

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Aloisia Bergauer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***8***, und ***7***, über die Beschwerde vom 17. Oktober 2018 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Wien 1/23, nunmehr Finanzamt für Großbetriebe, für den Zeitraum Juni 2017 vom 14. August 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. Februar 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin Petra Rauherz, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine mit Stiftungsurkunde vom 22. Oktober 2003 gegründeten Privatstiftung (FN ***1***). Mit Haftungsbescheid vom 14. August 2018 setzte die belangte Behörde aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 an den Begünstigten ***2*** Kapitalertragsteuer in Höhe von 1.418.239 Euro fest und führte begründend folgendes aus:

"Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 haftet der Abzugsverpflichtete dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 202 Abs. 1 BAO sind Nachforderungen, wenn die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt, mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen.

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

vorliegen würden.

Am 14.6.2017 wurde eine KEST Anmeldung eingereicht, bei der eine Zuwendung iHv 5.157.233,50 Euro gemeldet wurde. KEST wurde keine einbehalten. In einem Schreiben vom 14.6.2017 wird ausgeführt, dass kein ZS-QU1 vorliegt aber aufgrund von nachgewiesenen Tatsachen die Voraussetzungen für eine Entlastung an der Quelle gegeben ist bzw. jedenfalls nach Maßgabe des § 138 BAO glaubhaft gemacht worden sei. Es konnte daher von einem Abzug an der Quelle in Übereinstimmung mit der DBA-Entlastungsverordnung idF BGBl III Nr. 92/2005 iVm BGBl II Nr. 44/2006 abgesehen werden. Die Bestätigung über den steuerlichen Wohnsitz wurde nur von der steuerlichen Vertretung des Mandanten in Israel ausgestellt.

Dem ist wie folgt entgegenzutreten:

Gemäß § 5 Abs 1 Z 1 der DBA Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005, ist eine abkommenskonforme Entlastung an der Quelle unzulässig, wenn den Dokumentationsanforderungen der §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht ausreichend entsprochen wird. Abs. 18 des Durchführungserlasses, AÖF Nr. 127/2006 erläutert, dass eine "ausreichende Dokumentation" nur vorliegt, wenn dem Vergütungsschuldner in den angeführten Fällen die "ordnungsgemäß ausgefüllten und von der ausländischen Steuerverwaltung in Abschnitt IV bestätigten Formulare" vorliegen. Die Glaubhaftmachung iSd § 138 BAO kann gemäß § 2 Abs. 1 der DBA Entlastungsverordnung durch die eine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellten Ansässigkeitsbescheinigung unter Verwendung des Vordrucks ZS-QU1 erfolgen. Da das österreichische Formular ZS-QU1 von der israelischen Finanzverwaltung nicht unterfertigt wurde, ist eine Entlastung an der Quelle unzulässig und die Glaubhaftmachung nicht erfolgt. Die von der steuerlichen Vertretung angeführten Erlässe bezüglich der Länder Thailand, Mexiko, Türkei und USA können im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung kommen. Mit diesen Ländern gab es Verständigungsverfahren, in welchen Einvernehmen erzielt wurde. Ein solches Verständigungsverfahren liegt in Bezug auf Israel nicht vor.

Die Kapitalertragsteuer ist demnach von der Privatstiftung einzubehalten und abzuführen. Der Begünstigte kann die Rückerstattung der Kapitalertragsteuer am Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart beantragen.

Die Geltendmachung der Haftung ist eine Ermessensentscheidung (§ 20 BAO). Sie erfolgt im Hinblick auf die Pflichtverletzung bei Einbehaltung und Abfuhr der gegenständlichen Kapitalertragsteuer(n) sowie im öffentlichen Interesse an der Durchsetzung und Einbringung der Abgabe(n). Der Ermessensausübung entgegenstehende Umstände oder überwiegende Billigkeitsgründe liegen nicht vor."

