



Auf den Punkt gebracht

Die Besteuerung von Investmentfonds ist – nach wie vor – eine komplexe und herausfordernde Materie, zu deren Lösung nicht nur Zeit, sondern auch gute Diskussionspartner notwendig sind; *Michael Tumpel* ist ein solcher. Die Auseinandersetzung mit seinen vor über 20 Jahren zu Papier gebrachten Gedanken zeigt, dass in kleinen Schritten schon Verbesserungen erzielt werden konnten, die Vereinfachung als wichtigster Leitgedanke dabei aber etwas auf der Strecke geblieben ist. Aus unserer Sicht könnte ein Mittelweg zwischen den damaligen Überlegungen und den inzwischen in Deutschland erfolgten Reformen auch in Österreich zu einer großen Vereinfachung führen, wobei der Schlüssel zur Vereinfachung dabei, unabhängig von der Besteuerung aus schüttungsgleicher Erträge, in einer pauschaleren Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen liegen muss.

Abzugsteuer

Steuerentlastung an der Quelle und Ansässigkeitsbescheinigung

Zur Bedeutung der Formalvoraussetzungen in der DBA-Entlastungsverordnung

GEORG KOFLER*)



Ansässigkeitsbescheinigungen spielen eine herausragende Rolle zum Nachweis der Abkommensberechtigung von beschränkt Steuerpflichtigen, insbesondere auch für die Steuerentlastung an der Quelle durch den Abzugsverpflichteten nach der DBA-Entlastungsverordnung. Das BFG hat unlängst in zwei Entscheidungen¹⁾ die Ansicht der Finanzverwaltung bestätigt, dass für die Entlastung an der Quelle die Ansässigkeitsbescheinigung nicht nur erforderlich ist, sondern grundsätzlich auch auf dem österreichischen Vordruck (ZS-QU1 bzw ZS-QU2) erbracht werden muss und nur dann als rechtzeitig gilt, wenn die Bestätigung innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Zeitpunkt der Abzugsverpflichtung erfolgt ist. Fragen der steuerlichen Ansässigkeit haben *Michael Tumpel* stets fasziniert. Dieser Beitrag soll diese neue Judikatur knapp in das österreichische System der Entlastung an der Quelle einordnen.

1. Innerstaatlicher Steuerabzug und abkommensrechtliche Entlastung

Die nationalen, haftungsbewehrten Steuerabzugsverpflichtungen (zB nach §§ 93 und 99 EStG) stehen oft in Widerspruch zu den abkommensrechtlichen Besteuerungsschranken für die zugrunde liegenden Einkünfte. Sieht man von der Veranlagung ab, kann eine entsprechende Steuerentlastung sowohl durch Abstandnahme vom Steuerabzug durch den Abzugspflichtigen (Entlastung an der Quelle) als auch durch eine Erstattung einer abgezogenen Steuer an den beschränkt Steuerpflichtigen durch die Finanzverwaltung

*) Univ.-Prof. Dr. Georg Kofler, LL.M., ist Universitätsprofessor für internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

1) BFG 21. 12. 2023, RV/3100688/2014 (Revision nicht zugelassen, aber eingebbracht) (zu kaufmännischer und technischer Beratung); 24. 1. 2024, RV/1100179/2019 (Revision nicht zugelassen) (zu Gewinnausschüttungen).

(Rückerstattung) erfolgen.²⁾ Beide Methoden entsprechen auch dem vorrangigen Abkommensrecht, das zu Verfahrensfragen allgemein schweigt und daher beide Methoden gleichermaßen gestattet, solange nur letztlich (und möglichst zügig³⁾) ein abkommenskonformes Besteuerungsniveau hergestellt wird.⁴⁾ Dies steht auch im Einklang mit der verbreiteten Staatenpraxis.⁵⁾ Vielfach ist in den konkreten Abkommen oder in bilateralen Durchführungsregeln auch ausdrücklich die Zulässigkeit des Rückerstattungsverfahrens vorgesehen.⁶⁾ Selbst außerhalb einer solchen Regelung ist aber ein im innerstaatlichen Recht vorgesehenes „*Einbehaltungs- und Rückerstattungsverfahren*“ zulässig, da es „*die sich aus dem DBA ergebende Steuerbefreiung*“ nicht einschränkt, sondern „*lediglich das innerstaatliche Verfahren zur Durchsetzung der Steuerbefreiung*“ regelt.⁷⁾

