



# Ansässigkeitsbescheinigungen als Voraussetzung der DBA-Anwendung



Prof. Dr. Stefan Bendlinger, StB

Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz

Bestimmte, im EStG genannten Vergütungen, die an beschränkt steuerpflichtige natürliche und juristische Personen geleistet werden, unterliegen in Österreich einer Quellensteuer. Der inländische Schuldner der Vergütungen haftet für die Einbehaltung und Abfuhr dieser Steuerabzugsbeträge. Die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) schränken das nationale Besteuerungsrecht in der Regel allerdings ein. Die DBA-Inanspruchnahme setzt jedoch voraus, dass die abkommensrechtliche Ansässigkeit des ausländischen Vergütungsempfängers vom Vergütungsschuldner nachgewiesen werden kann. Die Voraussetzungen dafür sind in der DBA-Entlastungsverordnung geregelt. Die jüngste Rechtsprechung hat bestätigt, dass das darin vorgesehene Entlastungsverfahren, insbesondere die zeitnahe Beibringung der ZS-QU-Vordrucke, eine materielle Voraussetzung für die DBA-Inanspruchnahme sind. Der folgende Beitrag beschäftigt sich mit dem Begriff der DBA-rechtlichen Ansässigkeit und wie diese nachgewiesen muss, wenn österreichische Vergütungsschuldner Haftungsrisiken vermeiden wollen.

## 1. Die Wirkungsweise von Doppelbesteuerungsabkommen

Primärer Zweck von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ist es, eine doppelte Besteuerung grenzüberschreitender Aktivitäten zu vermeiden, indem einerseits die im jeweils nationalen Steuerrecht der DBA-Vertragsstaaten vorgesehenen Besteuerungsrechte beschränkt werden und andererseits die Staaten verpflichtet werden, für eine steuerliche Entlastung der dem anderen DBA-Vertragsstaat zur Besteuerung überlassenen Einkünfte zu sorgen. Dies geschieht dadurch, dass sich die DBA-Vertragsstaaten auf einen Katalog möglicher Besteuerungsgüter verständigen und sodann den Quellenstaat und den Ansässigkeitsstaat dazu verpflichten, bestimmte Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen oder die (einkommensabhängigen) Steuern des anderen Vertragsstaates anzurechnen.<sup>1</sup> Sinnbildlich

dargestellt wirken DBA wie eine *Lochschablone*, die über die nationalen Steuerrechtsordnungen der beiden DBA-Vertragsstaaten gelegt wird. In manchen Bereichen deckt die Schablone den innerstaatlich vorgesehenen Besteuerungsanspruch ab, der durch das DBA entweder beseitigt oder (z.B. in Form von Quellensteuerbeschränkungen) reduziert wird. An jenen Stellen, in denen die Schablone Löcher hat und das nationale Steuerrecht durchscheinen lässt, bleibt der nationale Besteuerungsanspruch bestehen.<sup>2</sup>

Die inzwischen mit 90 Staaten bestehenden österreichischen DBA folgen überwiegend dem Musterabkommen der OECD (OECD-MA), das in regelmäßigen Abständen aktualisiert wird und derzeit in der Fassung aus 2017 vorliegt,<sup>3</sup> und das im Jahr



2025 durch den OECD-Steuerausschuss aktualisiert werden soll. In den österreichischen DBA mit Entwicklungs- und Schwellenländern finden sich auch Elemente des Musterabkommens der Vereinten Nationen (UN-MA),<sup>4</sup> das tendenziell Quellenstaaten mehr Besteuerungsrechte einräumt, als das im OECD-MA vorgesehen ist. Die Bestimmungen des OECD- und UN-MA werden durch Kommentare (OECD-MK, UN-MK) ergänzt, die zur DBA-Auslegung herangezogen werden können, soweit die jeweilige bilaterale Abkommensbestimmung dem Wortlaut des OECD- bzw UN-MA entspricht. In manchen österreichischen DBA ist die Auslegung des DBA anhand des OECD-MA bzw des OECD-MK sogar ausdrücklich vereinbart.<sup>5</sup>

Über die Frage, ob Neufassungen des OECD-MK bzw des UN-MK auf vorher abgeschlossene DBA anwendbar sind, besteht Uneinigkeit. Während die österreichische<sup>6</sup> und die deutsche Finanzverwaltung<sup>7</sup> für eine „dynamische“ DBA-Interpretation eintreten, spricht sich die Lehre<sup>8</sup>, aber auch die Rechtsprechung<sup>9</sup>, mit guten Gründen für eine „statische“ DBA-Interpretation aus, was bedeutet, dass nur jene Kommentarfassung zur Begriffsauslegung eines DBA herangezogen werden kann, die zum Zeitpunkt des jeweiligen DBA-Abschlusses bereits bestanden hat.