Mit Schreiben vom 17. Oktober 2018 erhob die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin innerhalb verlängerter Beschwerdefrist fristgerecht Beschwerde gegen diesen Bescheid und begründete diese zusammengefasst damit, dass die Beschwerdeführerin mit Zuwendungsvertrag vom 7. Juni 2017 die Liegenschaft 1010 Wien, ***3***, ***4*** zur Gänze an den Begünstigten ***2*** übertragen habe. Diese Zuwendung in Höhe von 5.157.233,50 Euro sei mit Kapitalertragsteuer-Anmeldung vom 14. Juni 2017 fristgerecht dem

Finanzamt gemeldet worden. Zum Zeitpunkt dieser Zuwendung habe sich der steuerrelevante und einzige Wohnsitz des Begünstigten nachweislich in Israel befunden. Da er in Österreich weder über einen Wohnsitz noch über einen gewöhnlichen Aufenthalt verfügt habe, sei er in Österreich mit seinen Einkünften iSd § 98 EStG 1988 beschränkt steuerpflichtig gewesen. Der Begünstigte habe im Zeitraum 1. Juli 2016 bis 20. August 2017 über einen Wohnsitz in Israel verfügt und sei somit dem persönlichen Anwendungsbereich des DBA Israel unterlegen. Aufgrund des ausschließlichen Wohnsitzes in Israel sei die steuerliche Ansässigkeit gemäß Art 4 Abs. 1 DBA Israel in Israel gelegen und Israel habe auf Grundlage von Art 22 DBA Israel das alleinige Besteuerungsrecht hinsichtlich der Zuwendung der Beschwerdeführerin. Gemäß Art 24 DBA Israel habe Österreich diese Einkünfte (vorbehaltlich der Berücksichtigung bei der Berechnung des Progressionstarifs) von der Besteuerung auszunehmen.

Eine Entlastung von der inländischen Abzugsbesteuerung könne in unmittelbarer Anwendung des DBA Israel vom Abfuhrpflichtigen herbeigeführt werden (Entlastung an der Quelle gemäß § 1 der DBA-Entlastungsverordnung), wenn er die Richtigkeit der Unterlassung oder der Einschränkung des Steuerabzugs beweisen oder nach Maßgabe des § 138 BAO glaubhaft machen kann. Zur Glaubhaftmachung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit des Begünstigten ***2*** in Israel seien der belangten Behörde umfangreiche Unterlagen übermittelt worden. Insbesondere werde auf die vorgelegte Bescheinigung des steuerlichen Wohnsitzes durch die israelische Steuerverwaltung verwiesen. Folglich liege auch eine Bestätigung der israelischen Steuerverwaltung vor; allerdings nicht auf einem von der österreichischen Finanzverwaltung herausgegebenen Formular. Ein zusätzlicher Nachweis der abkommensrechtlichen Ansässigkeit des Begünstigten in Israel mittels des österreichischen Formblattes ZS-QU1 habe nicht beigebracht werden können, da die israelische Finanzbehörde das österreichische Formblatt nicht ausgestellt habe. Die Formulierung „kann“ in der DBA-Entlastungsverordnung lasse offenbar auch andere Nachweise der Glaubhaftmachung zu. Gleichzeitig würde jedoch der Durchführungserlass AÖF Nr. 127/2006 die Verordnung in unzulässiger Weise derart einschränken, dass der Nachweis ausschließlich auf einem österreichischen Formular erbracht werden müsse (vgl. auch UFS Graz 15.01.2008, RV/0527-G/06). Schon die wörtliche Auslegung des § 2 Abs. 1 DBA-Entlastungsverordnung würde gebieten, dass die Abkommensberechtigung auch durch die Vorlage anderer Nachweise möglich wäre und sich nicht in der Erbringung einer Ansässigkeitsbescheinigung erschöpfe. Die Vorlage einer Ansässigkeitsbestätigung (ebenso wie die Vorlage eines ausländischen Besteuerungsnachweises) würde keine materielle Voraussetzung für die Anwendung der Steuerfreistellung nach dem Abkommensrecht darstellen. Das österreichische Abgabenrecht sehe keine expliziten verfahrensrechtlichen Bestimmungen hinsichtlich der Nachweisführung des Aufenthalts im Ausland vor, sodass eine Einschränkung auf ein bestimmtes Beweismittel nicht bestehe und die allgemeinen Bestimmungen des Verfahrensrechts - insbesondere § 138 BAO - anzuwenden seien. Abs. 18 des Durchführungserlasses AÖF Nr 127/2006 würde daher eine rechtswidrige Einschränkung der verfahrensrechtlich zulässigen Beweismittel (§ 138 iVm § 166 BAO) sowie der DBA-Entlastungsverordnung darstellen, welche in § 1 explizit die

Glaubhaftmachung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit nach Maßgabe des § 138 BAO vorsehe.

