



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der SL.AG, D.15, vertreten durch Exinger GmbH, 1013 Wien, Renngasse 1/Freyung vom 4. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 3. Mai 2000 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid 2000 hinsichtlich Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Unternehmensgegenstand der berufungswerbenden Aktiengesellschaft (Bw.) ist die Liegenschaftsverwaltung. Der operative Betrieb Baustoffhandel wurde zum 31. Dezember 2000 in die B.St.G. abgespalten und ebenfalls zum 31. Dezember 2000 in die B.St.KG. umgewandelt.

Anlässlich einer im Jahr 2004 stattgefundenen und die Jahre 2000 – 2002 umfassenden Außenprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest (*Details können aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung [=Anlage 1 zum BP-Bericht vom 30. März 2005] entnommen werden*):

V. sei von Februar 2000 bis Dezember 2000 als Unternehmensberater bzw. auf Grund von Hinweisen auf Belegen in der Funktion ähnlich eines leitenden Angestellten für das geprüfte Unternehmen in Wels tätig gewesen. In diesem Zeitraum habe er Honorare in Höhe von 2.011.645,44 S erhalten. Auf den Honorarnoten sei eine deutsche Adresse als Wohn- bzw. Firmensitz angegeben worden. Neben diesen Honorarnoten seien von der Gesellschaft die Hotelkosten, Taggelder und in ca. drei- bis vierwöchigen Abständen Reisekosten nach Deutschland übernommen worden.

Nach § 98 EStG sei bei der oben beschriebenen Tätigkeit eine beschränkte Steuerpflicht anzunehmen, wobei gemäß § 99 EStG ein Steuerabzug in Höhe von 20% von den gesamten Einnahmen ohne Betriebsausgabenabzug durch das geprüfte Unternehmen vorzunehmen gewesen sei. Insbesondere dann, wenn durch das Zurverfügungstellen von Büroräumlichkeiten und im Zusammenhang mit der maßgeblichen Stellung des V. eine Betriebsstätte gegründet worden sei. Diese von der abgabepflichtigen Gesellschaft bisher nicht abgeführt Abzugsteuer werde vom Prüfer berechnet und wie folgt vorgeschrieben:

Beratungsaufwand V.	2.011.645,44 S
davon 20%	402.329,09 S
	29.238,40 €

Das Finanzamt erließ entsprechend der Feststellung der Außenprüfung am 3. Mai 2005 einen Haftungs- und Abgabenbescheid hinsichtlich der Abzugsteuer gemäß § 99 EStG für das Jahr 2000.

Gegen diesen Bescheid wurde am 4. August 2005 Berufung erhoben.

Zum Sachverhalt wurde ergänzend bemerkt, dass der Inhalt des Beratungsvertrages insbesondere die Sanierung von S. und Einbindung in die H. gewesen sei. Während der Vertragsdauer sei eine Anwesenheit von durchschnittlich 12 – 15 Arbeitstagen pro Monat festgelegt worden. Der Berater sei im Rahmen seiner Tätigkeit an allen Standorten der Bw. tätig gewesen und habe seine Tätigkeit auch von Deutschland aus ausgeübt. An keinem der Standorte sei V. ein eigenes Büro zur Verfügung gestanden. Die Tätigkeiten seien in den jeweils verfügbaren Räumlichkeiten ausgeübt worden. Die Honorare habe der Berater in Deutschland versteuert.

Eine Betriebsstätte erfordere eine feste örtliche Einrichtung, über die dem Steuerpflichtigen Verfügungsmacht zukomme. Entscheidend sei, dass sich die Geschäftseinrichtung in einer nicht nur vorübergehenden Verfügungsgewalt des Unternehmers befindet, wobei die tatsächliche Möglichkeit zur Verfügung genüge.