2. DBA-Entlastungsverordnung, Entlastung an der Quelle und Haftungsrisiko

Das österreichische Recht sieht beide Möglichkeiten vor: Während das Rückerstattungsverfahren erst jüngst umfassend auf eine spezifische verfahrensrechtliche Grundlage gestellt wurde (§ 240 Abs 4 BAO iVm § 240a BAO und der Rückzahlungsverordnung⁸⁾),⁹⁾ bestehen mit der DBA-Entlastungsverordnung¹⁰⁾ schon seit 2005 konkrete Regelungen, „*ob – und gegebenenfalls unter welchen Bedingungen – die Schuldner der steuerabzugspflichtigen Einkünfte die Steuerentlastungsvorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen unmittelbar selbst anwenden können und unter welchen Gegebenheiten sie die Steuerentlastung im Wege eines Rückzahlungsverfahrens der Finanzverwaltung überlassen sollten*“.¹¹⁾ Die Rechtsgrundlage für die Entlastung an der Quelle ist dabei das jeweils anwendbare DBA,¹²⁾ die DBA-Entlastungsverordnung somit eine „*innerstaatliche Regelung zur Durchführung von Doppelbesteuerungsabkommen*“.¹³⁾ Sie findet auch dann Anwendung, wenn Österreich völkerrechtlich das Rück-

²⁾ Dazu ausführlich *Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, IStR² (2019) Rz VII/370 ff.

³⁾ Tz 109 OECD-MK 2017 zu Art 1 OECD-MA 2017. Siehe auch Art 10 der *Technical Explanations* zum US-MA 2016, wonach die Quellensteuerreduktion bei Dividenden durch Quellenentlastung oder Rückerstattung gewährt werden kann, „*so long as such procedures are applied in a reasonable manner*“.

⁴⁾ So allgemein Tz 109 OECD-MK 2017 zu Art 1 OECD-MA 2017 und speziell Tz 19 OECD-MK 2017 zu Art 10 OECD-MA 2017 (zu Dividenden), Tz 12 OECD-MK 2017 zu Art 11 OECD-MA 2017 (zu Zinsen), Tz 5 OECD-MK 2017 zu Art 12 OECD-MA 2017 (zu Lizenzgebühren) sowie Tz 71 OECD-MK 2017 zu Art 24 OECD-MA 2017 (zum Diskriminierungsverbot in Dreieckssachverhalten). Siehe aus dem Schriftum speziell zu Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren auch *Aigner/Prechtl-Aigner in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 10 Rz 72; *Görl/Lohbeck in Vogel/Lehner*, DBA⁷ (2021) Vor Art 10 bis 12 Rz 55 ff (konkret auch wegen Art 10 Abs 2 vorletzter Satz und Art 11 Abs 2 vorletzter Satz OECD-MA); *Kemmeren/Streicher in Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁵ (2022) Pre Arts 10 to 12 Rz 196 ff. Siehe zB auch BFH 21. 5. 1997, I R 79/96. Zu möglichen Grenzen der Effektivität und Äquivalenz siehe *Lang*, The Procedural Conditions for the Implementation of Tax Treaty Obligations Under Domestic Law, Intertax 2007, 146 (149 f).

⁵⁾ Ablehnend aber zur Frage, ob diese allgemeine Akzeptanz beider Methoden nach Art 31 Abs 3 lit b WVK eine innerstaatliche Rechtsgrundlage ersetzen könnte, BFH 22. 10. 1986, I R 261/82.

⁶⁾ Siehe für Österreich die (ältere) Übersicht bei *Kuschill/Kofler*, Abkommensrechtliche Entlastung von österreichischen Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, ÖStZ 2003, 225 (225 ff), und zum DBA Schweiz zB VwGH 17. 12. 2003, 99/13/0036.

⁷⁾ BFH 1. 12. 1993, I R 48/93.

⁸⁾ BGBI II 2019/22 idF BGBI II 2020/579.

⁹⁾ Dazu *Bendlinger*, Die Rückzahlung österreichischer Abzugsteuer nach dem Jahressteuergesetz 2018, SWI 2019, 198 (198 ff), und *Blum/Riedl*, Die neue Verfahrensbestimmung des § 240 Abs 4 BAO zur Rückzahlung von Abzugsteuern aufgrund von DBA, SWI 2022, 422 (422 ff).

¹⁰⁾ BGBI III 2005/92 idF BGBI II 2006/44, BGBI II 2020/579 und BGBI II 2022/318, und dazu den Erlass zur Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte, AÖF 2006/127 idgF.

¹¹⁾ *Jirousek/Loukota*, Anmerkungen zur DBA-Entlastungsverordnung, SWI 2005, 511 (511).

¹²⁾ So auch die Präambel der Verordnung, wonach „*[z]ur Durchführung von Doppelbesteuerungsabkommen [...] auf deren Grundlage verordnet*“ wird.