Die Nicht-Ausstellung des österreichischen Formblatts durch die israelische Finanzbehörde liege weder in der Verantwortlichkeit des Begünstigten noch in jener der Beschwerdeführerin und könne somit schon deswegen nicht zu deren Lasten ausgelegt werden. Es stehe nicht in der Macht des Abgabepflichtigen ausländische Behörden zur Abgabe von Erklärungen auf österreichischen Formularen zu bewegen. Offenbar unerfüllbare Aufträge seien von § 138 BAO jedenfalls nicht abgedeckt (vgl. VwGH 24.2.2004, 99/14/0247). Der Verweis des Finanzamtes auf den Rückerstattungsweg wäre für die Beschwerdeführerin unzumutbar, da aufgrund der Höhe der in diesem Falle einzubehaltenden Kapitalertragsteuer eine weitreichende Auflösung von Veranlagungen bzw. Depots des Anlagevermögens vorzunehmen wäre.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 13. Juni 2019 wies das Finanzamt Wien 1/23 die Beschwerde vom 17. Oktober 2018 als unbegründet ab. Zusammengefasst kam die belangte Behörde zu dem Schluss, dass im vorliegenden Fall den Dokumentationsanforderungen nicht entsprochen worden sei. Das Formular ZS-QU1 sei von der israelischen Finanzverwaltung nicht unterfertigt worden. Auch das von der österreichischen Finanzverwaltung für alle Doppelbesteuerungsabkommen einheitlich aufgelegte Formular zur Rückzahlung der österreichischen Abzugsteuer (ZS-RD1) würde die Bestätigung der Ansässigkeit der ausländischen Steuerverwaltung vorsehen, wobei sich diese Bestätigung lediglich auf die Angaben zur Person des Antragstellers und dessen Ansässigkeit im Sinn des Doppelbesteuerungsabkommens beziehen würden. Eine Bestätigung der Richtigkeit der Angaben hinsichtlich der zu entlastenden Einkünfte oder deren steuerliche Erfassung im Ansässigkeitsstaat würde der ausländischen Steuerverwaltung nicht abverlangt. Da sich keine Finanzverwaltung der Verpflichtung zur Bestätigung der Ansässigkeit grundsätzlich entziehen könne und das Verfahren zur Rückzahlung der österreichischen Abzugsteuer auch allen Finanzverwaltungen zur Kenntnis gebracht worden sei, könne seitens der österreichischen Finanzverwaltung auf die standardmäßig vorgesehene Bestätigung der Ansässigkeit grundsätzlich nicht verzichtet werden. Sollte sich eine ausländische Steuerverwaltung weigern, die Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen in der von der österreichischen Finanzverwaltung verlangten Weise zu bestätigen, könnte eine Entlastung lediglich im Wege eines Verständigungsverfahrens erfolgen. Im Rahmen dieses Verständigungsverfahrens könnten dann gegebenenfalls auch abweichende verfahrensrechtliche Bedingungen zur Steuerentlastung festgelegt werden. Aufgrund der Verweigerung der Bestätigung der Ansässigkeit durch Israel und den bisherigen Erfahrungswerten hätten seitens des Finanzamtes erhebliche Bedenken gegen die steuerliche Ansässigkeit des Begünstigten in Israel bestanden. Die Verschreibung der Kapitalertragsteuer sei zu Recht erfolgt, da weder ein ZS-QU1 noch eine Ansässigkeitsbescheinigung vorgelegt worden sei, ein Wohnsitz im Inland bestanden habe und die Frage der beschränkten Steuerpflicht bis heute nicht geklärt worden sei.

Mit Schreiben vom 30. August 2019 stellte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin fristgerecht (innerhalb verlängerter Frist) den Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht und führte zusammengefasst ergänzend aus, dass aus Sicht des Vorstandes der Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für eine steuerfreie Zuwendung an den Begünstigten entsprechend dem DBA Israel gegeben gewesen seien. Dessen steuerliche Ansässigkeit in Israel sowie die Nichtansässigkeit in Österreich seien umfangreich dokumentiert gewesen. Die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung sei nach Maßgabe des § 1 DBA-Entlassungsverordnung keine Voraussetzung für die Entlastung an der Quelle. Vielmehr bestünden für die Glaubhaftmachung der Zulässigkeit der Entlastung an der Quelle keine Beschränkungen hinsichtlich allfälliger Beweismittel.

