen. Sind Steuerabzüge für mehrere Gläubiger vorgenommen worden, so ist der Gesamtbetrag in einer Summe ohne Bezeichnung der einzelnen Gläubiger abzuführen.

Gemäß § 101 Abs. 3 EStG 1988 hat der Schuldner spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates dem nach Abs. 1 zuständigen Finanzamt die Höhe der dem Steuerabzug unterliegenden Beträge und die Höhe der abgezogenen Steuerbeträge mitzuteilen.

3. 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.

Gemäß § 202 Abs. 1 BAO gelten die §§ 201 und 201a sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

§ 201 Abs. 1 BAO lautet:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

4. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Deutschland (DBA-D) lautet auszugsweise:

Artikel 4 (Ansässige Person)

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);

b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;

c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;

d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln.

(3) Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.

Artikel 5 (Betriebsstätte)

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(2) Der Ausdruck Betriebsstätte umfasst insbesondere:

a) einen Ort der Leitung,

b) eine Zweigniederlassung,

c) eine Geschäftsstelle,

d) eine Fabrikationsstätte,

e) eine Werkstätte und

f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.

(3) Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.

(4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:

a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;

b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;

c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;

d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;

e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;

f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

[...]

Artikel 7 (Unternehmensgewinne)

(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

[...]

Artikel 24 (Gleichbehandlung)

(1) Staatsangehörige eines Vertragsstaats dürfen im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, unterworfen sind oder unterworfen werden können. Diese Bestimmung gilt ungeachtet des Artikels 1 auch für Personen, die in keinem Vertragsstaat ansässig sind.

(2) Staatenlose, die in einem Vertragsstaat ansässig sind, dürfen in keinem Vertragsstaat einer Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des betreffenden Staates unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, unterworfen sind oder unterworfen werden können.

(3) Die Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, darf im anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Diese Bestimmung ist nicht so auszulegen, als verpflichte sie einen Vertragsstaat, den im anderen Vertragsstaat ansässigen Personen Steuerfreibeträge, -vergünstigungen und -ermäßigungen auf Grund des Personenstandes oder der Familienlasten zu gewähren, die er seinen ansässigen Personen gewährt.

[...]

5. Die DBA-Entlastungsverordnung (BGBl. III Nr. 92/2005) lautet:

§ 1. Sind Einkünfte von im Ausland ansässigen Personen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen ganz oder teilweise von einer inländischen Abzugsbesteuerung zu entlasten, kann diese Entlastung in unmittelbarer Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen vorbehaltlich der nachfolgenden Bestimmungen vom Vergütungsschuldner (vom Abfuhrpflichtigen) herbeigeführt werden (Entlastung an der Quelle). Der Vergütungsschuldner ist in diesem Fall verpflichtet, die Richtigkeit der Unterlassung oder Einschränkung des Steuerabzuges zu beweisen oder nach Maßgabe des § 138 BAO glaubhaft zu machen.

§ 2. (1) Die Abkommensberechtigung des ausländischen Einkünfteempfängers kann dem Grunde nach durch eine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung unter Verwendung der Vordrucke ZS-QU1 (für natürliche Personen) oder ZS-QU2 (für juristische Personen) glaubhaft gemacht werden.

(2) Sofern die vom Schuldner der Einkünfte an den einzelnen Einkünfteempfänger geleisteten Vergütungen 10 000 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen und in Österreich kein Wohnsitz des Einkünfteempfängers besteht, kann die Abkommensberechtigung dem Grunde nach als glaubhaft gemacht angesehen werden, wenn anstelle einer Ansässigkeitsbescheinigung eine schriftliche Erklärung des Einkünfteempfängers vorliegt, die folgende Angaben enthält:

- 1. bei natürlichen Personen den Familien- und Vornamen und bei juristischen Personen die genaue Bezeichnung (z. B. den Firmennamen),*
- 2. bei natürlichen Personen die Erklärung, dass sich in Österreich kein weiterer Wohnsitz (keine Wohnstätte) befindet,*
- 3. bei natürlichen Personen die Anschriften aller in verschiedenen ausländischen Staaten unterhaltenen Wohnungen sowie die Bezeichnung jener Wohnung, an der sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet,*
- 4. bei juristischen Personen die Angabe des Gründungsstaates und die Anschrift des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung,*
- 5. die Erklärung, dass keine Verpflichtung zur Weitergabe der Einkünfte an andere Personen besteht,*
- 6. die Erklärung, dass die Einkünfte nicht einer vom Einkünfteempfänger unterhaltenen inländischen Betriebstätte zufließen,*
- 7. Art und Höhe der bezogenen Vergütung.*

