

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. F in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, vertreten durch Vertreter, über die Beschwerde vom 22. Februar 2008 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Innsbruck vom 21. Jänner 2008 betreffend Haftung gemäß § 82 EStG 1988 hinsichtlich Lohnsteuer gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 iVm § 99 Abs 1 Z 1 EStG 1988 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid für das Jahr 2002 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Der Beschwerde gegen die angefochtenen Bescheide für die Jahre 2003 und 2004 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Haftung gemäß § 82 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 iVm § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 wird für die Jahre 2003 und 2004 wie folgt festgesetzt:

2003:

Bruttobezüge der Arbeitnehmer einschließlich Vergütungen lt. BP-Bericht: 128.818,48 €
davon 20 %: 25.763,70 €

2004:

Bruttobezüge der Arbeitnehmer einschließlich Vergütungen lt. BP-Bericht: 33.141,37 €
davon 20 %: 6.628,30 €

Soweit der Spruch dieses Erkenntnisses das Jahr 2002 betrifft ist eine Revision nicht zulässig. Soweit der Spruch dieses Erkenntnisses das Jahr 2003 und 2004 betrifft ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, ein italienische GmbH hat im Jahr 2002 gemeinsam mit einer inländischen GmbH eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht gegründet. Der Ort der Geschäftsleitung dieser Gesellschaft befand sich lt den Angaben der Beteiligten im Verf 26 am Firmensitz der inländischen GmbH. Die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht wurde zur Abwicklung der statisch-konstruktiven Bearbeitung eines Bauvorhabens in Österreich gegründet, welche den Konstruktionsentwurf, die Aufstellung der prüffähigen detaillierten statischen Berechnung der tragenden Bauteile sowie die Herstellung der Konstruktionspläne und weiters auch die Koordinierungsmithilfe für die Abstimmung mit der Planung samt beratender Teilnahme an diesbezüglichen Besprechungen umfasst hat (vgl. Statikervertrag).

Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin bestand dabei nach den Ausführungen der Beschwerdeführerin in einer Vorhaltsbeantwortung an das Bundesfinanzgericht (die dem Finanzamt zur Wahrung des Parteiengehörs vom Bundesfinanzgericht zur Kenntnis gebracht wurde), in der statischen Bearbeitung und zeichnerischen Darstellung der Tragstruktur des Hochbaues und bezogen sich die Tätigkeiten ausschließlich auf die Ausführungsplanung (Durchführung der statischen Berechnungen und Erstellung der Zeichnungen), wobei sämtliche Tätigkeiten in Italien abgewickelt worden seien und sich sowohl die für die Berechnung der statischen Tragwerkplanung notwendige Software als auch sämtliche Computeranlagen zum Zeichnen im Büro in Italien befunden hätten. Weiters seien die Mitarbeiter der Beschwerdeführerin im Rahmen von Sitzungen und zu Lokalaugenscheinen auf der Baustelle anwesend gewesen und hätten sich nach den Ausführungen in der Berufung die Leistungen der Beschwerdeführerin in Österreich auf Beratung und Informationsaustausch sowie Hilfstätigkeiten beschränkt. Weiters sei für die Mitarbeiter der Beschwerdeführerin weder im Büro des ARGE-Partners noch auf der Baustelle ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden und hätten die Besprechungen entweder direkt auf der Baustelle oder in einem Besprechungsraum stattgefunden hätten.

Die Tätigkeit des Mitgesellschafters, nämlich der inländischen GmbH, habe in der gesamten Projektkoordination der Statik, den Bewehrungsabnahmen bzw. der Bauüberwachung der statischen Bauabwicklung bestanden.