Stünden dem Unternehmer bestimmte Räumlichkeiten nur fallweise zur Verfügung, genüge dies nicht als Voraussetzung für die Begründung einer Betriebsstätte. Weiters lägen Betriebsstätten nur dann vor, wenn es sich um ständige Geschäftseinrichtungen handle. Auch in zahlreichen EAS-Auskünften werde darauf hingewiesen, dass eine bloße Mitbenutzungsmöglichkeit in Räumen keine Betriebsstätte begründe, da damit keine feste örtliche Anlage oder Einrichtung feststellbar sei, die dauerhaft zur Verfügung stehe. Gegenständlich sei entscheidend, dass V. keine fixen Büros zur Verfügung gestanden seien und er seine Tätigkeiten sowohl am Standort Wels als auch in anderen Niederlassungen, bei

Kunden, Lieferanten und an anderen Orten ausgeführt habe. Somit könne einerseits von keiner Verfügungsmacht über einzelne Räumlichkeiten und andererseits von keiner festen örtlichen Einrichtung ausgegangen werden. Aus diesen Gesichtspunkten begründe daher V. im Jahr 2000 keine Betriebsstätte in Österreich.

Für den Fall, dass sich die Finanzbehörde unserer Auffassung nicht anschließen könne, werde um Einleitung eines Verständigungsverfahrens mit den deutschen Behörden gemäß Art. 25 Abs. 1 u. 2 DBA Österreich – Deutschland ersucht. Dies insbesondere deshalb, da die handelnden Personen im Jahr 2000 davon ausgegangen seien, dass keine Betriebsstätte begründet worden sei und V. seine von der Bw. bezogenen Beratervergütungen in Deutschland versteuert habe.

In seiner Stellungnahme zur Berufung führte der Prüfer am 19. September 2005 aus, dass die Bw. wiederholt aufgefordert wurde, den Beratungsvertrag vorzulegen. Bei einer Besprechung sei eine Stellungnahme der KPMG übermittelt worden, die im Jahr 2000 noch die steuerliche Vertretung gewesen sei. Wörtlich werde in dem an die Bw. gerichteten Schreiben vom 13. September 2000 auszugsweise festgehalten:

*"Sie haben uns zu folgendem Sachverhalt um Stellungnahme aus steuerlicher Sicht ersucht: Herr V. – mit deutschem Wohnsitz – ist als Unternehmensberater in Österreich bei S.AG tätig. Die S.AG hat ihm zu diesem Zweck in Österreich ein Büro zur Verfügung gestellt.*

*Wir gehen daher davon aus, dass die österreichische Finanzverwaltung bei mehr als sechsmonatiger Zurverfügungstellung eines Arbeitsplatzes in Österreich grundsätzlich von einer "festen Einrichtung" in Österreich ausgeht.*

*Zusammenfassend halten wir fest, dass uE im vorliegenden Fall nach innerstaatlichem Recht seitens der S.AG ein Steuerabzug vorzunehmen ist und die Finanzverwaltung auch eine Betriebsstätte des V. in Österreich unterstellen wird."*

Da von Februar 2000 bis Dezember 2000 bis auf wenige Wochenende fast lückenlos für V. in Wels ein Hotelzimmer zur Verfügung gestanden sei, sei nach den Erfahrungen des täglichen Lebens davon auszugehen, dass er seine Tätigkeit für die S.AG überwiegend von Wels aus durchgeführt habe. Nach Ansicht der Außenprüfung sei somit eine feste örtliche Einrichtung als Voraussetzung für eine Betriebsstätte gegeben. Gelegentliche Dienstreisen vermögen nichts am Charakter einer Betriebsstätte in Form eines Büros als feste örtliche Einrichtung ändern, von der V. als Mittelpunkt seiner Arbeit aus tätig geworden sei. Eine leitende Tätigkeit des Beraters werde vom Prüfer auch deshalb angenommen, weil auf zahlreichen entscheidungsrelevanten Belegen sein Name aufscheine.

Auf eine Gegenäußerung wurde durch die Bw. verzichtet, da nach Ansicht der steuerlichen Vertretung vom Prüfer keine neuen Argumente vorgebracht wurden.

In einer Berufungsergänzung wurde am 23. März 2006 vorgebracht, dass ein Steuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Unternehmensberatern, die selbständig im Inland tätig werden, nicht vorzunehmen sei (Aigner/Konezny in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, S 182 u. 183, Linde Verlag, 2004). Eine Verpflichtung der Bw. eine Abzugsteuer vorzunehmen sei daher auch dann nicht gegeben gewesen, wenn V. eine DBA-Betriebsstätte in Österreich begründet hätte, was aber ohnehin nicht der Fall gewesen sei.