§ 3. (1) Ist der Einkünfteempfänger eine juristische Person oder eine als solche im anderen Staat behandelte Personengesellschaft, dann ist neben den in § 2 genannten Dokumentationserfordernissen noch eine Erklärung abzugeben, dass der Einkünfteempfänger

- 1. eine Betätigung entfaltet, die über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht,*
- 2. eigene Arbeitskräfte beschäftigt und*
- 3. über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügt.*

(2) Die Erklärung im Sinn von Abs. 1 kann durch einen Nachweis ersetzt werden, aus dem sich ergibt, dass innerhalb der letzten drei Jahre einem Antrag des Einkünfteempfängers auf abkommenskonforme Steuerrückzahlung in Bezug auf Einkünftezahlungen des Vergütungsschuldners von der Abgabenbehörde stattgegeben worden ist.

§ 4. Ist der Empfänger eine im ausländischen Staat als steuerlich transparent behandelte Personengesellschaft, sind der Firmenname und die Anschrift der Gesellschaft anzugeben.

Ansässigkeitsbescheinigungen unter Verwendung der Vordrucke ZS-QU1 oder ZS-QU2 sind für jene Gesellschafter erforderlich, deren Anteil an den abkommensrechtlich zu entlastenden Vergütungen 10.000 Euro im Kalenderjahr überschreiten. Für andere Gesellschafter muss der Vergütungsschuldner Namen und Anschriften in Evidenz nehmen, sofern nicht auf andere Weise die Entlastungsberechtigung auf Grund des Abkommens glaubhaft gemacht werden kann.

§ 5. (1) Eine Entlastung an der Quelle ist in folgenden Fällen unzulässig:

- 1. wenn den Dokumentationsanforderungen der §§ 2 bis 4 nicht ausreichend entsprochen wird,*
- 2. wenn dem Vergütungsschuldner Umstände bekannt sind oder bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes hätten bekannt sein müssen, dass die Einkünfte dem ausländischen Empfänger der Vergütung steuerlich nicht zuzurechnen sind,*
- 3. wenn Vergütungen aus einer Tätigkeit im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG nicht an den Erbringer der dort genannten Tätigkeiten, sondern an Dritte gezahlt werden und keine Belege über Name und Anschrift des Erbringers der Tätigkeit sowie Angaben über die Höhe der an ihn fließenden Vergütungen vorliegen,*
- 4. wenn Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt werden (ausgenommen konzerninterne Personalüberlassung von Angestellten),*
- 5. wenn der Einkünfteempfänger eine ausländische Stiftung, ein ausländischer Trust oder ein ausländischer Investmentfonds ist,*
- 6. wenn der Einkünfteempfänger eine juristische Person ist, deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung sich nicht im Gründungsstaat befindet,*
- 7. wenn Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit oder anlässlich der Veräußerung von Wertpapieren von Kreditinstituten in ihrer Funktion als Verwahrer oder Verwalter von Wertpapieren ausbezahlt werden.*

[...]

Erwägungen

1. Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe (vgl. u.a. VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029).

"Sache" des konkreten Haftungsverfahrens ist damit die im Haftungsbescheid angeführte bestimmte Abgabe in bestimmter Höhe.

Die dem Beschwerdefall zu Grunde liegenden Haftungsbescheide enthalten folgenden (bis auf den Zeitraum und den Abgabebetrag gleichlautenden) Spruch:

*Firma ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** wird als Haftungspflichtiger gemäß § 100 Abs. 2 EStG für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma ***A***, ***Adr***, im Ausmaß von ***1*** Euro (Anm.: bzw. ***2*** Euro bzw. ***3*** Euro) in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.*

Die Haftung wird hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht:

<i>Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Höhe in Euro</i>
<i>Einkommensteuer</i>	<i>2006</i> (Anm.: bzw. 2007 bzw. 2008)	<i>***1***</i> (Anm.: bzw. ***2*** bzw. ***3***)

Summe: ****1****

(Anm.: bzw. ***2*** bzw. ***3***)

Dieser Haftungsbescheid ist dahingehend widersprüchlich, dass die Beschwerdeführerin für die Abgabenschuldigkeiten einer GmbH in Anspruch genommen werden soll, jedoch als Abgabenart „Einkommensteuer“ angeführt wird.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 9. Februar 2005, 2004/13/0126, ausgeführt hat, wird bei einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung geltend gemacht wird, die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, insbesondere durch den Tatbestand begrenzt, der für die geltend gemachte Haftung maßgebend ist.