## 2. „Ansässigkeit“ als Voraussetzung für die DBA-Anwendung

Gemäß Art. 1 Abs. 1 OECD-MA ist Voraussetzung dafür, dass eine (natürliche oder juristische) Person ein DBA anwenden kann, dass diese Person *in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig ist*. Gemäß Art. 4 Abs. 1 OECD-MA erster Satz 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 Merkmales steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat selbst und seine Gebietskörperschaften sowie ein anerkanntes Pensionssondervermögen dieses Staates.

*Subjektive Voraussetzung* der DBA-Anwendung ist also, dass eine Person in einem oder in beiden Staaten mit ihrem *Welteinkommen der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt*. Personen, die in einem DBA-Vertragsstaat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig sind, gelten gemäß Art. 4 Abs. 1 zweiter Satz OECD-MA nicht als ansässig. Die Voraussetzungen der Ansässigkeit sind also *nicht abkommensautonom*, sondern durch ausdrückliche Anknüpfung an das innerstaatliche Steuerrecht des jeweiligen Vertragsstaates zu interpretieren. Unterliegt eine Person in einem Staat nach dessen Abgabenrecht keiner umfassenden Besteuerung, ist keine Ansässigkeit iSd DBA gegeben.<sup>10</sup> Das österreichische BMF hat jüngst in einer Einzelverfügung<sup>11</sup> festgehalten, dass eine in Liechtenstein wohnhafte (natürliche) Person, die dort einer „Pauschalbesteuerung nach

dem Aufwand“ unterliegt, die aufgrund ihrer Ausgestaltung weder das Leistungsfähigkeits- noch das Welteinkommensprinzip berücksichtigt, die Ansässigkeitsvoraussetzungen des DBA-Liechtenstein<sup>12</sup> nicht erfüllt. Denn der Ansässigkeitsbegriff setzt – auch nach den Ausführungen im OECD-MK<sup>13</sup> – solche Beziehungen zu einem Staat voraus, die nach dem innerstaatlichen Steuerrecht eines Staates *Grundlage einer umfassenden (unbeschränkten) Besteuerung bilden*. Dies sei im konkreten Fall in Liechtenstein nicht gegeben, weil eine Besteuerung nach dem Aufwand *nicht das gesamte Welteinkommen erfasst*, sondern auf ausländische Einkünfte beschränkt ist. Deshalb wurde der in Liechtenstein wohnhaften Person die Anwendung des DBA-Liechtenstein – im konkreten Fall eine Quellensteuerentlastung auf Gewinnausschüttungen einer österreichischen GmbH gemäß Art. 10 Abs. 2 lit b DBA-Liechtenstein – verweigert.

Das bedeutet aber auch, dass dann, wenn eine Person *nur in einem Staat der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt*, keine *Doppelansässigkeit* gegeben ist und die Kollisionsnormen des

Art 4 Abs. 2 OECD-MA nicht angewandt werden können. Wenn also steueroasenfreudige Steuerbürger aus Österreich wegziehen und einen inländischen Wohnsitz iSd § 26 BAO weiterhin beibehalten und in einem österreichischen DBA-Vertragsstaat einen *weiteren Wohnsitz* begründen – mag dieser auch der größere, wichtigere und bedeutungsvollere sein – *so gelten sie weiterhin abkommensrechtlich als in Österreich ansässig*, wenn sie im Zuzugsstaat nicht mit ihrem Welteinkommen besteuert werden.

Das ist beispielsweise dann der Fall, wenn dieser Staat zuziehenden Personen einen „*Non-Dom-Status*“ (z.B. Zypern) zuerkennt, sie nur als „*Resident but not domiciled*“ (z.B. Großbritannien) oder als „*Fiscal Resident*“ (z.B. China) behandelt und deshalb nur bestimmte Einkünfte, nicht jedoch das Welteinkommen besteuert. Denn die Anwendung des Art. 4 Abs. 2 OECD-MA, der bei Doppelansässigkeit die abkommensrechtliche Ansässigkeit anhand der ständigen Wohnstätte, des Mittelpunktes der Lebensinteressen (Art. 4 Abs. 2 lit a OECD-MA), des gewöhnlichen Aufenthalts (Art. 4 Abs. 2 lit b OECD-MA), der Staatsangehörigkeit (Art. 4 Abs. 2 lit c OECD-MA) oder nach einem gegenseitigen Einvernehmen der Vertragsstaaten definiert, setzt eben voraus, dass die Person *nach dem nationalen Steuerrecht beider Staaten nach den Regeln der unbeschränkten Steuerpflicht* erfasst wird. Sofern natürliche Personen also nicht tatsächlich Österreich den Rücken kehren und auch nach dem Wegzug *deutliche Fußabdrücke im Inland hinterlassen*, ist bei Wegzug in vermeintlich steuergünstige Auslandsdomizile besondere Vorsicht geboten.