Abschließend wurde noch erwähnt, dass sich die steuerliche Vertretung bemühe, den Beratervertrag so schnell wie möglich beizustellen.

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

Entscheidungswesentlich, ob die Bw. im Haftungswege zu Recht zur Abzugsteuer herangezogen wurde, ist die Klärung der Frage, ob der deutsche Berater in Österreich eine Betriebsstätte begründet hat oder nicht.

Für den unabhängigen Finanzsenat ist dabei folgender Sachverhalt maßgeblich: V. schloss im Jahr 2000 mit der Firma S.AG einen Beratervertrag ab. Die Vertragsdauer umfasste den Zeitraum 1. März 2000 bis 28. Februar 2001, wobei eine Anwesenheit von durchschnittlich 12 bis 15 Arbeitstagen pro Monat festgelegt wurde. Inhalt des Vertrages war insbesondere die Sanierung von S. und Einbindung in die H.. Dem Berater stand bis auf wenige Wochenende fast lückenlos ein Hotelzimmer in Wels zur Verfügung.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 2 EStG unterliegen der beschränkten Steuerpflicht nur folgende Einkünfte: Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG) die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Die Arbeit wird im Inland ausgeübt, wenn der Steuerpflichtige im Inland persönlich tätig geworden ist, verwertet, wenn sie zwar nicht im Inland persönlich ausgeübt wird, aber ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist.

Gemäß Art. 14 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder einer sonstigen selbständigen Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so dürfen die

---

Einkünfte in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Gemäß Art. 14 Abs. 2 DBA Ö-BRD umfasst der Ausdruck "freier Beruf" insbesondere die selbständige ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte, Wirtschaftstreuhänder, Bücherrevisoren und Steuerberater.

Nach den allgemeinen Erläuterungen auf Grundlage des OECD-Musterabkommens bedient sich das zwischenstaatliche Steuerrecht zur Umschreibung des Begriffes "freiberufliche Tätigkeit" derselben Methode wie das österreichische Recht: es zählt bestimmte Berufsgruppen als typische Beispiele freiberuflicher Tätigkeit auf und schließt alle ähnlichen Tätigkeiten mit ein.

Wird daher ein in der Bundesrepublik Deutschland ansässiger Unternehmer durch einen Beratungsvertrag für ein inländisches Unternehmen tätig, tritt inländische Steuerpflicht nur bei Bestehen einer festen inländischen Einrichtung ein.

Art. 14 des DBA teilt das Besteuerungsrecht zwischen Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit und sonstiger selbständiger Tätigkeit zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat auf. Dem Quellenstaat wird das Besteuerungsrecht nur bei Vorliegen einer festen Einrichtung zugeteilt. Der Begriff der "festen Einrichtung" ist im Abkommen selbst nicht definiert. Auch im OECD-Musterabkommen (OECD-MA) findet sich hiezu keine Definition.

Es können aber auf Grund der Tatbestandsmerkmale des Besteuerungsrechtes an den Quellenstaat drei Voraussetzungen herausgearbeitet werden. Erstens muss der Steuerpflichtige im Quellenstaat eine "Einrichtung" haben, die zweitens "fest" ist und drittens "gewöhnlich zur Verfügung" stehen muss.

Als feste "Einrichtung" kommen vor allem Räumlichkeiten wie beispielsweise ein dauernd zur Verfügung gestellter Arbeitsraum, ein Büro, ein Behandlungsraum oder Atelier in Betracht. Aber auch ein Arbeitszimmer in einer Ferienwohnung oder der Zweitwohnsitz eines Rechtsanwaltes können eine feste Einrichtung darstellen. Voraussetzung für diese Einstufung ist, dass diese der beruflichen Tätigkeit dienen. Die Einrichtung muss weiters "fest" sein, wobei dieses Kriterium erfüllt ist, wenn eine bestimmte Beziehung zu einem Punkt der Erdoberfläche besteht, nicht jedoch muss die Einrichtung Teil eines Grundstückes sein. Das zeitliche Element ist jeweils in der Gesamtbetrachtung des einzelnen Falles zu beurteilen, die prinzipielle Annahme eines Mindestzeitraumes ist daher abzulehnen. Zudem muss die feste Einrichtung dem selbständig Tätigen "gewöhnlich zur Verfügung stehen". Hieraus wird abgeleitet, dass eine selbständig tätige Person über die Einrichtung Verfügungsmacht haben