¹³⁾ VwGH 23. 1. 2013, 2009/15/0174; 26. 2. 2013, 2009/15/0175; 27. 5. 2015, 2011/13/0111.

erstattungsverfahren ausdrücklich offen steht, zumal darin umgekehrt keine entsprechende Verpflichtung zu sehen ist.¹⁴⁾

Mögliche Zweifel an der Abkommens- und damit Gesetzeskonformität¹⁵⁾ der DBA-Entlastungsverordnung hat die Rechtsprechung bislang nicht geteilt, sondern die primäre Abzugsverpflichtung nach nationalem Recht in den Vordergrund gerückt: Ist nämlich nach „originär-innerstaatlichem Recht eine Abfuhrpflicht gegeben, kann eine Abfuhr der Abzugsteuer“ (konkret: nach § 99 EStG) „nur mehr dann unterbleiben, wenn alle Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung für eine Entlastung an der Quelle in unmittelbarer Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens erfüllt sind“.¹⁶⁾ Damit ist aber in bestimmten Fällen eine Entlastung an der Quelle selbst dann unzulässig, wenn materiell an der abkommensrechtlichen Entlastungsberechtigung keine Zweifel bestehen,¹⁷⁾ kann doch nach der Rechtsprechung bei Fehlen der Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung „mit den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens der unterbliebene Steuerabzug nicht begründet und gerechtfertigt werden“.¹⁸⁾

Die DBA-Entlastungsverordnung „regelt“ somit, in welchen Fällen eine abkommenskonforme – vollständige oder teilweise – Entlastung von Abzugsteuern nach §§ 70, 93 oder 99 EStG in unmittelbarer Anwendung der DBA in Form einer Entlastung an der Quelle herbeigeführt werden kann. Hierfür statuiert die DBA-Entlastungsverordnung verschiedene Dokumentationspflichten (§§ 2 bis 4) und schließt für gewisse Fälle die Quellenentlastung auch ausdrücklich aus (§ 5). Die Entlastung an der Quelle ist freilich auch bei Erfüllen der Voraussetzungen nicht verpflichtend, sondern eine Option für den Abzugsverpflichteten.¹⁹⁾ Bei einer Entlastung an der Quelle erspart sich der beschränkt steuerpflichtige Empfänger der Einkünfte nicht nur den Aufwand des Rückerstattungsverfahrens, sondern auch den Liquiditätsnachteil.

Bei genauerer Betrachtung sieht die DBA-Entlastungsverordnung selbst keine „Sanktion“ für den Fall vor, dass der Abzugsverpflichtete bei Nichtvorliegen der Formalvoraussetzungen dennoch eine „unzulässige“ Entlastung an der Quelle vornimmt. Diese ergibt sich aber aus dessen Haftung (zB nach § 95 Abs 2 EStG bzw §§ 100 f EStG iVm § 7 BAO). Die DBA-Entlastungsverordnung klärt aus diesem Blickwinkel zunächst, dass der Abzugsverpflichtete bei Erfüllen der Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung – insbesondere der „ausreichenden“ Erfüllung der Dokumentationsanforderungen der §§ 2 bis 4 – eine Entlastung an der Quelle herbeiführen „kann“ (§ 1). Die DBA-Entlastungsverordnung legt somit die Kriterien für eine möglichst haftungsrisikofreie Entlastung an der Quelle fest.²⁰⁾ Als zusätzlicher Regelungszweck wurde ins Treffen geführt, dass die DBA-Entlastungsverordnung insofern „auch als Schutz für die öster-

¹⁴⁾ EAS 2697 vom 23. 1. 2006 (zu Art 17 Abs 3 DBA USA). Siehe auch Art 3 VO BGBI II 2022/318 (zur Aufhebung verschiedener DBA-Durchführungsverordnungen) und § 6 Abs 3 DBA-Entlastungsverordnung (Liste der einer Quellenentlastung nicht entgegenstehenden Durchführungsvereinbarungen).

¹⁵⁾ Zu diesen Bedenken etwa *Titz in Lang/Schuch/Staringer, Quellensteuern* (2010) 155 (163 ff mwN).

¹⁶⁾ VwGH 26. 2. 2013, 2009/15/0175 (unter Hinweis auf VwGH 14. 6. 2009, 2009/15/0090); 27. 5. 2015, 2011/13/0111.

¹⁷⁾ Dazu etwa *B. Ludwig, Schwierigkeiten bei der Anwendung der DBA-Entlastungsverordnung in der Praxis*, SWI 2011, 546 (546 ff), und kritisch *Marchgraber, Auskunftsbescheide iSd § 118 BAO als Mittel zur DBA-Entlastung an der Quelle?* SWI 2021, 127 (127 ff).

¹⁸⁾ Siehe BFG 19. 11. 2014, RV/3100049/2011; 22. 8. 2022, RV/7100217/2017 (konkret zu fehlenden Zulassungsbescheiden bei Arbeitskräfteüberlassung iSd früheren § 5 Abs 3 DBA-Entlastungsverordnung); ebenso VwGH 27. 5. 2015, 2011/13/0111; dazu auch *Kofler/Renner, Haftung für Abzugssteuer bei beschränkter Steuerpflicht*, BFGjournal 2015, 312 (317).