Auch *juristische Personen* können in mehr als einem Staat ansässig sein, wenn sich z.B. der Sitz einer Kapitalgesellschaft in einem DBA-Staat befindet, der Ort der Geschäftsleitung jedoch im anderen Staat. In diesem Fall ist die Ansässigkeit in



Wenn natürliche Personen Österreich nicht tatsächlich den Rücken kehren und auch nach dem Wegzug deutliche Fußabdrücke im Inland hinterlassen, ist bei Wegzug ins vermeintlich steuergünstige Ausland besondere Vorsicht geboten.



den österreichischen DBA, die noch weitestgehend Art. 4 Abs. 3 OECD-MA idF vor dem Update 2017 nachgebildet sind, anhand des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung zu bestimmen. Das OECD-MA idF des Update 2017 überlässt es in Art. 4 Abs. 3 OECD-MA den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten, unter Berücksichtigung des Ortes ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung, des Ortes an dem die Gesellschaft niedergelassen oder auf andere Weise errichtet ist sowie weiterer maßgeblicher Faktoren, die Ansässigkeit zu bestimmen.<sup>14</sup>

### 3. Nachweis der Abkommensberechtigung

In den österreichischen DBA selbst finden sich keine Regelungen, wie die Ansässigkeit einer natürlichen oder juristischen Person nachzuweisen ist, um die Begünstigung eines österreichischen DBA in Anspruch nehmen zu können. Die zu älteren DBA erlassenen Durchführungsverordnungen wurden im Rahmen der DBA-Durchführungs-Anpassungsverordnung aufgehoben.<sup>15</sup> Soweit nach österreichischem Steuerrecht steuerpflichtige Einkünfte von im Ausland ansässigen Personen aufgrund eines DBA ganz oder teilweise von einer inländischen Abzugsbesteuerung zu entlasten sind, regelt die DBA-Entlastungsverordnung (DBA-EVO)<sup>16</sup> und der dazu ergangene Durchführungserlass<sup>17</sup>, unter welchen Voraussetzungen es dem inländischen Vergütungsschuldner bzw dem Abfuhrpflichtigen möglich ist („Kann-Bestimmung“), in unmittelbarer Anwendung eines DBA eine Entlastung an der Quelle vorzunehmen, von einem Steuereinbehalt nach §§ 70<sup>18</sup>, 93 oder 99 EStG Abstand zu nehmen und die z.B. in § 100 Abs. 2 EStG für den Steuerabzug in besonderen Fällen vorgesehene Haftung für Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge zu vermeiden. Durch eine Entlastung bereits an der Quelle kann einerseits der Verwaltungsaufwand, der mit einem Rückerstattungsverfahren gemäß § 240 Abs. 3 BAO bzw § 240a BAO verbunden ist, vermieden werden. Andererseits erleidet damit der im Ausland ansässige Vergütungsempfänger keine Liquiditätsnachteile.<sup>19</sup>

Gemäß § 2 Abs. 1 DBA-EVO kann die Abkommensberechtigung des ausländischen Empfängers von Einkünften nach Maßgabe des § 138 BAO dem Grund nach durch eine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung unter Verwendung der Vordrucke ZS-QU 1 (für natürliche Personen) oder ZS-QU 2 (für juristische Personen) glaubhaft gemacht werden. Mit einigen Staaten wurde allerdings im Rahmen eines abkommensrechtlichen Verständigungsverfahrens<sup>20</sup> bzw. durch Konsultationsvereinbarungen<sup>21</sup> geklärt, dass ungeachtet dessen die Ansässigkeit auch mittels von der ausländischen zuständigen Behörde ausgestellter und den österreichischen Formularen beigehefteter Ansässigkeitsbescheinigungen nachgewiesen werden kann.<sup>22</sup> Durch diese Ansässigkeitsbescheinigungen wird allerdings nur bestätigt, dass eine Person in einem DBA-Vertragsstaat iSd Art. 4 Abs. 1 OECD-MA ansässig (und damit abkommensberechtigt) ist. Aussagen zum „abkommensrechtlichen Ansässigkeitsstaat“ in Fällen einer Doppelansässigkeit iSd Art. 4 Abs. 2 OECD-MA bei natürlichen Personen bzw Art. 4 Abs. 3 OECD-MA bei juristischen Personen liefern diese Ansässigkeitsbescheinigungen jedoch nicht.<sup>23</sup>