muss. Diese Ansicht wird auch überwiegend von Schrifttum und Rechtsprechung zur Betriebsstätte gemäß Art. 5 OECD-MA vertreten. Hierbei ist allerdings weder Eigentum, Pacht oder Miete erforderlich. Es genügt auch eine unentgeltliche Überlassung und eine Nutzung ohne vertragliche Vereinbarung, wenn die tatsächliche Möglichkeit der Verfügung insoweit besteht, als die Verfügung für die Unternehmertätigkeit erforderlich ist und wenn die Verfügungsmöglichkeit von anderen respektiert wird. Ähnliche Auffassungen werden zur festen Einrichtung iSd Art. 14 OECD-MA vertreten. Auch hier soll es nicht schaden, wenn eine unentgeltliche Überlassung vorliegt oder eine vertragliche Vereinbarung gänzlich fehlt. (vgl. ua. hiezu Gassner/Lang/Lechner, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Linde Verlag 1998, S 162 ff.).

In seinem Erkenntnis vom 18. 3. 2004, 2000/15/0118 hat der VwGH bestätigt, dass eine bloße Mitbenutzung eines Raumes für das Begründen einer Betriebsstätte ausreicht. Die einzige Einschränkung, die der VwGH formulierte, dass dem ausländischen Berater eine maßgebende Stellung zukommen muss, ist auch im berufungsanhängigen Fall gegeben.

Der Prüfer hielt in seiner Stellungnahme fest, dass dem Berater von Februar 2000 bis Dezember 2000 bis auf wenige Wochenende fast lückenlos in Wels ein Hotelzimmer zur Verfügung stand. Aus dem Arbeitsbogen ergeben sich konkret folgende Nächtigungen:

15. - 29. März 2000, 3. - 13. April 2000, 23. April – 4. Mai 2000, 9. - 19. Mai 2000, 13. Juni – 21. Juli 2000, 25. Juli – 30. September 2000, 30. September – 24. Oktober 2000, 29. Oktober – 16. November 2000, 21. - 30. November 2000, 30. November – 7. Dezember 2000, 12. - 16. Dezember 2000.

In einem Schreiben der KPMG wurde am 13. September 2000 festgehalten, dass die Bw. dem Berater in Österreich ein Büro zur Verfügung stellte. Zusammenfassend hielt die damalige steuerliche Vertretung fest, dass nach innerstaatlichem Recht seitens der Bw. ein Steuerabzug vorzunehmen sein werde.

In der Berufung wurde nunmehr behauptet, dass dem Berater keine fixen Büros zu Verfügung standen und somit einerseits von keiner Verfügungsmacht über einzelne Räumlichkeiten und andererseits von keiner festen örtlichen Einrichtung ausgegangen werden kann.

Den Usancen im Wirtschaftsleben entspricht es in einem Beratervertrag unter anderem auch den Ort der Tätigkeit festzuhalten. Üblicherweise werden einem Unternehmensberater Ressourcen vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt, wenn er sich länger an dessen Standort zur Erfüllung seines Auftrages aufhält. Die Vereinbarung wurde aber weder während der Betriebsprüfung noch im Rechtsmittelverfahren vorgelegt.

Der unabhängige Finanzsenat geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass dem Berater für seine betriebliche Tätigkeit am Standort Wels Geschäfts- bzw. Büroräumlichkeiten zur

Verfügung gestellt wurden. Für diese Annahme spricht auch, dass gerade bei der Erstellung eines Einbindungs- und Sanierungskonzeptes eine Informationsbeschaffung in der Unternehmenszentrale von besonderer Bedeutung ist. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ist auch davon auszugehen, dass auf Grund der Nächtigungen in Wels die Beratungstätigkeit auch überwiegend von Wels aus durchgeführt wurde. Insbesondere auch deshalb weil der Nächtigungsaufwand von der Bw. getragen wurde. Im gesamten Verfahren wurde nie glaubhaft dargelegt, warum das Schreiben der KPMG aus dem Jahr 2000 unrichtig ist und dem Berater von der Bw. rückblickend keine Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt wurden.