Das Finanzamt legte die Beschwerde vom 17. Oktober 2018 am 14. Jänner 2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung als unbegründet.

Im Rahmen einer beim Begünstigten ***2*** durchgeführten Betriebsprüfung (Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 31. Mai 2023) wurde u.a. die Feststellung getroffen, dass dieser in den Jahren 2016 und 2017 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei. Der dagegen erhobenen Beschwerde vom 25. Juli 2023 wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (GZ. RV/7101922/2024) vom 6. Juni 2025 stattgegeben. Dieses Erkenntnis erwuchs in Rechtskraft; vom Finanzamt wurde keine Revision erhoben.

Mit Schreiben vom 21. Juli 2025 brachte das Finanzamt ergänzend vor, dass der Begünstigte nach den Vorschriften des Art 1 und des Art 4 Abs. 1 DBA Israel gar nicht in Israel ansässig gewesen wäre. Israel habe diesem bei der Übersiedlung im Jahr 2016 eine umfassende Steuerbefreiung für zehn Jahre insoweit gewährt, als er nur mit seinen in Israel bezogenen Einkünften besteuert werde. Um jedoch in einem Staat als ansässig zu gelten, müsse eine Person in einem Staat auch „steuerpflichtig“ sein. Art 4 OECD-MA und auch das diesem OECD-MA nachgebildete DBA Israel idF 1970 verstehe „steuerpflichtig“ als unbeschränkte Steuerpflicht. Das DBA Israel idF 1970 sei auf „*Personen, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind*“ anwendbar. In Art 4 Abs. 1 DBA Israel sei „*eine in einem Vertragsstaat ansässige Person*“ definiert als „*Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist*“. Da ***2*** in Israel aber nicht als unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt worden sei, könne nach Ansicht des Finanzamtes auch keine Ansässigkeit iSd Art 4 DBA Israel in Israel vorliegen. Somit liege keine Abkommensberechtigung des Einkünfteempfängers vor; eine Entlastung an der Quelle sei daher nicht möglich.

Sollte nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes das DBA Israel idF 1970 doch anwendbar sein, was vom Finanzamt ausdrücklich bestritten wird, werde auf die in Art 3 Abs. 2 DBA Israel idF 1970 verankerte „*Remittance-base-Klausel*“ hingewiesen, nach der Auslandseinkünfte in Israel nur dann der Steuerpflicht unterliegen, wenn sie nach Israel überwiesen werden. Nachdem es

sich bei den Einkünften um eine Zuwendung einer Liegenschaft handelt, könne keine Überweisung nach Israel stattgefunden haben.

Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin führte in einer am 15. Jänner 2026 dazu eingebrachten Gegenäußerung aus, dass eine „*umfassende Steuerbefreiung*“ für die Israelische Finanzverwaltung keinen Hinderungsgrund für die Ausstellung einer Ansässigkeitsbescheinigung darstelle. Für die Ansässigkeitsbescheinigung in Israel sei grundsätzlich die Anzahl der Aufenthaltstage im Inland innerhalb eines Kalenderjahres entscheidend. Eine allfällige Steuerbefreiung in Israel stelle keinen Hinderungsgrund dar. Aufgrund des DBA Israel aus 1970 sei eine tatsächliche Steuerpflicht in Israel keine Voraussetzung für die Ansässigkeit in Israel.

In Israel würden die „*ansässigkeitsbegründenden Merkmale*“ aus steuerrechtlicher Sicht durch die „*Income Tax Ordinance (ITO)*“ definiert. Diese stelle den österreichischen Begrifflichkeiten eines „*unbeschränkt*“ oder „*beschränkt*“ Steuerpflichtigen den „*Einwohner Israels*“ (im Sinne eines unbeschränkt Steuerpflichtigen) und den „*ausländischen Einwohner*“ (im Sinne eines in Israel beschränkt Steuerpflichtigen) gegenüber. Bei natürlichen Personen sei ein „*Einwohner Israels*“ eine Person, die in Israel ansässig ist und Israel nicht verlässt, es sei denn, es handelt sich um eine vorübergehende Abwesenheit, die nach der Auffassung des Veranlagungsbeamten angemessen ist und nicht im Widerspruch zur Behauptung steht, dass die betreffende Person weiterhin in Israel ansässig ist. Eine Person gelte hingegen als ausländischer Einwohner, wenn sie diese Voraussetzungen nicht erfüllt.