Im Ausland ansässige juristische Personen werden in § 3 Abs. 1 DBA-EVO aufgefordert, zusätzlich zu erklären, dass sie eine Betätigung entfalten, die den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet, ausländische Arbeitskräfte beschäftigt werden und eigene Betriebsräumlichkeiten vorhanden sind. § 4 DBA-EVO regelt, wie mit steuerlich transparent behandelten Personengesellschaften als Einkünfteempfänger umzugehen ist. In § 5 DBA-EVO sind sieben Fälle aufgezählt, in denen eine Entlastung an der Quelle unzulässig ist. Das ist unter anderem dann gegeben, wenn den Dokumentationsanforderungen der §§ 2 bis 4 nicht ausreichend entsprochen wird (§ 5 Abs. 1 Z 1 DBA-EVO) oder der österreichische Vergütungsschuldner hätte erkennen müssen, dass die Einkünfte dem ausländischen Empfänger der Vergütung steuerlich nicht zuzurechnen sind (z.B. Briefkastengesellschaft als Empfänger).

Die DBA-EVO wurde durch die DBA-Durchführungs-Anpassungsverordnung<sup>24</sup> ergänzt, die in Art. 1 eine Verordnung zur Abzugssteuerentlastung bei der Arbeitskräftegestellung enthält, womit auch die Durchführungsverordnungen mit Belgien, Brasilien, Tschechien, Großbritannien, Irland, Kanada, den Niederlanden, Polen, Portugal, Spanien und Ungarn aufgehoben worden sind.

Die von im Ausland ansässigen Einkommensempfängern als Nachweis der DBA-Berechtigung zwecks Entlastung an der Quelle oder Steuerrückerstattung geforderten Ansässigkeitsbescheinigungen sind auf österreichischen Vordrucken (ZS-QU1, ZS-QU2, ZS-EUMT zwecks Entlastung von Kapitalertragssteuer gemäß § 94 Z 2 EStG) „zeitnah“ beizubringen. Als „zeitnah“ beigebracht gilt eine Bescheinigung dann, wenn sie binnen eines Zeitraumes von einem Jahr vor oder nach dem Zeitpunkt der innerstaatlichen Abfuhrverpflichtung ausgestellt worden ist,<sup>25</sup> sofern kein Verdacht einer ungerechtfertigten Steuerentlastung besteht.<sup>26</sup> Wurde die Bestätigung mehr als ein Jahr vor bzw. nach der Bezahlung einer abzugssteuerpflichtigen Vergütung ausgestellt, ist sie nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht mehr als zeitnah anzusehen.<sup>27</sup> Der Empfänger ist dann nicht berechtigt, eine Entlastung von der Kapitalertragssteuer (KESt) an der Quelle zu begehren. Maßgebend für die zeitliche Toleranz ist der Umstand, dass diese Bescheinigung nur bezüglich des der Höhe nach genau zu präzisierenden Vergütungsbetrags eine entlastende Auswirkung in Österreich zeitigen kann und dass dieser mit dem Vordruck der ausländischen Verwaltung gegenüber notifiziert wird.<sup>28</sup>

Im Schrifttum wurde bezweifelt, ob es tatsächlich zulässig ist, die Glaubhaftmachung einer Ansässigkeit in einem DBA-Vertragsstaat nur auf der Grundlage unilateral entwickelter Vordrucke zu fordern,<sup>29</sup> oder nicht auch eine Nachweisleitung in anderer Form (z.B. durch ausländische Steuerbescheide<sup>30</sup>) möglich sein müsste. Denn Rechtsgrundlage für abkommensrechtliche Entlastungen ist das DBA selbst, das bilateral regelt, wie Steuersubstrat zu verteilen ist. Die DBA-EVO ist eine innerstaatliche (österreichische) Regelung zur DBA-Durchführung.<sup>31</sup>



#### 4. BFG zur Relevanz von Ansässigkeitsbescheinigungen

Das BFG hatte sich jüngst in zwei Entscheidungen mit der Relevanz von Ansässigkeitsbescheinigungen iZm der Entlastung von österreichischen Abzugssteuern zu beschäftigen.

In der ersten Entscheidung<sup>32</sup> ging es um einen Fall, bei dem nach Durchführung einer Außenprüfung bei einem in Österreich ansässigen Unternehmen diesem für im Inland ausgeübte kaufmännische oder technische Beratung durch eine in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft die in § 99 Abs. 1 Z 5 EStG iVm § 98 Abs. 1 Z 4 TS 4 und § 21 Abs. 1 Z 1 KStG vorgesehene 20prozentige Abzugssteuer (§ 100 Abs. 1 EStG) im Haftungswege vorgeschrieben worden ist (§ 100 Abs. 2 EStG). Begründet damit, dass von dem deutschen Unternehmensberater *ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigungen entsprechend der DBA-EVO nicht zeitnah beigebracht worden sind*. Die vollständig ausgefüllten Vordrucke ZS-QU2, worauf die Ansässigkeit des deutschen Beratungsunternehmens bestätigt worden ist, wurden erst drei Jahre nach der Außenprüfung bzw. zwischen fünf und sieben Jahren nach der Bezahlung der Honorare an das deutsche Unternehmen von der deutschen Steuerverwaltung bestätigt und dem BFG vorgelegt. Eine Inlandsbetriebsstätte des deutschen Unternehmens war steuerlich nicht erfasst.