¹⁹⁾ Siehe nur Abs 2 Erlass AÖF 2006/12, und Rz 8021a EStR.

²⁰⁾ Siehe zB *Jirousek/Loukota*, SWI 2005, 511 (513); *Marchgraber*, SWI 2021, 127 (129); *Dommes in Moll daschl*, SWI-Jahrestagung: Keine Quellensteuernlastung bei bloß mittelbar aktiver gewerblicher Tätigkeit, SWI 2022, 228 (232) („haftungsbefreende Wirkung der DBA-Entlastungsverordnung“); *Jakom/Marschner, EStG¹⁶* (2023) § 99 Rz 43. Siehe auch Abs 1 ff Erlass AÖF 2006/12; weiters etwa EAS 3423 vom 25. 3. 2020 (Ziel des § 3 DBA-Entlastungsverordnung sei „dem Abzugsverpflichteten das Haftungsrisiko bei einer DBA-Entlastung an der Quelle weitgehend abzunehmen“).

reichischen Vergütungsschuldner“ zu verstehen sei, da sie ihnen helfen solle, „in den Vertragsverhandlungen mit ausländischen Vertragspartnern klar zu machen, dass die für die Glaubhaftmachung des Entlastungsanspruches erforderlichen Dokumentationen bereitzustellen sind“.²¹⁾

3. Bedeutung der (fehlenden) Ansässigkeitsbescheinigung und „Unzulässigkeit“ der Entlastung an der Quelle

Die DBA-Entlastungsverordnung erklärt die Entlastung an der Quelle ua dann für „unzulässig“, „wenn den Dokumentationsanforderungen der §§ 2 bis 4 nicht ausreichend entsprochen wird“ (Entlastungssperre nach § 5 Abs 1 Z 1). Zu dokumentieren ist dabei auch die Abkommensberechtigung des ausländischen Einkünfteempfängers. Außerhalb von Bagatelfällen²²⁾ „kann [die Abkommensberechtigung] dem Grunde nach durch eine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung unter Verwendung der Vordrucke ZS-QU1 (für natürliche Personen) oder ZS-QU2 (für juristische Personen) glaubhaft gemacht werden“ (§ 2 Abs 1). Beide genannten Vordrucke sind „Erklärungen“ natürlicher bzw juristischer Personen für Zwecke der DBA-Quellensteuerentlastung und erfordern zunächst eine Reihe von Angaben zur Person des Einkünfteempfängers (zB auch zu einem allfälligen Wohnsitz in Österreich), zum Bezug auf eigene Rechnung und außerhalb einer österreichischen Betriebsstätte und zu Art und Höhe der zu entlastenden Einkünfte. Nur der vierte und letzte Abschnitt betrifft sodann die eigentliche Ansässigkeitsbescheinigung, also die „Ansässigkeitsbestätigung der Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates“, in dem die ausländische Steuerverwaltung förmlich mit Unterschrift und Stempel bestätigt, dass der Abgabepflichtige dort „im Sinn des Abkommens ansässig ist“.²³⁾ Damit wird allerdings (lediglich) die steuerliche Ansässigkeit iSd Art 4 Abs 1 OECD-MA bestätigt, nicht aber etwa eine Aussage zu Fragen der Doppelansässigkeit iSd Art 4 Abs 2 oder Abs 3 OECD-MA getroffen;²⁴⁾ zudem soll sie sich nach der Rechtsprechung nur auf die Ansässigkeit zum Zeitpunkt der Ausstellung beziehen, es sei aber „damit keine Rückwirkung verbunden“.²⁵⁾ (Wobei aber wohl auch nicht ausgeschlossen ist, dass die Ansässigkeit auch für einen längeren, in der Vergangenheit liegenden Zeitraum bestätigt wird.)

Die Formulierung des § 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung wirft allerdings mehrere Fragen zur Bedeutung einer Ansässigkeitsbescheinigung auf, zu denen das BFG jüngst in zwei Erkenntnissen²⁶⁾ zu Haftungsbescheiden Stellung genommen hat:

Erstens scheint es nach dem Wortlaut des § 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung (arg „kann“) zunächst unklar, ob die Ansässigkeitsbescheinigung als eine materielle Anwendungsvoraussetzung für die Entlastung an der Quelle anzusehen ist oder ob – wie vor dem Ergehen der DBA-Entlastungsverordnung²⁷⁾ – eine haftungsvermeidende Glaub-

²¹⁾ Jirousek/Loukota, SWI 2005, 511 (513).

²²⁾ Zu Vereinfachungen bei „Bagatelfällen“ (Vergütungen nicht höher als 10.000 Euro) siehe § 2 Abs 2 DBA-Entlastungsverordnung und dazu Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, IStR², Rz VII/381 ff.