Diese Vorgabe kann nur so verstanden werden, dass keine Abänderung auf eine andere Abgabenart, die den Abgabenschuldner ebenfalls betreffen könnte, möglich ist. Offenkundig falsche Bezeichnungen – wie im vorliegenden Fall Einkommensteuer statt Körperschaftsteuer – sollen von der rechtlichen Regelung nicht erfasst werden, sondern sind diese „unbeachtlichen Unrichtigkeiten“ korrigierbar (vgl. VwGH vom 19.4.2023, Ra 2021/13/0125).

Zudem ist der Spruch eines Bescheides im Zweifel im Sinne des angewendeten Gesetzes auszulegen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 92 Tz 7). Bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung, also auch der Betriebsprüfungs-Bericht, soweit auf diesen verwiesen wird, heranzuziehen (vgl. VwGH vom 22. 4.2009, 2006/15/0257).

Auch der Betriebsprüfungs-Bericht lässt im Beschwerdefall keinen Zweifel daran, dass Abzugsteuer im Sinne des § 99 EStG 1988 vorgeschrieben werden soll, eine Differenzierung zwischen Einkommensteuer und Körperschaftsteuer ist in Haftungsbescheiden gem. § 99 EStG 1988 nicht üblich und nach Ansicht des Senats auch nicht notwendig.

2. Die Erlassung von Haftungsbescheiden liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist eine Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen und die Ermessensübung auch zu begründen.

Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen.

Laut den nachvollziehbaren Prüfungsfeststellungen hat die Beschwerdeführerin keine Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 einbehalten und abgeführt, obwohl sie dazu verpflichtet gewesen wäre.

Das Finanzamt hat bei seiner Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an der Einhebung der Abzugsteuer den Vorrang gegenüber den Interessen der Beschwerdeführerin eingeräumt, zumal die Auswirkungen nicht nur geringfügig sind.

3. Von kaufmännischer oder technischer Beratung im Sinne des § 98 Abs. 1 Z 3 TS 4 EStG 1988 ist dann auszugehen, wenn Marktstudien oder Betriebsanalysen durchgeführt werden oder Beratung im Bereich Verfahrenstechnik erfolgt (Vgl. *Ludwig* in *Doralt/Ludwig*, EStG¹⁵, § 98 Rz 55). Dies ist im Beschwerdefall unstrittig gegeben.

Die Beratungstätigkeit muss im Inland durchgeführt werden, eine Betriebsstätte im Inland ist nicht notwendig.

4. Im Beschwerdefall hatte sich der Senat nicht mit der Frage zu beschäftigen, ob das ausländische Beratungsunternehmen bei der Beschwerdeführerin eine Betriebsstätte unterhalten hat oder nicht.

Dies wäre nur in jenem Fall für die Entscheidung von Bedeutung gewesen, wenn die Beschwerdeführerin vom Bestehen einer Betriebsstätte der deutschen Beratungsfirma

ausgegangen wäre und sich dementsprechend verhalten hätte. (Allerdings wäre auch in diesem Fall nach der DBA-Entlastungsverordnung eine Ansässigkeitsbescheinigung notwendig gewesen).

Denn, ob die deutsche Unternehmensberatungsfirma im Inland eine Betriebsstätte unterhalten hat oder nicht, ist für die Verpflichtung zur Einbehaltung der Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 auf innerstaatlicher Ebene nicht von Relevanz.

Allerdings steht dem auf den ersten Blick, wie von der Beschwerdeführerin vorgebracht, das in Art. 24 Abs. 3 DBA-Deutschland normierte Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot entgegen. Die Besteuerung der Gewinne einer österreichischen Betriebsstätte eines in Deutschland ansässigen Unternehmens darf nicht ungünstiger sein, als die Besteuerung eines in Österreich ansässigen Unternehmens, das die gleiche Tätigkeit ausübt.

Beruft sich das auszahlende (inländische) Unternehmen auf das Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot und behält keine Abzugsteuer ein, muss dieses nach Ansicht der Finanzverwaltung, zusätzlich zum Nachweis der Ansässigkeit im Ausland, einen Nachweis der steuerlichen Registrierung der Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens vorliegen haben (vgl. BMF vom 10.3.2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, Rz 20).