Dass der Begünstigte der Beschwerdeführerin ***2***, unbeachtlich der nicht vorgelegten Ansässigkeitsbescheinigung, zum Zeitpunkt der Zuwendung (Juni 2017) einen Wohnsitz in Israel begründet habe, sei aufgrund der vorliegenden Aktenlage evident. Im vorliegenden Fall sei auch sein Mittelpunkt der Lebensinteressen in Israel gelegen. Dies ergebe sich aus der Gesamtschau der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen, die wesentlich und dauerhaft nach Israel ausgerichtet gewesen seien (vgl. Erkenntnis des BFG vom 6. Juni 2025, GZ. RV/7101954/2024). Damit sei der Begünstigte ***2*** nach israelischem Steuerrecht als „*Einwohner Israels*“ anzusehen und der umfassenden israelischen Besteuerungshoheit unterlegen, was im Sinne des Art 4 DBA Israel die abkommensrechtliche Ansässigkeit begründet habe. Eine zusätzliche klare Indikation für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht durch den Begünstigten in Israel sei auch die von der belangten Behörde zutreffend angeführte umfassende Steuerbefreiung für zehn Jahre, die dem Begünstigten durch die israelischen Steuerbehörden gewährt worden sei. Ohne Erfüllung eines nationalen, ansässigkeitsbegründenden Sachverhalts, der nach israelischem Steuerrecht die Grundlage für eine unbeschränkte Steuerpflicht bildet (im konkreten Fall durch Erfüllung der nationalstaatlichen Wohnsitz-Definition), würde sich jegliche Gewährung einer Steuerbefreiung ad absurdum führen. Die Gewährung einer Steuerbefreiung mache schlichtweg nur unter der Prämisse Sinn, dass davor eine unbeschränkte Steuerpflicht begründet wurde.

Die „*Remittance-base-Klausel*“ des Art 3 Abs. 2 DBA Israel 1970 mache die Gewährung einer abkommensrechtlichen Befreiung von einer tatsächlichen Zuflussbesteuerung im anderen Vertragsstaat abhängig. Die verfahrensgegenständliche Zuwendung aus dem Jahr 2017 könne kein Anwendungsfall der „*Remittance-base Klausel*“ mehr sein, da das israelische Steuerrecht bereits ab 2002 auf das Universalitätsprinzip umgestellt worden sei und es, in Einklang mit dem österreichischen Einkommensteuergesetz, den steuersystematischen Ansatz einer Besteuerung eines Sachverhalts bei ausschließlichen Zufluss nicht mehr gebe. Folgerichtig könne daher unter Berufung auf eine nationalstaatliche Zufluss-Besteuerung eine Anwendung der „*Remittance-base Klausel*“ des grundsätzlich auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwendenden Art 3 Abs. 2 DBA Israel 1970 formalrechtlich nicht mehr möglich sein.

Das Finanzamt für Großbetriebe teilte dem Bundesfinanzgericht nach entsprechender Aufforderung mit E-Mail vom 2. Februar 2026 mit, dass auf die Einbringung einer weiteren Stellungnahme verzichtet und der mündlichen Verhandlung am 25. Februar 2026 nicht beigewohnt werde.

In der am 25. Februar 2026 vor dem Bundesfinanzgericht über Antrag der Beschwerdeführerin abgehaltenen mündlichen Verhandlung führte die Vertretung der Beschwerdeführerin aus wie in den Schriftsätzen im bisherigen Verfahren und beantragte die Stattgabe der Beschwerde.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kauf- und Zuwendungsvertrag vom 7. Juni 2017 übertrug die Beschwerdeführerin die Liegenschaft 1010 Wien, ***3***, ***4*** zur Gänze an den Begünstigten ***2***. Das (teilweise) Entgelt betrug drei Millionen Euro. Der Stichtag für den Übergang von Gefahr und Verbindlichkeit einerseits sowie Nutzen und Vorteile andererseits war der 31. Mai 2017. Der nach § 4 Abs. 1 GrEStG maßgeblicher Grundstückswert betrug 5,910.141,65 Euro. Der Verkehrswert betrug 7,971.000,00 Euro.