Für diese Gesellschaft nach bürgerlichem Recht wurden für die Streitzeiträume erklärungsgemäße Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2004 erlassen. Diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Im Anschluss an eine die Beschwerdeführerin betreffende Betriebsprüfung wurden seitens des Finanzamtes u.a. "Haftungs- und Abgabebescheide" für die Jahre 2002 bis 2004 mit Ausfertigungsdatum 21. Jänner 2008 erlassen, mit welchen jeweils "Abzugsteuer gem. § 99 EStG 1988" in unterschiedlicher Höhe vorgeschrieben wurde. In der Begründung

zu diesen Bescheiden wurde jeweils auf den beiliegenden Bericht vom 21. Jänner 2008 verwiesen.

In einem Anhang zum Betriebsprüfungsbericht vom 21. Jänner 2008 - ein Schreiben vom 14.11.2007 mit der Überschrift "Prüfungsfeststellungen" - wurde unter Punkt 1 "Körperschaftsteuer" ausgeführt, dass zur Abwicklung der statisch-konstruktiven Bearbeitung eines Büro- und Verwaltungsgebäudes die Abgabepflichtige gemeinsam mit einer österreichischen Ziviltechniker-GmbH im März 2002 eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht mit Sitz in A gegründet habe und die erzielten Einkünfte dieser Mitunternehmerschaft gem. § 188 BAO festgestellt worden seien.

Auf Grund der zwölf Monate überschreitenden Mitwirkung an der Bauausführung sei nach Artikel 5 DBA-Italien die Begründung einer österreichischen "Betriebsstätte" für die Abgabepflichtige ausgelöst worden. Die Einkünfte der in Österreich beschränkt steuerpflichtigen italienischen abgabepflichtigen GmbH seien daher in Österreich steuerpflichtig und der Körperschaftsteuer zu unterwerfen.

Unter Punkt 2 "Abzugsteuer gem. § 99 EStG" dieses Anhangs zum BP-Bericht wurde weiters festgehalten, dass die im Rahmen der statisch-konstruktiven Bearbeitung des Büro- und Verwaltungsgebäudes durch die italienische abgabepflichtige GmbH an die in Österreich beschränkt steuerpflichtigen Mitarbeiter ausbezahlten Vergütungen einschließlich aller Spesenersätze, Kilometergelder und Tagesgelder gem. § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG bzw. § 70 Abs. 2 Z 2 EStG der Abzugsteuer unterliegen würden. Dieser gesetzlichen Verpflichtung sei bisher nicht nachgekommen worden. Es sei weder eine Berechnung noch eine Abfuhr erfolgt. Die Abzugsteuer werde gem. § 70 Abs. 2 Z. 2 EStG bzw. § 100 Abs. 1 EStG von den angeführten ausbezahlten Vergütungen mit 25 % festgesetzt.

Die Bezüge (Bruttobezüge) der Arbeitnehmer seien bis 21.11.2007 anher schriftlich oder per Fax zu übermitteln. Bei Nichtbekanntgabe müssten diese im Schätzungswege angesetzt werden.

Im Betriebsprüfungs-Bericht wurde darüber hinaus unter Tz 2 "Abzugsteuer gem. § 99 EStG" ausgeführt, dass die Schätzung der Arbeitnehmerbezüge mangels Datenbekanntgabe von Seite des Unternehmens nur auf Grund der der Betriebsprüfung vorliegenden äußerst spärlichen Informationen, insbesondere über Beschäftigungsdauer, Beschäftigungsausmaß und Gehaltshöhe erfolgen hätte können. Zudem wurden die Schätzungsbeträge für die Bruttobezüge sowie die Spesen zahlenmäßig für die einzelnen Jahre dargestellt.

Gegen diese "Haftungs- und Abgabenbescheide" wurde mit Schreiben der steuerlichen Vertretung Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben und darin begründend ausgeführt, dass in Österreich keine Betriebsstätte begründet worden sei und darüber hinaus für die bezahlten Vergütungen an die Mitarbeiter der Berufungswerberin keine Abzugsteuer in Österreich abzuführen sei, weil gem. Art. 15 Abs. 2 DBA-Italien das Besteuerungsrecht Italien zufalle, da

sich kein Empfänger mehr als 183 Tage pro Jahr in Österreich aufgehalten habe,
die Berufungswerberin in Österreich nicht ansässig sei und
in Österreich auch keine Betriebstätte unterhalte, von der die Vergütungen getragen
worden seien.