Dabei stellt sich die grundsätzliche Frage, ob sich das auszahlende (inländische) Unternehmen, also die Beschwerdeführerin, überhaupt auf das Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot stützen kann, da sie vom persönlichen Anwendungsbereich des Betriebsstätten-Diskriminierungsverbots nicht erfasst wird (vgl. zum persönlichen Anwendungsbereich: *Tumpel/Stangl in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 1. Auflage (2006), S 71 f).

Mit dem BudBG 2007, BGBl I 2007/24, wurde (als Folge der *Rs Scorpio*) der § 99 EStG 1988 insoweit ergänzt, als die Möglichkeit geschaffen wurde, Betriebsausgaben zu berücksichtigen, also eine Nettobesteuerung eingeführt. Auch diese gesetzliche Änderung verfolgt den Zweck, die Schlechterstellung von beschränkt Steuerpflichtigen zu vermeiden, weil die Geltendmachung von Betriebsausgaben nicht erst im Veranlagungsverfahren möglich ist.

5. Die Beschwerdeführerin hat Honorarzahlen an ein deutsches Unternehmen für Beratungsleistungen geleistet, ohne Abzugsteuer einzubehalten und abzuführen. Es war dementsprechend im Beschwerdefall die Frage zu klären, ob die Entlastung an der Quelle, also das Nichteinbehalten der Abzugsteuer, rechtmäßig erfolgt ist.

Die am 1.7.2005 in Kraft getretene „Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III 2005/92)“ und der dazu ergangene Erlass legen Regeln fest, um dem nach innerstaatlichem Steuerrecht zur Einbehaltung von Abzugsteuer

Verpflichteten eine Entlastung an der Quelle, also bei der Auszahlung der Vergütung, zu ermöglichen. Dadurch kann der Verwaltungsaufwand, der mit einem Rückerstattungsverfahren gemäß § 240 Abs. 3 BAO für den Einkünfteempfänger verbunden ist, vermieden werden.

Der Vergütungsschuldner ist verpflichtet, die Richtigkeit der Unterlassung des Steuerabzuges zu beweisen oder nach Maßgabe des § 138 BAO glaubhaft zu machen (§ 1 letzter Satz DBA-Entlastungsverordnung).

Gemäß § 2 Abs. 1 DBA-Entlastungsverordnung kann durch Vorlage einer von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung (Formular ZS-QU1 für natürliche Personen, ZS-QU2 für juristische Personen) die Abkommensberechtigung des Einkünfteempfängers glaubhaft gemacht werden.

Eine Entlastung an der Quelle ist gemäß § 5 DBA-Entlastungsverordnung u.a. dann unzulässig, wenn den Dokumentationsanforderungen des § 2 DBA-Entlastungsverordnung nicht entsprochen wird.

6. Dass die Dokumentationsanforderungen vom Abzugspflichtigen erfüllt werden müssen, hat der VwGH in seiner Entscheidung vom 24.6.2009, 2009/15/0090, bestätigt. Dabei ging es in der Revision um die Frage, ob der Auftritt eines international bekannten Medienstars im Inland unter Artikel 17 DBA subsumiert werden kann, wodurch das Besteuerungsrecht Österreich zugestanden wäre, oder unter Artikel 7, was mangels einer Betriebsstätte zu einem Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates geführt hätte.

Der VwGH hat sich der Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates angeschlossen, dass die Einordnung der Einkünfte nach DBA deswegen für die Entscheidung keine Rolle spielt, weil im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung für eine Entlastung an der Quelle nicht erfüllt waren. Der Revisionswerber hatte nämlich keine Ansässigkeitsbescheinigung des Medienstars vorlegen können, was ihn nach innerstaatlichem Recht zur Einbehaltung und Abfuhr von Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 verpflichtete.

7. Der gegenständliche Sachverhalt weicht vom Erkenntnis des VwGH nur insofern ab, als von der Beschwerdeführerin nach der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, zwischen fünf und sieben Jahren nach Zahlung der Honorare, erstmals vollständig ausgefüllte Formulare ZS-QU2 (betreffend die Jahre 2005 bis 2008) mit integrierter Ansässigkeitsbestätigung übermittelt wurden.

In diesen bestätigte das Wohnsitz-Finanzamt der deutschen Unternehmensberatungsfirma am 18.11.2014 (jeweils) in Abschnitt IV. der Formulare ZS-QU2 Folgendes:

Für Zwecke der Steuerentlastung hinsichtlich der in Abschnitt III bezeichneten Einkünfte wird bestätigt, dass die/der in Abschnitt I genannte Abgabepflichtige gemäß dem zwischen

Österreich und Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen in diesem Staat im Sinn des Abkommens ansässig ist.