Dass im streitgegenständlichen Fall die in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft mit ihren im Inland erbrachten Beratungsleistungen iSd § 98 Abs. 1 Z 3 TS 4 EStG der beschränkten Steuerpflicht unterlegen ist, war unstrittig. Mit der Frage, ob durch das deutsche Unternehmen in Österreich eine Betriebsstätte iSd Art. 5 DBA-DE begründet wurde, hatte sich das BFG nicht auseinanderzusetzen. Nach den Ausführungen des BFG wäre das Bestehen einer Betriebsstätte des deutschen Unternehmens nur dann relevant gewesen, wenn sich das Unternehmen auch dementsprechend verhalten hätte. Aber selbst in diesem Fall wäre nach der DBA-EVO eine Ansässigkeitsbescheinigung notwendig gewesen. Rein innerstaatlich ist für die Verpflichtung zur Einbehaltung der Abzugssteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG der Bestand einer Betriebsstätte nicht von Relevanz.

Das in Art. 24 Abs. 3 DBA-DE vorgesehene, einen Steuerbehalt ausschließende *Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot*, auf das sich der Beschwerdeführer berufen hatte, bedarf nach Ansicht der Finanzverwaltung einerseits einer ausländischen *Ansässigkeitsbescheinigung* und andererseits des *Nachweises der steuerlichen Registrierung* der Betriebsstätte des deutschen Unternehmens im Inland.<sup>33</sup> Ungeachtet dessen bezweifelt das BFG, ob sich das zur Haftung in Anspruch genommene österreichische Unternehmen überhaupt auf das Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot stützen kann, da es von dessen persönlichem Anwendungsbereich nicht erfasst wird.

Das BFG geht unter Bezugnahme auf das „*Paris Hilton-Erkenntnis II*“<sup>34</sup> davon aus, dass die Dokumentationsanforderungen des § 2 DBA-EVO auf den vom BMF vorgegebenen Formularen eine unabdingbare materiellrechtliche Voraussetzung für eine Entlastung an der Quelle sind. Ein „Nachreichen“ der ZS-QU-Formulare sei nach Ansicht des BFG auch deshalb unzulässig, weil diese nur für den Zeitpunkt der Ausstellung Geltung haben können und damit keine Rückwirkung verbunden ist. Die von der Finanzverwaltung eingeräumte einjährige Schonfrist solle in erster Linie in jenen Fällen gelten, in denen die Höhe der Vergütung noch nicht feststeht. Dies erscheint dem BMF im Hinblick darauf, dass Bestätigungsverfahren bei ausländischen Finanzverwaltungen unter Umständen eine gewisse Zeit in Anspruch nehmen, auch nachvollziehbar. Das Verlangen nach Erteilung einer Ansässigkeitsbescheinigung auf inländischen Vordrucken (konkret ZS-QU2) soll nämlich sicherstellen, dass Beträge, die in Österreich von der Quellenbesteuerung entlastet werden, im ausländischen DBA-Partnerstaat für steuerliche Belange offengelegt werden.<sup>35</sup> Würde es ausreichen, das Formular ZS-QU2 erst im Rahmen einer Betriebsprüfung oder im Beschwerdeverfahren vorzulegen, würde dadurch der – aus der Sicht des Quellenstaates, der auf die Besteuerung verzichtet – legitime Zweck, eine Nichtbesteuerung von Einkünften zu verhindern, nicht erreicht. Der ausländische Empfänger hätte es dann in der Hand, das ZS-QU-Formular von der Steuerverwaltung seines Ansässig-



Die österreichische Rechtsprechung geht davon aus, dass die Dokumentationsanforderungen des § 2 DBA-EVO auf den vom BMF vorgegebenen Formularen eine unabdingbare materiellrechtliche Voraussetzung dafür sind, dass bei steuerabzugspflichtigen Einkünften eine Entlastung an der Quelle vorgenommen werden kann.

keitsstaates nur in jenen Fällen bestätigen zu lassen, in denen der Schuldner der Abzugssteuer 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.