Darüber hinaus wurde eingewendet, dass auch die Berechnung der Abzugssteuer gem.
§ 70 Abs 2 Z 2 bzw. § 99 Abs. 1 Z 1 EStG unrichtig gewesen wäre, weil es sich bei den
Vergütungen nicht um solche des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG gehandelt habe.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerde vorentscheidung)
(Ausfertigungsdatum 18. Juni 2008) wurde begründend ausgeführt, dass die Tätigkeit der
in A eingesetzten Mitarbeiter der Beschwerdeführerin als solche des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG
1988 einzustufen sei und es bei ausländischen Architekten ausreiche, wenn ihr Berufsbild
dem eines österreichischen Architekten weitgehend entspreche und eine freiberufliche
Tätigkeit mit abgeschlossener Berufsausbildung vorliege. Aufgrund der Ähnlichkeit des
Berufsbildes der Beschwerdeführerin mit dem eines Architekten bzw. der teilweisen
Überschneidung der Aufgabenbereiche liege ein Anwendungsbereich des § 99 Abs. 1 Z 1
EStG 1988 vor.

Mit Schreiben vom 8. Juli 2008 wurde sodann ein Vorlageantrag eingebracht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, ob die Beschwerdeführerin, eine italienische
GmbH zum Lohnsteuerabzug verpflichtet war bzw. sie zur Haftung für die Lohnsteuer
herangezogen werden kann.

Bei einem internationalen Steuerfall ist zunächst der inländische Besteuerungsanspruch
nach inländischem Recht zu ermitteln; zu klären gilt es, ob steuerbare Einkünfte vorliegen
und welcher Einkunftsart sie gegebenenfalls zuzurechnen sind; sodann ist auf der
Grundlage des Doppelbesteuerungsabkommens zu entscheiden, ob und inwieweit der
Besteuerungsanspruch aufrechterhalten werden kann; im letzten Schritt ist schließlich der
innerstaatlich ermittelte und dann abkommenskonform adaptierte Besteuerungsanspruch
nach inländischem Recht durchzusetzen.

Im Streitfall ist sohin vorweg zu prüfen, ob nach innerstaatlichem Recht ein
Besteuerungsrecht hinsichtlich der Bezüge der Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin
bezüglich deren im Inland ausgeübten Tätigkeit besteht, da Abkommensrecht,
grundsätzlich kein inländisches Besteuerungsrecht zu begründen vermag.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt
steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.

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

Nach § 98 Z 4 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung unterliegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist, der beschränkten Einkommensteuerpflicht.

Gemäß § 70 Abs. 1 EStG in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung sind Arbeitnehmer, bei denen die Voraussetzungen des §§ 1 Abs. 3 und § 98 Z 4 vorliegen, beschränkt steuerpflichtig.

Da die auf der österreichischen Baustelle tätigen Mitarbeiter der beschwerdeführenden italienischen GmbH nach der Aktenlage in Österreich im Streitzeitraum weder über einen Wohnsitz verfügt haben noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hatten, unterliegen sie mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, soweit sie auf eine Tätigkeit im Inland entfallen, grundsätzlich der beschränkten Steuerpflicht.

Gemäß § 47 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), **wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht.**

Nach § 99 Abs. 1 Z 1 EStG wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen, wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden, durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer).

Gem. § 70 Abs. 2 Z 2 leg cit wird die Lohnsteuer bei Bezügen als Arbeitnehmer aus einer Tätigkeit im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 1 mit 20% des vollen Betrages dieser Bezüge berechnet.

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an das Finanzamt abzuführen.

Die Lohnsteuerabzugspflicht ist auch für ausländische Arbeitgeber vorgesehen, wenn sie in Österreich für die Dauer von mehr als einem Monat über feste örtliche Einrichtungen verfügen. Fehlt es an einer Betriebsstätte des Arbeitgebers, sind die Arbeitnehmer solcher Arbeitgeber im Veranlagungswege zur Einkommensteuer heranzuziehen (Jakom/Lenneis, EStG, 2017, § 81 Rz 5).