Im vom deutschen Unternehmen ausgefüllten Abschnitt III. wurden Name und Anschrift der Beschwerdeführerin, die Art der Einkünfte und die Höhe der Einkünfte angegeben.

Allein schon die o.a. Textierung der Ansässigkeitsbestätigung weist darauf hin, dass diese nur für den Zeitpunkt der Ausstellung Geltung haben kann und damit keine Rückwirkung verbunden ist.

Von der österreichischen Steuerverwaltung wird in der EAS 3097 die Ansicht vertreten, dass eine ausländische Ansässigkeitsbescheinigung auf dem Formular ZS-QU2 innerhalb eines Zeitraumes von 1 Jahr vor bis 1 Jahr nach dem Zeitpunkt der innerstaatlichen Abfuhrverpflichtung ausgestellt worden sein muss. Dies sei dem Umstand geschuldet, „dass diese Bescheinigung nur in Bezug auf den der Höhe nach genau zu präzisierenden Vergütungsbetrag eine entlastende Auswirkung in Österreich zeitigen kann, und dass dieser mit dem Vordruck der ausländischen der ausländischen Verwaltung notifiziert wird.“

Dass auch nach der Abfuhrverpflichtung der Abzugsteuer ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigungen von der Finanzverwaltung anerkannt werden, soll also in erster Linie in jenen Fällen gelten, in denen das Honorar der Höhe nach noch nicht feststeht. Dies erscheint im Hinblick darauf, dass derartige Bestätigungsverfahren bei ausländischen Steuerverwaltungen unter Umständen eine gewisse Zeit in Anspruch nehmen, auch nachvollziehbar.

Die Abzugsteuer ist in jenem Zeitpunkt einzubehalten und (bis zum 15. des Folgemonats) abzuführen, in dem die Einkünfte dem Empfänger zufließen. Außerdem ist mit dem Formular E 19 der Vorgang an die Abgabenbehörde zu melden. Die DBA-Entlastungsverordnung berechtigt den Abzugspflichtigen, allfällig aufgrund eines DBA bestehende Steuerentlastungen zu berücksichtigen und den Steuerabzug zu unterlassen. Dabei sind die von der DBA-Entlastungsverordnung vorgegebenen Voraussetzungen zu erfüllen, andernfalls eine Entlastung nicht zulässig ist.

Durch das Verlangen nach Erteilung der Ansässigkeitsbescheinigung auf dem Vordruck ZS-QU2 soll sichergestellt werden, dass Beträge, die in Österreich von der Quellenbesteuerung entlastet werden, im ausländischen DBA-Partnerstaat für steuerliche Belange offengelegt werden (EAS 3254).

Würde es ausreichen, das Formular ZS-QU2 erst im Rahmen einer Betriebsprüfung oder im Beschwerdeverfahren vorzulegen, würde dadurch der - aus Sicht des Quellenstaates, der auf die Besteuerung verzichtet, legitime - Zweck, eine Nichtbesteuerung von Einkünften zu verhindern, nicht erreicht. Denn dann hätte es der Empfänger der Einkünfte in der Hand, das Formular ZS-QU2 von der Steuerverwaltung seines Ansässigkeitsstaates nur in jenen Fällen

bestätigen zu lassen, in denen der Schuldner der Abzugsteuer dieses aufgrund einer Betriebsprüfung benötigt.

Würde man eine Entlastung durch Vorlage des Formulars ZS-QU2 in jeder Phase des Verfahrens zulassen, würde man sich zudem vom Begriff der „Entlastung an der Quelle“, also dem Zeitpunkt der Honorarzahlung, entfernen.

Nach Ansicht des Senates wurden sowohl die unvollständig ausgefüllten und im Jahr 2010 von der deutschen Steuerverwaltung unterfertigten Formulare ZS-QU2 als auch die vollständig ausgefüllten und im Jahr 2014 von der deutschen Steuerverwaltung unterfertigten Formulare ZS-QU2 zu spät bestätigt, um den Dokumentationsanforderungen der DBA-Entlastungsverordnung zu entsprechen und das Unterlassen des Steuerabzugs zu rechtfertigen. Damit ist das Schicksal der Beschwerde jedoch entschieden und diese war abzuweisen.