²³⁾ Die übrigen Angaben des Vordrucks kann die ausländische Behörde zur Kenntnis nehmen, braucht sie aber nicht zu bestätigen; siehe Jirousek/Loukota, SWI 2005, 511 (516, FN 13), sowie Erlass des BMF vom 15. 12. 2008, Zweifelsfragen zum Außensteuerrecht und Internationalen Steuerrecht 2008, BMF-010221/3364-IV/4/2008, Pkt 3.4.

²⁴⁾ Siehe VwGH 23. 1. 2020, Ra 2019/15/0160, RdW 2020/186, 199 (Zorn).

²⁵⁾ Siehe BFG 21. 12. 2023, RV/3100688/2014.

²⁶⁾ BFG 21. 12. 2023, RV/3100688/2014; 24. 1. 2024, RV/1100179/2019.

²⁷⁾ Nach der Rechtslage vor der DBA-Entlastungsverordnung war das Vorliegen einer Ansässigkeitsbescheinigung hingegen keine materiellrechtliche Voraussetzung für eine Steuerfreistellung, sondern lediglich ein Mittel, den für den Steuerabzug Haftungspflichtigen von der Verantwortung zu entlasten, den Bestand eines Steuerfreistellungsanspruchs des beschränkt Steuerpflichtigen auf andere Weise einwandfrei zu dokumentieren (siehe zB VwGH 13. 9. 2006, 2002/13/0190; UFS 15. 1. 2007, RV/0527-G/06; 15. 1. 2008, RV/0527-G/06; AÖFV 1986/31; EAS 2130 vom 14. 10. 2002; siehe auch Schuchter/Toifl, Ansässigkeitsbestätigung und ausländischer Besteuerungsnachweis keine Voraussetzungen für die DBA-Anwendung! SWI 2008, 291 ff.).

haftmachung der Abkommensberechtigung durch alternative Nachweise denkbar ist (zB durch ausländische Steuerbescheide). Das „Können“ in § 2 Abs 1 lässt sich zunächst als risikoaußschließendes Tatbestandsmerkmal verstehen: Liegt eine Ansässigkeitsbescheinigung vor, ist die grundsätzliche Abkommensberechtigung des beschränkt Steuerpflichtigen ausreichend „*glaublich*“ gemacht,²⁸⁾ mit der Verwendung der Vordrucke also den Anforderungen an die Glaubhaftmachung „*jedenfalls*“ entsprochen.²⁹⁾ Umgekehrt hat der VwGH aber auch ausgesprochen, dass eine Ansässigkeitsbescheinigung „*nach der DBA-Entlastungsverordnung zu den Voraussetzungen für die Entlastung an der Quelle zählt*“³⁰⁾ und allgemein wiederholt betont, dass ein Steuerabzug nur „*dann unterbleiben*“ könne, „*wenn alle Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung für eine Entlastung an der Quelle in unmittelbarer Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens erfüllt sind*“.³¹⁾ Nicht gänzlich klar ist, ob der VwGH damit ganz allgemein die Zulässigkeit anderer Nachweise der Abkommensberechtigung ausschließen wollte.³²⁾ Die Verwaltungspraxis scheint die Ansässigkeitsbescheinigung als materielle Entlastungsvoraussetzung im Sinne eines „*Kann nur*“ zu verstehen: Fehlt sie, sei eine Entlastung an der Quelle schlicht „*unzulässig*“.³³⁾ Im Falle der dennoch vorgenommenen „*unzulässigen*“ Entlastung an der Quelle folgert daraus, „*dass im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung die Haftung für den unterlassenen Steuerabzug geltend gemacht werden kann, ohne dass sich das Finanzamt mit weitschweifenden Argumenten auseinandersetzen muss, ob nicht vielleicht doch eine Abkommensberechtigung besteht*“.³⁴⁾ Dem hat sich zuletzt auch das BFG angeschlossen und die Beschwerden gegen Haftungsbescheide im Falle einer fehlenden (zeitnahen) Ansässigkeitsbescheinigung schon deshalb abgewiesen, „*weil die Voraussetzungen für die Entlastung von der inländischen Abzugsbesteuerung gemäß DBA-Entlastungsverordnung nicht erfüllt waren*“.³⁵⁾ Im Falle der „*Unzulässigkeit*“ der Entlastung nach der DBA-Entlastungsverordnung könne nämlich der unterbliebene Steuerabzug auch nicht akzessorisch mit dem Abkommen „*begründet und gerechtfertigt werden*“.³⁶⁾

Zweitens fordert die Verwaltungspraxis, dass die Ansässigkeitsbescheinigung unter Verwendung österreichischer Vordrucke zu erfolgen hat (ZS-QU1 für natürliche Personen bzw ZS-QU2 für juristische Personen) und im Original³⁷⁾ vorliegen muss. Dies bedeutet, dass die Verwendung ausländischer Ansässigkeitsformulare nicht ausreichend ist, sofern nicht ausdrückliche Ausnahmen aufgrund von durchgeführten Verständigungsverfahren vorgesehen sind.³⁸⁾ Das BFG erachtet diese Anforderung wohl als zulässig.