Das BFG entschied deshalb, dass die im Jahr 2010 und 2014 – also Jahre nach dem Zufluss der Vergütung – von der deutschen Steuerverwaltung unterfertigten Formulare ZS-QU2 zu spät bestätigt worden sind, um den Dokumentationsanforderungen der DBA-EVO zu entsprechen und das Unterlassen des Steuerabzugs zu rechtfertigen. Zu der vom Beschwerdeführer gerügten EU-Rechtswidrigkeit verwies das BFG auf die Rechtsprechung des EuGH, der die Verpflichtung zum Steuerabzug bzw. die Haftung des Dienstleistungsempfängers als zulässig erachtet hatte,<sup>36</sup> weil das Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienenden Haftungsregelung ein legitimes und geeignetes Mittel darstellen, um die steuerliche Erfassung von Einkünften einer außerhalb des Besteuerungsstaates ansässigen Person sicherzustellen und um zu verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Leistungserbringung unsteuerbar bleiben. Gegen die Entscheidung des BFG wurde eine außerordentliche Revision eingebracht.<sup>37</sup>



In einer weiteren Entscheidung des BFG<sup>38</sup> ging es um die KEST-Haftung einer österreichischen Tochtergesellschaft auf Gewinnausschüttungen an eine in Albanien ansässige Muttergesellschaft. Strittig war, ob die Voraussetzungen für eine teilweise KEST-Entlastung durch die Anwendung des Art. 10 DBA-Albanien<sup>39</sup> gegeben waren. Nachdem die zum Abzug verpflichtete Gesellschaft das in der DBA-EVO geforderte Formular ZS-QU2 nicht „zeitnah“ beigebracht hatte, wurde dem albanischen Gesellschafter die abkommensrechtliche Quellensteuerentlastung verweigert (Die Ausschüttungen sind im Jahr 2017 erfolgt, das Formular ZS-QU2 wurde erst 2023 vorgelegt). Einem im Jahr 2018 ausgestellten albanischen „Residence Certificate“ wurde keine Bedeutung beigemessen. Eine ordentliche Revision wurde vom BFG nicht zugelassen, eine außerordentliche Revision wurde nicht eingebracht.

### 5. Die Folgen für die Praxis

Die im österreichischen Steuerrecht für die in § 99 Abs. 1 Z 1 bis 7 EStG taxativ aufgezählten Einkünfte vorgesehene Abzugssteuer wird (sg.) durch die von Österreich abgeschlossenen DBA in vielen Fällen eliminiert oder der Höhe nach begrenzt. Ebenso können aus Österreich abfließende Dividenden gemäß § 94 Z 2 EStG unter Berücksichtigung der darauf anwendbaren Verordnung<sup>40</sup> auf Grundlage der *Mutter-Tochter-Richtlinie*<sup>41</sup> von der KEST entlastet werden. Gleiches gilt gemäß § 99a EStG für Zinsen- und Lizenzgebühren, die zwischen verbundenen EU-Körperschaften (oder Betriebsstätten) fließen, die aufgrund der *Zinsen- und Lizenzgebührenrichtlinie*<sup>42</sup> unter den darin vorgesehenen Voraussetzungen entlastet werden können. Allerdings ist aus österreichischer Sicht § 99a EStG nur bei der Bezahlung von Lizenzgebühren relevant, weil gemäß § 94 Z 5 lit a EStG der Abzugsverpflichtete keine Kapitalertragsteuer abzuziehen hat, wenn der Empfänger der Zinsen keine natürliche Person ist.

Die Rechtsprechung des BFG hat bestätigt, dass – neben dem jeweiligen DBA – die Erfüllung der in der DBA-EVO geregelten Voraussetzungen, insbesondere das zeitnahe Vorliegen der Vordrucke ZS-QU1 oder ZS-QU2 eine materiellrechtliche Voraussetzung für die DBA-Inanspruchnahme durch im Ausland ansässige Personen ist. Ob der VwGH im Zuge der außerordentlichen Revision anders entscheiden wird, ist zu bezweifeln. Denn schon nach der bisher vorliegenden Rechtsprechung zu Fragen der abkommensrechtlichen Steuerentlastung in Österreich hat der VwGH zum Ausdruck gebracht, dass die Voraussetzungen einer Entlastung an der Quelle in unmittelbarer Anwendung eines DBA in der DBA-EVO geregelt sind, welche die Bedingungen definiert, unter denen eine solche unmittelbar erfolgen darf.<sup>43</sup> Die DBA-EVO ist die innerstaatliche Regelung zur DBA-Durchführung, sodass eine Abfuhr der Abzugssteuer nach § 99 EStG nur mehr dann unterbleiben darf, wenn tatsächlich alle Voraussetzungen

der DBA-EVO erfüllt sind.<sup>44</sup> Auch das BFG hat Beschwerden gegen Haftungsbescheide wegen fehlender zeitnaher Ansässigkeitsbescheinigungen abgewiesen, weil die Voraussetzungen für eine Entlastung von österreichischen Quellensteuern gemäß DBA-EVO nicht erfüllt waren.<sup>45</sup>