Das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sowie einer Betriebsstätte im Inland zieht sohin gem. §§ 47 Abs. 1, § 78 Abs. 1 und § 79 Abs. 1 EStG 1988 zufolge zwangsläufig die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber nach sich.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber ist in diesem Fall die vom Gesetz angeordnete

Erhebungsform der Einkommensteuer. Kommt ein Arbeitgeber seinen Verpflichtungen zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer nicht nach, so ist der Arbeitgeber mit Haftungsbescheid (§ 82 EStG 1988) zur Entrichtung der Lohnsteuer heranzuziehen.

Verfügt der ausländische Arbeitgeber im Inland aber über keine Betriebsstätte iS des § 81 EStG 1988, ist eine Haftung gemäß § 82 EStG 1988 ausgeschlossen, (vgl. Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 82 Tzen 2 und 7).

Da die Beschwerdeführerin mit den angefochtenen Bescheiden zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen wurde, ist sohin in weiterer Folge zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin im Inland eine Betriebsstätte unterhalten hat, da andernfalls die im Inland tätig gewesenen Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin im Veranlagungswege zu erfassen gewesen wären.

Nach § 29 Abs. 1 BAO ist Betriebsstätte im Sinn der Abgabevorschriften jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung einer Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient.

Gemäß § 81 EStG 1988 gilt als Betriebsstätte für Zwecke des Steuerabzuges vom Arbeitslohn jede vom Arbeitgeber im Inland für die Dauer von mehr als einem Monat unterhaltene feste örtliche Anlage oder Einrichtung, wenn sie der Ausübung der durch den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient; § 29 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) gilt entsprechend.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass spezialgesetzlichen Regelungen wie § 81 und 99a EStG 88 dem § 29 BAO vor gehen (Ritz RZ 14 zu § 29).

Da die Beschwerdeführerin im Streitzeitraum im Inland nach der Aktenlage über keine feste örtliche Anlage oder Einrichtung im Sinne des § 29 Abs. 1 BAO bzw. § 81 EStG verfügt hat (für die Mitarbeiter der Beschwerdeführerin stand weder im Büro des ARGE-Partners noch auf der Baustelle ein fixer Arbeitsplatz zur Verfügung), ist weiters zu prüfen, ob allenfalls eine Betriebsstätte nach Abs. 2 des § 29 BAO vorgelegen war.

Im BP-Bericht wurde die Vorschreibung der Lohnsteuer auf den Umstand einer zwölf Monate überschreitenden Mitwirkung an der Bauausführung nach Artikel 5 DBA-Italien gestützt, die die Begründung einer österreichischen "Betriebsstätte" für die Abgabepflichtige ausgelöst habe.

Nach § 29 Abs. 2 lit c BAO gelten als Betriebsstätte insbesondere Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird.

Nun ist vorweg zu prüfen, ob es sich bei den von den Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin im Inland ausgeübten Tätigkeiten um solche handelt, die als eine Bauausführung zu werten ist.

Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin bestand laut Statikervertrag grundsätzlich in der Erstellung des Konstruktionsentwurfes des Bauwerkes, die Aufstellung der prüffähigen detaillierten statischen Berechnungen für die tragenden Bauteile sowie die Herstellung der Konstruktionspläne und weiters auch in der Koordinierungsmithilfe für die Abstimmung

mit der Planung samt beratender Teilnahme an diesbezüglichen Besprechungen. Grundsätzlich ist diese Tätigkeit als Bauplanungstätigkeit zu werten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 30.10.1964, 1707/63, zur Tätigkeit der Bauüberwachung zum Ausdruck gebracht, dass die Bauüberwachung begrifflich einer Bauausführung nicht zugeordnet werden könne.

Nach Auffassung des Gerichtes hat diese Aussage auch für die Bauplanung Gültigkeit.