²⁸⁾ Siehe Abs 3 und Abs 19 Erlass AÖF 2006/127.

²⁹⁾ BFG 21. 12. 2023, RV/3100688/2014.

³⁰⁾ VwGH 14. 6. 2009, 2009/15/0090; ebenso UFS 28. 1. 2013, RV/0798-G/07; siehe auch VwGH 26. 2. 2013, 2009/15/0175.

³¹⁾ VwGH 26. 2. 2013, 2009/15/0175; 27. 5. 2015, 2011/13/0111.

³²⁾ Die Zulässigkeit anderer Nachweise im Haftungsverfahren nicht ausschließend etwa *Titz*, Ansässigkeitsbescheinigung als (unabdingbare) Voraussetzung für Entlastung an der Quelle? ecolex 2009, 804 (804 ff); *Zorn* in *Titz*, SWI-Jahrestagung: Steuerabzug nach § 99 EStG bei Promotion für ein Getränk durch ausländische Prominente, SWI 2010, 101 (102); *Titz* in *Lang/Schuch/Staringer*, Quellensteuern, 155 (161 ff); *Günther/Paterno* in *Lang/Schuch/Staringer*, Quellensteuern, 189 (205 ff).

³³⁾ ZB EAS 2752 vom 19. 7. 2006; EAS 2767 vom 24. 8. 2006; EAS 3097 vom 28. 10. 2009; EAS 3254 vom 25. 11. 2011; EAS 3369 vom 3. 2. 2016; siehe auch Rz 8013 und 8021b EStR.

³⁴⁾ Siehe *Jirousek/Loukota*, SWI 2005, 511 (515 ff); in diesem Sinne auch BFG 19. 11. 2014, RV/3100049/2011; 22. 8. 2022, RV/7100217/2017.

³⁵⁾ BFG 24. 1. 2024, RV/1100179/2019; ebenso zuvor bereits BFG 19. 11. 2014, RV/3100049/2011; 30. 3. 2023, RV/6100351/2015; siehe auch BFG 21. 12. 2023, RV/3100688/2014, mit – ablehnender – Diskussion der Frage, ob die Anerkennung des Reverse-Charge-Verfahrens als Nachweis für die steuerliche Ansässigkeit dienen könne (so *Beiser*, Abzugsteuer im Licht der DBA und der freien Beweiswürdigung, SWI 2019, 206 ff).

³⁶⁾ Siehe BFG 19. 11. 2014, RV/3100049/2011 (dazu *Kofler/Renner*, BFGjournal 2015, 312); 22. 8. 2022, RV/7100217/2017; ebenso VwGH 27. 5. 2015, 2011/13/0111; kritisch zB *Günther/Paterno* in *Lang/Schuch/Staringer*, Quellensteuern, 189 (205 ff).

³⁷⁾ Für mögliche Ausnahmen siehe EAS 3369 vom 3. 2. 2016, mit Verweis auf EAS 2175 vom 29. 11. 2002.

³⁸⁾ Siehe nunmehr zu Mexiko, Thailand, Türkei, USA, Chile, Spanien, Portugal, Belgien und Griechenland den Sammelerlass des BMF vom 29. 2. 2024, Verwendung ausländischer Formulare für Ansässigkeits-

sig.³⁹⁾ Bei Problemen in der Praxis, dass etwa Bestätigungen im Ausland gar nicht oder nicht am österreichischen Vordruck ausgestellt werden, sei das Rückerstattungsverfahren anzuwenden.⁴⁰⁾

Drittens ist fraglich, ob die ausländische Ansässigkeitsbescheinigung bereits zum Zeitpunkt der Quellenentlastung vorliegen muss oder auch nachträglich erteilt werden kann. Die Verwaltungspraxis fordert hier eine „zeitnahe“ Erteilung der Ansässigkeitsbescheinigung: Sofern kein Verdacht auf ungerechtfertigte Steuerentlastung besteht, sei – im Ergebnis analog § 4 Abs 2 lit c VO zur Mutter-Tochter-RL⁴¹⁾ – eine Bescheinigung innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Zeitpunkt der innerstaatlichen Abfuhrverpflichtung als zeitnah anzusehen.⁴²⁾ Das BFG hat sich dieser zeitlichen Einordnung nunmehr auch ausdrücklich angeschlossen: Durch das erst im Jahr 2023 „*ordnungsgemäß abgestempelte und unterzeichnete Formular ZS-QU2*“ konnte im Hinblick auf Ausschüttungen in den Jahren 2016 und 2017 „*die Frist für die Vorlage einer zeitnahen Bescheinigung nicht eingehalten werden*“.⁴³⁾ Eine Vorlage des Formulars ZS-QU2 im Rahmen einer Betriebsprüfung oder im Beschwerdeverfahren genügt daher nicht, hätte es doch dann „*der Empfänger der Einkünfte in der Hand, das Formular ZS-QU2 von der Steuerverwaltung seines Ansässigkeitsstaates nur in jenen Fällen bestätigen zu lassen, in denen der Schuldner der Abzugsteuer dieses aufgrund einer Betriebsprüfung benötigt*“.⁴⁴⁾