Für die Praxis bedeutet das, dass sich österreichische Unternehmen, die Vergütungen ins Ausland leisten, die nach den Regelungen des EStG eine Abzugspflicht auslösen, nicht ohne Weiteres unter Anwendung eines österreichischen DBA entlastet werden können, wenn die Voraussetzungen der DBA-EVO nicht erfüllt sind. Aufgrund der Notwendigkeit der „zeitnahen“ Beibringung der ZS-QU-Formulare ist es für den österreichischen Vergütungsschuldner idR viel zu spät, diesen Nachweis erst im Laufe der Betriebsprüfung beizubringen, mit der Folge der Haftungsinanspruchnahme durch die Finanzverwaltung. Daran

ändert auch der Umstand nichts, dass es in der Praxis tatsächlich schwierig ist, die österreichischen (in deutscher und englischer Sprache abgefassten) Vordrucke von ausländischen Steuerbehörden bestätigt zu bekommen. Verweigern ausländische Behörden die Bestätigung der ZS-QU-Formulare, verweist das BMF auf das Rückerstattungsverfahren und die Möglichkeit des ausländischen Empfängers der Vergütung, in seinem Ansässigkeitsstaat ein Verständigungsverfahren iSd Art. 25 Abs. 1 OECD-MA einzuleiten.<sup>46</sup>

Ungeachtet dessen zeigt die Praxis, dass es manchmal schwierig ist, aus-

ländische Vergütungsschuldner dazu zu bewegen, die von Österreich geforderten Formulare beizubringen, wenn Vergütungen bereits geflossen sind. Aufgrund der aktuellen Rechtsprechung ist Unternehmen, die grenzüberschreitende, in Österreich steuerabzugspflichtige Vergütungen leisten, anzuraten, keine Zahlungen zu leisten, bevor der beschränkt steuerpflichtige Empfänger die in der DBA-EVO geforderten Ansässigkeitsbescheinigungen beigebracht hat. ■



Österreichische Schuldner, die steuerabzugspflichtige Vergütungen an im Ausland ansässige Empfänger bezahlen, müssen darauf bestehen, dass diese – noch vor der Bezahlung der Vergütungen – die in der DBA-EVO geforderten, von der ausländischen Finanzverwaltung bestätigten ZS-QU-Formulare beibringen.



# Resümee

In Österreich regelt die DBA-EVO, unter welchen Voraussetzungen inländische Schuldner in unmittelbarer Anwendung eines DBA beim Abfluss von Vergütungen an im Ausland ansässige Personen eine Entlastung an der Quelle vornehmen dürfen und in welchen Fällen eine Steuerentlastung im Wege eines Rückerstattungsverfahrens der Finanzverwaltung zu überlassen ist. Die Rechtsprechung hat in der unilateralen DBA-EVO bislang keinen Widerspruch zum Abkommensrecht erkannt. Nachweise zur Dokumentation der DBA-rechtlichen Ansässigkeit, die nicht den Vorgaben der DBA-EVO entsprechen, werden nicht zugelassen. Es wird auf die Notwendigkeit der Beibringung der von der österreichischen Finanzverwaltung konzipierten Vordrucke bestanden. Dem österreichischen Unternehmer, der Vergütungen an in DBA-Staaten ansässige Empfänger bezahlt, die nach inländischem Steuerrecht einem Steuerabzug unterliegen würden, abkommensrechtlich jedoch zu entlasten sind, muss – noch vor Bezahlung der Vergütung – auf die Beibringung der gemäß DBA-EVO geforderten Vordrucke bestehen, wenn er Haftungsfolgen vermeiden will. In Zweifelsfällen ist uneingeschränkt innerstaatliches Steuerrecht anzuwenden und der Vergütungsempfänger auf die Möglichkeit des Rückerstattungsverfahrens gemäß § 240 Abs. 4 BAO iVm § 240a BAO zu verweisen.