Da eine Bauplanung – wozu auch die statische Planung eines Bauwerkes zu rechnen ist – nach der Judikatur begrifflich einer Bauausführung nicht zugeordnet werden kann, kann im Streitfall die Erstellung der Pläne für die Statik des zu errichtenden Gebäudes nicht als betriebsstättenbegründend beurteilt werden, zumal die Erstellung der Pläne und die Berechnungen nach den Angaben der Beschwerdeführerin in Italien erfolgt sind.

Wenn aber die Beschwerdeführerin insoweit nach der Aktenlage weder über eine Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG noch im Sinne des § 29 BAO im Inland verfügt hat, bestand für sie aufgrund der maßgeblichen innerstaatlichen Rechtsvorschriften auch keine Verpflichtung gem. § 47 Abs. 1 erster Satz iVm § 78 Abs. 1 EStG 1988 die Lohnsteuer für die auf die im Inland ausgeübte Tätigkeit entfallenden Vergütungen einzubehalten und gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 an das Finanzamt abzuführen.

Mangels inländischer Betriebsstätte wären die Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin allenfalls im Veranlagungswege zur Einkommensteuer heranzuziehen gewesen (vgl. nochmals Jakom/Lenneis, EStG, 2017, § 81 Rz 5). Dies gilt jedenfalls für das Streitjahr 2002. Der angefochtene Bescheid für das Jahr 2002 ist daher ersatzlos zu beheben.

Wenn in der Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes ausgeführt wird, dass die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, die von der Beschwerdeführerin mit einer inländischen GmbH zur Durchführung dieses Planungsauftrages gegründet wurde, ihren Sitz in A gehabt habe und aus diesem Umstand ableitet, dass die Mitunternehmerschaft daher über eine Betriebsstätte verfügt habe, ist darauf hinzuweisen, dass eine bloße Büroadresse, nicht als Betriebsstätte zu werten ist (Ritz, BAO5, § 29 Rz 5).

Den weiteren Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung und zwar unter Verweis auf Philipp-Loukota-Jirousek, Internationales Steuerrecht, Tz 95 zu Z 7, wonach alle Betriebsstätten einer Personengesellschaft Betriebsstätten der einzelnen Gesellschafter darstellen würden, ist zu entgegnen, dass dies nur für den Fall zutrifft, wenn dem Personal der beiden Gesellschafter der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (Arbeitsgemeinschaft) auch Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt werden (vgl. Loukota in EAS 2214 vom 27. Jänner 2003), was aber nach der Aktenlage bzw. nach dem seitens des Finanzamtes unwidersprochen gebliebenen Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht der Fall war.

Für die Streitjahre 2003 und 2004 ist allerdings zu berücksichtigen, dass nach Art 5 Abs. 2 lit g des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung

auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden kurz DBA-Italien) der Ausdruck „Betriebsstätte“ insbesondere auch eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer zwölf Monate überschreitet, umfasst und ist weiters darauf hinzuweisen, dass gemäß dem OECD-Kommentar zu Art. 5 des OECD-Musterabkommens als Mitwirkung an einer Bauausführung, seit dem Jahr 2003 auch Planungstätigkeiten und die Überwachung der Bautätigkeit zu zählen (vgl. Update des OECD-Kommentars vom 28. Jänner 2003 Z 17 zu Art. 5 des OECD-Musterabkommens) und damit als betriebsstättenbegründend im Sinne des § 5 Abs. 2 lit g DBA-Italien zu beurteilen sind, wenn sie die Dauer von zwölf Monaten übersteigen.

In der Vergangenheit (also bis zum Jahr 2003) begründete eine Bauplanung und Bauüberwachung nach dem OECD-Kommentar nur dann eine Baubetriebsstätte, wenn sie durch den Generalunternehmer erbracht wurde. Wurden diese Tätigkeiten von anderen Unternehmen ausgeführt, stellte dies keine Mitwirkung an der Bauausführung und damit keine Baustellenbetriebsstätte dar.