i Auf den Punkt gebracht

Die Dokumentation und Glaubhaftmachung der Abkommensberechtigung als Voraussetzung für die Entlastung an der Quelle entspricht der erhöhten Mitwirkungspflicht des inländischen Abzugsverpflichteten bei Auslandsbeziehungen (§§ 115 Abs 1 letzter Satz, 138 iVm 140 BAO).⁴⁵⁾ Die DBA-Entlastungsverordnung erklärt allerdings darüber hinaus bei gewissen Dokumentationsdefiziten – etwa dem nicht zeitgerechten Vorliegen einer Ansässigkeitsbescheinigung auf dem entsprechenden österreichischen Vordruck – die Entlastung an der Quelle für schlechterdings „*unzulässig*“ (§ 5), selbst wenn materiell an der Entlastungsberechtigung keine Zweifel bestehen sollten. Sie normiert damit nach der Rechtsprechung „*eine Art vorläufige Steuerpflicht in Form einer Abzugspflicht, auch wenn dies im jeweiligen DBA nicht vorgesehen ist und das unmittelbar anwendbare DBA ebendiese Steuerpflicht beseitigt*“.⁴⁶⁾ Eine mangelnde materielle Steuerpflicht steht damit offenbar der Haftungsanspruchnahme nicht entgegen.⁴⁷⁾ So hat die Rechtsprechung in Fällen der Fehlens einer zeitnah ausgestellten

bescheinigungen (Februar 2024), 2024-0.082.306, BMF-AV 2024/28, und vorgehend die Erlässe des BMF vom 15. 6. 2021, 2021-0.401.077, BMF-AV 2021/80, und vom 29. 1. 2019, BMF-010221/0027-IV/8/2019, BMF-AV 2019/10. Im Verhältnis zum Vereinigten Königreich bestand eine COVID-19-bedingte, befristete Sonderregelung (siehe den Erlass des BMF vom 6. 8. 2020, 2020-0.497.761, verlängert mit Erlass des BMF vom 21. 6. 2021, 2021-0.433.772).

³⁹⁾ Siehe ausdrücklich BFG 24. 1. 2024, RV/1100179/2019.

⁴⁰⁾ Und im Falle der Weigerung der ausländischen Verwaltung zur Ausstellung der Ansässigkeitsbestätigung allenfalls ein Verständigungsverfahren durchzuführen; dazu Erlass des BMF vom 15. 12. 2008, BMF-010221/3364-IV/4/2008, Pkt 3.4.

⁴¹⁾ BGBl 1995/56.

⁴²⁾ Rz 8021b EStR; EAS 3097 vom 28. 10. 2009; siehe auch Abs 21 Erlass AÖF 2006/127. Diese zeitliche Toleranz lässt sich auch mit Problemen im Hinblick auf den zu präzisierenden Vergütungsbetrag erklären, sofern sich dieser auch nicht annähernd schätzen lässt (zB bei Dauersachverhalten und laufender Geschäftsverbindung); dazu zB *Hummer in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser*, Quellensteuern (2016) 46; Rz 8023 EStR; EAS 2818 vom 17. 1. 2007; EAS 3097 vom 28. 10. 2009; EAS 3269 vom 22. 2. 2012.

⁴³⁾ BFG 24. 1. 2024, RV/1100179/2019; siehe ebenso BFG 21. 12. 2023, RV/3100688/2014.

⁴⁴⁾ BFG 21. 12. 2023, RV/3100688/2014.

⁴⁵⁾ Allgemein etwa VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0109 (auch zur Unionsrechtskonformität), und speziell § 1 letzter Satz DBA-Entlastungsverordnung.

⁴⁶⁾ So Zorn in *Moldaschl*, SWI 2022, 228 (231).

⁴⁷⁾ Siehe etwa BFG 19. 11. 2014, RV/310049/2011; 22. 8. 2022, RV/7100217/2017.