- 1 *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2021), 8.
- 2 *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen 7 (2021), Rz 87.
- 3 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (as it read on 21 November 2017).
- 4 United Nations, Department of Economic & Social Affairs, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021.
- 5 Siehe z.B. Abs. 16 des Protokolls zum DBA-Deutschland (BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32).
- 6 BMF, VPR 2021, Verrechnungspreisrichtlinien 2021, 2021-0.586.616 (7.10.2021), Tz 19, worin unter Verweis auf Rz 33 ff OECD-MK (Einleitung) ausgeführt wird, dass für die Auslegung der jeweils anwendbaren DBA-Bestimmungen – im Sinne einer dynamischen Interpretation – der OECD-MK in seiner letztgültigen Version heranzuziehen ist. *Schmidjell-Dommes*, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zum Internationalen Steuerrecht – Deutsches BMF veröffentlicht Schreiben zur Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, Anmerkung, SWI 2023, 334 (335 f.).
- 7 Deutsches BMF, Bedeutung des OECD-MK für die Auslegung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung; Urteil des BFH v. 11. Juli 2018 – R 44/16, IV B 2 – S 1301/22/19992:004.
- 8 *Lang*, Haben Änderungen der OECD-Kommentare für die Auslegung älterer DBA-Bestimmungen Bedeutung?, SWI 1995 (412); *Lang*, Schweizer Bundesgericht zur Bedeutung des OECD-Kommentars, SWI 2023, 418.
- 9 BFH 11.7.2018, R 44/16, BStBl 2023, 430; Schweizer Bundesgericht, Urteil v. 23.6.2023, PC\_682/2022.
- 10 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 4.8.2022 – 1 L 2898/21.
- 11 EAS 3449 v. 18.12.2023.
- 12 BGBl 1971/24 idF BGBl III 2013/302 und BGBl III 2017/8.
- 13 Rz 8 OECD-MK dritter Satz zu Art. 4 OECD-MA. „As far as individuals are concerned, the definition aims at covering the various forms of personal attachment to a State which, in the domestic taxation laws, form the basis for a comprehensive taxation (full liability to tax).“
- 14 *Bendlinger*, Der Ort der Geschäftsleitung als scharfe Waffe gegen die Flucht oasenfreudiger Steuerbürger, SWI 2024, 58 (58 ff.).
- 15 BGBl II 2022/318.
- 16 BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2006/44, BGBl II 2020/579 und BGBl II 2022/318.
- 17 BMF, Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte, BMF-010221/0101-IV/4/2006 (10.3.2006) in aktueller Fassung.
- 18 *Platzer*, Bestätigung der Ansässigkeit im Ausland für die Entlastung vom Lohnsteuerabzug, PV-Info 5/2023, 23 (23 ff.)
- 19 *Kofler*, Steuerentlastung an der Quelle und Ansässigkeitsbescheinigung, SWK 2024, 630 (632).
- 20 Mexiko, Thailand, Türkei, USA.
- 21 Chile, Spanien, Portugal, Belgien, Griechenland.
- 22 BMF, Verwendung ausländischer Formulare für Ansässigkeitsbescheinigungen (Februar 2024), BMF-2024-0.082.306 (29.2.2024).
- 23 VwGH 23.1.2020, RA 2019/15/0160.
- 24 BGBl III 2022/318.
- 25 Verordnung des BMF zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter- und Tochtergesellschaften im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie, § 4 Abs 2 lit c zu § 94a Abs. 2 EStG (entspricht § 94 Z 2 EStG), BGBl 56/1995. EStR 2000, Rz 8021b.
- 26 BFG 5.6.2024, RV/110179/2019.
- 27 EStR 2000, Rz 7757a, Rz 7759.
- 28 EAS 3097 v. 28.10.2009; EStR 2000, Rz 8023.
- 29 *Titz*, *ecolex* 2009/319, 804 (804 f); *Zorn in Titz*, SWI 2010, 101 (102); *Titz in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Quellensteuern (2010) 155 (161 ff); *Rosenberger/Bendlinger*, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 2024, 602 (602).
- 30 *Kofler*, SWK 2024, 630 (634).
- 31 *Kofler*, SWK 2024, 630 (631).
- 32 BFG 21.12.2023, RV/3100688/2014.
- 33 BMF, Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte, BMF-010221/0101-IV/4/2006 (10.3.2006).
- 34 VwGH 24.6.2009, 2009/15/0090.
- 35 EAS 3254 v. 25.11.2011.
- 36 EuGH 3.10.2006, C-290/04, *Scorpio*.
- 37 Anhängig unter Ra2024/15/0021.
- 38 BFG 5.6.2024, RV/1100179/2019.
- 39 BGBl III 107/2008.
- 40 BGBl 1995/56.
- 41 Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung), ABI L 345/8 (29.12.2011).
- 42 Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABI L 157/49 (26.6.2003).
- 43 VwGH 24.6.2009, 2009/15/0090.
- 44 VwGH 26.2.2013, 2009/15/0175, VwGH 27.5.2015, 2011/13/0111.
- 45 BFG 24.1.2024, RV/1100179/2019.
- 46 EAS 2750 v. 26.6.2006, EAS 2848 v. 22.5.2007.