Wurde aber die bis zum Jahr 2003 vertretene Kommentarauffassung zum zwischenstaatlichen Steuerrecht, wonach Planungstätigkeiten und die Überwachung der Bautätigkeit nicht als Mitwirkung an einer Bauausführung zu werten waren, ins Gegenteil verkehrt, so sind nach Auffassung des Gerichtes ab dem Jahr 2003 auch die innerstaatlichen Vorschriften im Sinne der Auslegung durch den OECD-Kommentar in Bezug auf Bauausführungen auszulegen, da die Beibehaltung der ursprünglichen Auslegung durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach Planungstätigkeiten nicht als Bauausführungen zu beurteilen wären, eine doppelte Besteuerung bzw. Nichtbesteuerung zur Folge haben könnte.

Da - wie bereits dargelegt - nach § 29 Abs. 2 lit c BAO insbesondere Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen haben oder voraussichtlich übersteigen werden, als Betriebsstätten gelten und im Streitfall die Planungstätigkeit der Beschwerdeführerin vom Jahr 2002 bis zum Jahr 2004 andauert hat, begründet die Planungstätigkeit der Beschwerdeführerin (als Mitwirkung an einer Bauausführung) aufgrund geänderter Rechtsauslegung ab dem Jahr 2003 nach innerstaatlichem Recht grundsätzlich eine Betriebsstätte im Inland.

Weil gemäß § 81 Abs. 1 zweiter Satz EStG § 29 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) entsprechend gilt, liegt für die Beschwerdeführerin ab dem Jahr 2003 aufgrund geänderter Rechtsauslegung auch eine Betriebsstätte nach § 81 EStG vor, weshalb sie gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 als Arbeitgeberin grundsätzlich zum Lohnsteuerabzug verpflichtet war.

Auch auf der Ebene des Abkommensrechtes wird der Bestand der inländischen Steuerpflicht in Bezug auf die Tätigkeit der Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin in Österreich durch Artikel 15 Abs. 1 DBA-Italien bestätigt. Danach dürfen nämlich vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in

diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Artikel 15 Abs. 2 DBA Italien lautet wie folgt:

Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält,
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

Da wie den voranstehenden Ausführungen zu entnehmen ist, ab dem Jahr 2003 für die Beschwerdeführerin eine Betriebsstätte in Österreich bestanden hat und von ihr auch die Lohnaufwendungen getragen wurden, kann die von der Beschwerdeführerin in der Berufung ins Treffen geführte Bestimmung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Italien nicht zur Anwendung gelangen.

Zur Höhe der Steuer ist anzumerken, dass vom Finanzamt die Tätigkeit der Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin in der Beschwerdevorentscheidung als eine solche gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 beurteilt wurde und die Lohnsteuerpflicht offenkundig auf § 70 Abs. 2 Z 2 iVm § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 stützte. Gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 leg cit wird die Lohnsteuer bei Bezügen als Arbeitnehmer aus einer Tätigkeit im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 aber mit 20% des vollen Betrages dieser Bezüge und nicht wie vom Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden mit 25 % berechnet. Die angefochtenen Bescheide für die Jahre 2003 und 2004 sind daher entsprechend der im BP-Bericht angeführten Bemessungsgrundlagen, welche von der Beschwerdeführerin nicht bestritten wurden, abzuändern (Bemessungsgrundlagen lt. Tz 2 des BP-Berichtes: 2003: 128.818,48 € x 20 % = 25.763,70 €; 2004: 33.141,37 x 20 % = 6.628,27 €).

Zulässigkeit einer 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.

Da für die Jahre ab 2003 keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage vorliegt, ob Planungstätigkeiten als Bauausführungen nach § 29 Abs. 2 lit c BAO zu beurteilen sind und somit als Betriebsstättenbegründend zu werten sind, ist die Revision soweit sich der Spruch des Erkenntnisses auf die Jahre 2003 und 2004 bezieht, zulässig.

Innsbruck, am 22. Jänner 2018