Am 14. Juni 2017 wurde betreffend diese Zuwendung von der Beschwerdeführerin eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung beim Finanzamt eingereicht, jedoch keine Kapitalertragsteuer einbehalten.

Der Begünstigte ***2*** ist sowohl österreichischer als auch israelischer Staatsbürger. Er ist Mitte des Jahres 2016 mit seiner Familie von Österreich nach Israel übersiedelt und hat seinen Wohnsitz in Österreich steuerwirksam aufgegeben. Aufgrund einer Erkrankung einer Tochter und der dadurch notwendig gewordenen medizinischen Behandlung hat sich die Familie 2017 wieder entschlossen, nach Österreich zurückzukommen. Im Zeitraum zwischen 1. Juli 2016 und 21. August 2017 hatte der Begünstigte in Österreich weder einen Wohnsitz noch seinen

gewöhnlichen Aufenthalt und war daher nach § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich beschränkt steuerpflichtig (s. Erkenntnis des BFG vom 6. Juni 2025, RV/7101922/2024).

Im Zeitraum 1. Juli 2016 bis 21. August 2017 lebte der Begünstigte mit seiner Familie in einer Mietwohnung in Tel Aviv und übte in Israel eine geschäftliche Tätigkeit in der Immobilienbranche bzw. der Start-Up Branche aus. Er gab Steuererklärungen für die Jahre 2016 und 2017 in Israel ab. Im Jahr 2016 wurden keine steuerpflichtigen Einkünfte erklärt. Im Jahr 2017 wurden passive Einkünfte aus Zinsen in Höhe von insgesamt NIS 60.000 ausgewiesen. Es wurde ihm 2016 für den Zeitraum von 10 Jahren eine Steuerbefreiung insoweit gewährt, als er in Israel nur mit seinen aus israelischen Quellen bezogenen Einkünften besteuert wurde.

Das Finanzamt stellte zwei Auskunftersuchen an Israel. Es liegen zwei Antwortschreiben von State of Israel, Ministry of Finance, Israel Tax Authority, International Tax Division, vom 24. Mai 2021 vor. Es wurde u.a. ausgeführt, dass die Ausstellung eine Ansässigkeitsbescheinigung für den Begünstigten verweigert wurde, weil sich dieser nicht in den gesamten Kalenderjahren 2016 und 2017 in Israel aufgehalten hat. Am 28. Dezember 2023 übermittelte Israel eine Klarstellung zum Aufenthalt der Familie des Begünstigten und bestätigte nach erneuter Prüfung, dass die Familie in Israel lebte.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes und den Angaben der Beschwerdeführerin und sind grundsätzlich unstrittig.

Dass der Begünstigte ***2*** im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Juni 2017 in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig war, ergibt sich aus der (rechtskräftigen) Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes BFG vom 6. Juni 2025, RV/7101922/2024.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Streitgegenständlich ist, ob trotz Anwendbarkeit des § 98 EStG 1988 Österreich das Besteuerungsrecht an der Zuwendung der Beschwerdeführerin nach den Vorschriften des Art 1 und Art 4 Abs. 1 auch unter Berücksichtigung des Art 3 Abs. 2 DBA Israel verliert und falls dies zutrifft, ob allein das Fehlen der Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung nach dem DBA Israel das Finanzamt berechtigt, die in Österreich ansässige Beschwerdeführerin zur Haftung heranzuziehen

Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unterliegen gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die in § 98 EStG 1988 aufgezählten Einkünfte. Gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 in Verbindung mit § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 unterliegen Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen der beschränkten Steuerpflicht.

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 ist Abzugsverpflichteter der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 oder Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z 1 handelt.

Unstrittig ist, dass der Begünstigte ***2*** mit seinen Einkünften aus der Zuwendung der Beschwerdeführerin in Österreich der beschränkten Steuerpflicht unterlag.

Trotz Anwendbarkeit des § 98 EStG 1988 kann die Besteuerung dieser Einkünfte dennoch nicht erfolgen, wenn das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) das Besteuerungsrecht dem anderen Staat zuweist.