Der unabhängige Finanzsenat vertritt die Ansicht, dass es zur Annahme einer Verfügungsmacht genügt, wenn Räumlichkeiten für Zwecke der Ausübung der Beratungstätigkeit ständig zur Verfügung standen.

Die Annahme des Bestehens einer festen (Geschäfts-)Einrichtung für den Berater iSd DBA Ö-BRD ist durch das Finanzamt zu Recht erfolgt. Gelegentliche Reisen zu anderen Standorten der Bw. sowie Besprechungen bei Banken und anderen Beratern - die im Übrigen nicht nachgewiesen wurden - vermögen nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nichts am Charakter einer Betriebstätte in Form der Mitbenutzung von Räumlichkeiten der Bw. als feste örtliche Einrichtung, von der der Berater aus tätig wurde, ändern.

Zum ergänzenden Einwand, wonach ein Steuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Unternehmensberatern, die selbständig im Inland tätig werden, nicht vorzunehmen ist wird durch den unabhängigen Finanzsenat festgehalten:

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

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates schränkt der Gesetzestext nicht auf eine gewerbliche Beratung ein, sondern unterliegt auch eine selbständige Tätigkeit eines Unternehmensberaters der Abzugsteuer, da ein Unternehmensberater unzweifelhaft eine einer kaufmännischen Beratung zuordenbare Tätigkeit ausübt. Dies trifft auch auf den gegenständlichen Fall zu, da der Berater schwerpunktmäßig mit Sanierungs- und Einbindungsaufgaben in eine andere Unternehmensgruppe beauftragt war.

Nach der Verwaltungspraxis (EAS 865, BMF, 22. April 1996 u. EAS 932, BMF, 20. August 1996) erstreckt sich der Steuerabzug nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG sowohl auf selbständig als auch auf gewerblich ausgeübte kaufmännische oder technische Beratung.

Dem schließt sich auch Doralt in seinem EStG-Kommentar (§ 99, Tz 19) an: "Der

*Gesetzeswortlaut in § 99 Abs. 1 Z 5 schränkt nicht auf eine gewerbliche Beratung ein; danach unterliegt auch eine selbständige Beratungstätigkeit der Abzugsteuer."*

Den Argumenten im Aufsatz von *Aigner/Konezny*, wonach aus historischen und systematischen Überlegungen nur bei einer gewerblichen kaufmännischen Beratung ein Steuerabzug vorzunehmen sei, vermag sich der unabhängige Finanzsenat nicht anschließen. Der unabhängige Finanzsenat lehnt auch eine Interpretation dahingehend ab, dass sich der Steuerabzug nur auf die (gewerbliche) kaufmännische oder technische Beratung iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG beziehen könne.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates zielt der Sinn und Zweck der angeführten gesetzlichen Bestimmung auf eine vollständige Erfassung der Einkünfte aus einer kaufmännischen Beratung, unabhängig davon, ob sie gewerblich oder selbständig erzielt werden, ab. Der unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass der Gesetzgeber die Formulierung bewusst gewählt hat. Denn es gäbe keine Begründung dafür, bspw. die kaufmännische Beratungstätigkeit eines Rationalisierungsfachmannes (Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 98, Tz 8.6) steuerlich anders zu behandeln, als die Tätigkeit eines selbständigen Unternehmensberaters.

Zusammenfassend gelangt daher der unabhängige Finanzsenat zum Ergebnis, dass die Einkünfte des V. der beschränkten Einkommensteuerpflicht iSd § 98 Abs. 1 EStG unterliegen und zu Recht einer Abzugsbesteuerung iSd § 99 Abs. 1 Z 5 EStG unterzogen wurden.

Zu der in der Berufung angeregten Einleitung eines Verständigungsverfahrens bemerkt der unabhängige Finanzsenat, dass er als Rechtsmittelbehörde dafür unzuständig ist. Abgesehen davon ist eine unabdingbare Voraussetzung, dass eine Doppelbesteuerung eingetreten ist oder einzutreten droht. Unter Zugrundelegung des Sachverhaltes wird es V. überlassen sein, in seinem Ansässigkeitsstaat eine grenzüberschreitende Abstimmung im Wege eines Verständigungsverfahrens zu beantragen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 3. Mai 2006