Ansässigkeitsbescheinigung auch der Bekämpfung der Haftungsbescheide den Erfolg versagt und die Möglichkeit alternativer Nachweise zumindest im Ergebnis verworfen.⁴⁸⁾

Wenn gleich das zwingende Fordern einer Ansässigkeitsbescheinigung als Nachweis der subjektiven Entlastungsberechtigung dem österreichischen Recht mittlerweile nicht mehr fremd ist,⁴⁹⁾ würde dies im Hinblick auf das Ermessen bei der Haftungsinanspruchnahme⁵⁰⁾ eine erhebliche Einengung der Beweismittel bedeuten.⁵¹⁾ Selbst die aktuelle Verwaltungspraxis weist aber in diesem Zusammenhang – allerdings womöglich als Relikt aus einer Zeit vor der DBA-Entlastungsverordnung – darauf hin, „dass der rechtmäßige Ausspruch einer Haftung [voraussetzt], dass in Gesamtbetrachtung der innerstaatlichen und zwischenstaatlichen Rechtslage ein Besteuerungsrecht Österreichs vorliegt“.⁵²⁾ Diese materielle, auch auf die Abkommensrechtslage rekurrierende Sichtweise steht im Lichte der jüngeren Verwaltungspraxis und Rechtsprechung zur DBA-Entlastungsverordnung allerdings in Zweifel: Führt nämlich die „Unzulässigkeit“ der Entlastung an der Quelle zu einer „Art vorläufige[r] Steuerpflicht in Form einer Abzugspflicht“ unabhängig vom Bestehen eines originären österreichischen Besteuerungsrechts an den abzugsteuerpflichtigen Einkünften, so wäre umgekehrt auch die Haftungsinanspruchnahme des Abzugsverpflichteten stets zulässig.⁵³⁾ Im Falle der fehlenden (zeitnahen) Ansässigkeitsbestätigung könnte aber die „Kann-Bestimmung“ des § 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung ein Druckventil bieten: So scheint es der VwGH im Hinblick auf eine fehlende Ansässigkeitsbescheinigung auch im Lichte der DBA-Entlastungsverordnung nämlich nicht gänzlich auszuschließen, dass „eine andere Bescheinigung“ bzw eine „andere gleichwertige Beweisurkunde“ zum Nachweis der Abkommensberechtigung ausreichen könnte.⁵⁴⁾

⁴⁸⁾ BFG 21. 12. 2023, RV/3100688/2014; 24. 1. 2024, RV/1100179/2019. Zur Rechtslage vor der DBA-Entlastungsverordnung und alternativen Möglichkeiten der Glaubhaftmachung im Haftungsverfahren siehe *Kuschil/Kofler*, ÖStZ 2003, 225 (226).

⁴⁹⁾ Siehe zB für das Rückerstattungsverfahren in § 240a Abs 2 BAO (dazu kritisch und mit verfassungsrechtlichen Bedenken *Ritz*, Beschränkte Steuerpflicht, Rückzahlungsantrag und Ansässigkeitsbescheinigung, SWI 2019, 129 [131 ff] und für die Quellenentlastung für Konzerndividenden nach der Mutter-Tochter-RL in § 4 der VO BGBI 1995/56.

⁵⁰⁾ ZB VwGH 27. 11. 2003, 2003/15/0087; 27. 8. 2008, 2006/15/0057.

⁵¹⁾ Siehe auch *Ritz*, SWI 2019, 129 (131 ff).

⁵²⁾ So schon die Stammfassung der EStR 2000 in Rz 8013 (damals wie heute unter Hinweis auf VwGH 27. 7. 1994, 91/13/0222).

⁵³⁾ Siehe auch Jakom/Marschner, EStG¹⁶, § 100 Rz 3.

⁵⁴⁾ So auch *Zorn* in *Titz*, SWI 2010, 101 (102); weiters *Titz*, ecolex 2009, 804 (804 ff); *Titz* in *Lang/Schuch/Staringer*, Quellensteuern, 155 (161 ff); siehe auch *Dommes* in *Moldaschl*, SWI 2022, 228 (233), wonach, „[w]enn bei der Betriebspflicht keine Zweifel an der Entlastungsberechtigung bestehen, [...] dies im Rahmen der Ermessensübung entsprechend zu berücksichtigen sein“ werde.

Richtlinien für die Abgabeneinhebung – Wartungserlass 2024

Erlass des BMF vom 26. 3. 2024, 2024-0.234.994, BMF-AV 2024/52.

Durch diesen Erlass erfolgt die durch die Einführung des „*Digitalen EInnachrichtenverfahrens*“ notwendig gewordene Anpassung der Abschnitte 2.5.1 und 2.5.2. (Entfall von Kompensationsverzichts- und EInnachrichtenverzichtserklärungen).

Konkret wurden Rz 134 samt Überschrift („*EInnachrichten*“), Rz 135, Rz 136 samt Überschrift („*Kompensationsverzichtserklärung*“), Rz 137 und Rz 138 gestrichen.