DBA sind nur dann anwendbar, wenn der Steuerpflichtige in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist (Artikel 1 OECD-MA). Die von DBA vorgesehenen Beschränkungen der Besteuerungsrechte kommen grundsätzlich unabhängig davon zur Anwendung, ob im anderen Staat Steuerpflicht besteht oder nicht; allerdings kommt nach manchen DBA der Steuerverzicht nur dann zur Anwendung, wenn im anderen Staat tatsächlich eine Besteuerung stattfindet („*subject to tax clause*“).

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Staat Israel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen (DBA Israel) in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung BGBl. Nr. 85/1971 gilt nach dessen Art 1 für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Art 4 Abs. 1 DBA Israel definiert den steuerlichen Wohnsitz wie folgt:

„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.“

Wie bereits im angeführten Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 6. Juni 2025 (rechtskräftig) festgestellt wurde, hatte der Begünstigte ***2*** im streitgegenständlichen Zeitraum Juni 2017 seinen Wohnsitz in Israel. Dies wurde auch von der israelischen Finanzverwaltung mit Schreiben vom 28. Dezember 2023 bestätigt. Er war somit in Israel ansässig und somit ist das DBA Israel (Art 1) anwendbar. Die dem Begünstigten in Israel auf zehn Jahre gewährte Steuerbefreiung beeinträchtigt nicht die Ansässigkeit. Das DBA Israel ist auch dann anwendbar, wenn Österreich nach dem DBA nicht besteuern darf, Israel aber sein Besteuerungsrecht nicht ausübt, obwohl eine abkommensrechtliche Besteuerung zulässig ist. Zu den vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung vom 13. Juni 2019 angeführten Bedenken gegen die steuerliche Ansässigkeit des Begünstigten wird auf das angeführte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 6. Juni 2025 zur Frage der beschränkten/unbeschränkten Steuerpflicht des ***2*** verwiesen.

Art § 3 Abs. 2 DBA Israel enthält folgende Regelung:

„Dürfen nach diesem Abkommen Einkünfte aus Quellen eines Vertragsstaates in diesem Staat nicht oder nur zu einem ermäßigten Satz besteuert werden und unterliegen diese Einkünfte nach dem Recht des anderen Vertragsstaates nicht mit dem Gesamtbetrag, sondern nur mit dem Betrag der Steuer, der in diesen anderen Vertragsstaat überwiesen oder dort in Empfang genommen wird, so bezieht sich die nach diesem Abkommen im erstgenannten Vertragsstaat zu gewährende Befreiung oder Ermäßigung nur auf den Betrag der Einkünfte, der in den anderen Vertragsstaat überwiesen wird. Dies gilt jedoch nicht im Fall der Artikel 15 Absatz 2, 20 und 21.“

Nach dieser Regelung („*Remittance Base-Besteuerung*“) konnten unter bestimmten Umständen Steuerpflichtige ihre Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat aufschieben, bis die erzielten Einkünfte in den Ansässigkeitsstaat übertragen worden sind. Eine in Israel ansässige Person ist grundsätzlich seit 1. Jänner 2003 in Israel mit ihrem Welteinkommen steuerpflichtig und zwar unabhängig davon, wo dieses Einkommen erzielt wurde oder entstanden ist und ungeachtet dessen, ob dieses Einkommen nach Israel überwiesen wurde. Folglich wurde das historische „*Remittance-in-Israel*“-Kriterium, das früher die Besteuerung bestimmter ausländischer Einkünfte vom tatsächlichen Zufluss oder der Überweisung nach Israel abhängig machte, für in Israel ansässige Steuerpflichtige abgeschafft. Die Bestimmung des Art 3 Abs. 2 DBA Israel ist daher für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum Juni 2017 nicht mehr von Bedeutung.

Art 22 DBA Israel enthält die Regelung, dass die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person nur in diesem Staat besteuert werden dürfen. Das im Zeitpunkt der verfahrensgegenständlichen Zuwendung gültige DBA Israel hatte für Zuwendungen von Privatstiftungen keine eigene Zuweisung des Besteuerungsrechtes vorgesehen. Aus der Bestimmung des Art 22 DBA Israel

ergibt sich daher das ausschließliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates des Begünstigten der Beschwerdeführerin.