8. Bezüglich der von der Beschwerdeführerin angeführten EU-Rechtswidrigkeit (Beschränkung der Erwerbs- und Niederlassungsfreiheit) sei darauf hingewiesen, dass der EuGH am 3.10.2006, C-290/04, in der Rs *Scorpio* (Rz 33 bis 36) die Verpflichtung zum Steuerabzug bzw. die Haftung des Dienstleistungsempfängers als zulässig erachtet hat:

„Im vorliegenden Fall können, wie das vorlegende Gericht ausgeführt hat, die Verpflichtung des Dienstleistungsempfängers, von der Vergütung eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleisters die Steuer einzubehalten, sowie die eventuelle Haftung des Dienstleistungsempfängers Unternehmen wie Scorpio davon abhalten, in anderen Mitgliedstaaten ansässige Dienstleister in Anspruch zu nehmen.

Somit stellen Rechtsvorschriften wie die im Ausgangsverfahren streitigen eine nach den Artikeln 59 und 60 EWG-Vertrag grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar.

Wie die Regierungen, die Erklärungen eingereicht haben, die Kommission und der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen zu Recht festgestellt haben, sind solche Rechtsvorschriften jedoch durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Effizienz der Beitreibung der Einkommensteuer zu gewährleisten.

Das Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienende Haftungsregelung stellen nämlich ein legitimes und geeignetes Mittel dar, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und um zu verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Leistungserbringung unbesteuert bleiben.“

9. In der mündlichen Verhandlung wurde von der Beschwerdeführerin auf die Rechtsansicht von *Beiser* (*Beiser*, Abzugsteuer im Licht der DBA und der freien Beweiswürdigung, SWI 2019, S 206 f) und die - von *Beiser* zitierte - Judikatur des EuGH (EuGH vom 19.6.2014, C-53/13 und C-

80/13, Rs *Strojírny Prostějov* und *ACO Industries Tábor*) Bezug genommen. *Beiser* kommt zum Ergebnis, dass ein Steuerabzug nach § 99 EStG 1988 im besprochenen Fall nicht zulässig sei.

Dabei stellt *Beiser* die These auf, dass bei Reverse-Charge durch die Rechnung nach § 11 UStG auch die Befreiung nach einem DBA „schlüssig dokumentiert“ sei, weil keine österreichische Betriebsstätte vorliegen könne. Der Anerkennung des Reverse-Charge-Verfahrens müsse auch die Befreiung nach DBA (mit Betriebsstättenvorbehalt) folgen.

Die DBA-Entlastungsverordnung sieht für eine Entlastung an der Quelle einen Beweis der Richtigkeit der Unterlassung oder Einschränkung des Steuerabzugs vor, zumindest eine Glaubhaftmachung nach § 138 BAO. Zu diesem Zweck wird ein Formular (ZSQU1 bzw. ZS-QU2) zur Verfügung gestellt, das diesen Anforderungen jedenfalls entspricht.

Eine Umsatzsteuer-Rechnung mit Übergang der Steuerschuld erscheint in diesem Zusammenhang als Nachweis für die steuerliche Ansässigkeit nach Artikel 4 DBA-D nicht ausreichend

Der von *Beiser* propagierte Automatismus, von der Umsatzsteuer auf die Ertragsbesteuerung zu schließen, überzeugt (auch) deshalb nicht, weil der EuGH in der o.a. Rs *Scorpio* das Steuerabzugsverfahren als ein legitimes und geeignetes Mittel angesehen hat, „um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und um zu verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Leistungserbringung unbesteuert bleiben.“

Dies bedingt jedoch, dass der Ansässigkeitsstaat von den im Ausland erzielten Einkünften (rechtzeitig) Kenntnis erlangt, weshalb sich der Senat der Ansicht von *Beiser*, die i.Ü. nicht der herrschenden Lehre (vgl. *Bendlinger* in *Renner/Aigner*(Hrsg.), Praxisbeispiele zur Einkommensteuer, 1. Aufl. (2017), S 339 ff; *Binder* in *Binder/Kopecek* (Hrsg.), Personalentsendung in der Praxis, 2. Aufl. (2023), S 210 ff; *Marschner* in *Jakom*, EStG¹⁴ (2021), § 99 Rz 45; *Kanduth-Kristen/Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. (2018), S 402 ff) und der Judikatur des VwGH (VwGH vom 24.6.2009, 2009/15/0090) entspricht und auch mit den Vorgaben der DBA-Entlastungsverordnung nicht in Einklang zu bringen ist, nicht anschließen kann.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die Entscheidung orientiert sich an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 21. Dezember 2023