Ob der Ansässigkeitsstaat des Begünstigten (Israel) tatsächlich Steuern erhebt, spielt dabei keine Rolle. Wenn der Quellenstaat keine Steuer einhebt, bleiben die Einkünfte komplett steuerfrei. Nur moderne DBA mit einer „Subject-to-tax“ oder „Switch-over“ Klausel erlauben Österreich, in solchen Fällen doch zu besteuern. Das verfahrensgegenständlich anzuwendende DBA Israel enthält diese Sicherung unstrittig nicht. Daher kann die Anwendung des DBA Israel in der für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung auch zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen (vgl. VwGH vom 7.10.2025, Ro 2022/15/0021; BFG vom 2.9.2019, RV/3100621/2017; UFG vom 15.01.2008, RV/0527-G/06).

Das österreichische Besteuerungsrecht ist somit gänzlich ausgeschlossen und die Zuwendung ist von der österreichischen Kapitalertragsteuer vollständig zu entlasten. Die Entlastung der Kapitalertragsteuer erfolgt entweder durch Anpassung des Abzugs an der Quelle nach den Bestimmungen der DBA-EntlastungsVO oder durch Rückerstattung an den Begünstigten nach § 240a BAO. Der Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden.

Die Entlastung an der Quelle ist nur dann zulässig, wenn nachweislich sämtliche Voraussetzungen der DBA-EntlastungsVO rechtzeitig erfüllt sind (vgl. VwGH 24.6.2009, 2009/15/0090).

§ 1 DBA-Entlastungsverordnung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-Entlastungsverordnung), BGBl. III Nr. 92/2005 in der Fassung BGBl. II Nr. 44/2006, enthält folgende Regelung:

„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.“

Gemäß § 2 Abs. 2 leg.cit. kann die Abkommensberechtigung des ausländischen Einkünfteempfängers 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.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 leg.cit. ist eine Entlastung an der Quelle unzulässig, wenn den Dokumentationsanforderungen der §§ 2 bis 4 nicht ausreichend entsprochen wird.

Abs. 18 des Durchführungserlasses, AÖF Nr. 127/2006, erläutert, dass eine „*ausreichende Dokumentation*“ nur vorliegt, wenn dem Vergütungsschuldner in den angeführten Fällen die „*ordnungsgemäß ausgefüllten und von der ausländischen Steuerverwaltung in Abschnitt IV bestätigten Formulare*“ vorliegen.

Festzuhalten ist, dass der angeführte Durchführungserlass lediglich einen Auslegungsbehelf darstellt. Erlässe des Bundesministers für Finanzen stellen keine für das Bundesfinanzgericht verbindliche Rechtsquelle dar.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Gemäß Abs. 2 leg.cit. sind Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Eine Ansässigkeitsbescheinigung, deren Vorlage im anzuwendenden DBA Israel nicht verlangt wird, ist keine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Abkommensanwendung (vgl. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0190).

Ein rechtmäßiger Ausspruch einer Haftung setzt voraus, dass in Gesamtbetrachtung der innerstaatlichen und zwischenstaatlichen Rechtslage ein Besteuerungsrecht Österreichs vorliegt und der Haftungspflichtige gegenüber dem beschränkt Steuerpflichtigen Schuldner der abzugspflichtigen Einkünfte ist. Da im vorliegenden Fall das DBA Israel dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht nimmt, kommt dies einer Steuerbefreiung in Österreich gleich. Würde der Beschwerdeführerin die Möglichkeit der unmittelbaren Entlastung an der Quelle genommen und sie auf die Rückerstattung verwiesen werden, würde dies zu einer vorläufigen Besteuerung hinauslaufen, für die es auf abkommensrechtlicher Ebene keine Rechtsgrundlage gibt.

Zusammenfassend ergibt die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes, dass Österreich für die Zuwendung der Beschwerdeführerin an ihren in Israel ansässigen Begünstigten im Juni 2017 kein Besteuerungsrecht zusteht. Dies führt - trotz Nichtvorlage der Ansässigkeitsbescheinigung - dazu, dass die Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin als Abzugsverpflichtete nicht zulässig ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 des Bundesfinanzgerichtes steht im Einklang mit der dazu vom Verwaltungsgerichtshof ergangenen Judikatur. Darüber hinaus waren die in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Feststellungen des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich.

Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs. 4 B-VG liegen somit nicht vor.

Wien, am 24. März 2026