

22. November 2007

BMF-010221/1897-IV/4/2007

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfungen

Zweifelsfragen zum Außensteuerrecht und Internationalen Steuerrecht 2007

Das Bundesministerium für Finanzen teilt zu den Zweifelsfragen Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2007 Folgendes mit: Zur Erzielung einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise fand im Mai 2007 der Salzburger Steuerdialog zwischen dem Bundesministerium für Finanzen und den Finanzämtern statt. Dabei wurden in der Praxis auftauchende Zweifelsfragen in den Bereichen des Außensteuerrechts und des Internationalen Steuerrechts behandelt. Ergebnis dieser Besprechung ist das Protokoll Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2007, das Klarstellungen zu außensteuerrechtlichen Fragen enthält. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können daraus nicht abgeleitet werden.

1. DBA Österreich-Schweiz; Nachträgliche Geltendmachung von zusätzlichen Abzügen in der Schweiz

1.1. Sachverhalt

Die Schweizer Steuerbehörden (im konkreten Fall das Kantonale Steueramt St. Gallen) haben im Februar 2007 sämtlichen aus Österreich einpendelnden Grenzgängern ein Informationsschreiben mit dem Titel "Geltendmachung von zusätzlichen Abzügen – Antrag um Anpassung der Quellensteuer für Grenzgänger für das Steuerjahr 2006" übermittelt, in welchem diese darauf hingewiesen werden, dass sie die Möglichkeit haben, mit dem diesem Schreiben beiliegenden Formular (51.2.13a) zusätzliche Abzüge geltend zu machen. Pro schulpflichtigem oder in Ausbildung stehendem Kind können ein Differenzbetrag von CHF 2.000,-, sowie Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen (Säule 3a) geltend gemacht werden. Der sich aus den beiden genannten Abzugsmöglichkeiten resultierende Steueranteil wird rückerstattet. Der Antrag ist unter Angabe der genau bezeichneten Bankverbindung bis Ende März 2007 einzureichen.

1.2. Lösung

Grundsätzlich kann auf Grund des Methodenartikels eines Doppelbesteuerungsabkommens nur jene ausländische Steuer angerechnet werden, die ein Abgabepflichtiger unter Ausnutzung aller Begünstigungen in dem ausländischen Staat zu zahlen hatte (EAS 1893). Unterlässt daher ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer ein Verfahren zur Geltendmachung ihm zustehender zusätzlicher Abzüge in der Schweiz, so kann nur der unter Abzug der ihm zustehenden Begünstigungen ermittelte Steuerbetrag auf Grund von Art. 23 DBA-Schweiz, BGBl. Nr. 64/1975 idF BGBl. Nr. 161/1995, BGBl. III Nr. 204/2001 und BGBl. III Nr. 22/2007, in Österreich zur Anrechnung kommen.

Das Bundesministerium für Finanzen ist mit dem Ersuchen an die Schweiz herangetreten, entsprechende Informationen über Entlastungsmöglichkeiten in einem dem Steuerabzug nachgelagerten Verfahren in der Schweiz zur Verfügung zu stellen.

Wie eine der Rechtslage entsprechende Erfassung der nsA Einkünfte organisiert werden kann, ist von den zuständigen Finanzämtern im Einvernehmen mit dem Fachbereich für Internationales Steuerrecht festzulegen. Hierbei könnte auch folgende Vorgangsweise auf Machbarkeit untersucht werden: Gemäß §§ 115, 119 BAO besteht bei Auslandsbeziehungen eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Diese umfasst auch die Klärung, in welchem Ausmaß ein rechtlicher Anspruch auf Anrechnung der schweizerischen Steuern in Österreich besteht. Den in der Schweiz tätigen Arbeitnehmern könnte daher im Rahmen dieser erhöhten Mitwirkungspflicht aufgetragen werden (Vorhalt), eine - von der kantonalen Steuerverwaltung zu vidierende - schriftliche Erklärung beizubringen, dass keine Entlastung von der schweizerischen Abzugssteuer bei der kantonalen Steuerverwaltung erwirkt wurde und dass auch kein Anrecht besteht, eine solche zu erlangen. Es ist geplant, in der Erklärung für 2007 (L 1) einen entsprechenden Punkt aufzunehmen. Auch eine Information des Grenzgängerverbandes erscheint wichtig.

2. Entsendung eines im Inland ansässigen Dienstnehmers ins Ausland und (zeitweiser) Verlust des Besteuerungsrechts auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens

2.1. Sachverhalt

Ein Arbeitgeber entsendet seinen Mitarbeiter ins Ausland (keine begünstigte Auslandstätigkeit gem. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988). Auf Grund eines mit dem anderen Staat abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens verliert Österreich das Besteuerungsrecht für einen Teil der Einkünfte an den anderen Vertragsstaat.

2.2. Lösung

a) Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode

Sind die Einkünfte eines in Österreich ansässigen Arbeitnehmers auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens, das zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode vorsieht, von der österreichischen Besteuerung zu entlasten, so kann unter gewissen Voraussetzungen eine Entlastung unmittelbar im Rahmen des Lohnsteuerabzugs vorgenommen werden. Wird die Steuerentlastung im Rahmen des Lohnsteuerabzugs vorgenommen, trägt das österreichische Unternehmen die Verantwortung, den Umfang der abkommensrechtlichen Freistellungsverpflichtung nachweisen zu können. Die für das Unternehmen „sicherste“ Nachweisführung kann darin bestehen, die steuerliche Erfassung jener Einkunftsteile im anderen Staat zu belegen, die auf österreichischer Seite von der Besteuerung freigestellt werden (Besteuerungsnachweis).

Es ist wohl richtig, dass Österreich Einkunftsteile, an denen das Abkommen dem anderen Staat das Besteuerungsrecht zuweist, auch dann von der Besteuerung freistellen muss, wenn der andere Staat in seinem innerstaatlichen Recht hierfür eine Steuerbefreiung vorsieht; es kann daher Fälle geben, dass in Österreich Einkünfte freizustellen sind, die im anderen Staat nicht besteuert werden und für die daher kein Besteuerungsnachweis erbracht werden kann. Allerdings kann die Nichtbeibringung eines Besteuerungsnachweises auch auf andere Gründe zurückzuführen sein, die erkennen lassen könnten, dass auf österreichischer Seite zu Unrecht ein Verlust des Besteuerungsrechts angenommen worden ist (zB weil eine „Remittance-

Klausel“ des Abkommens wirksam geworden ist oder weil die Einstufung als „ordinarily resident“ oder „resident but not ordinarily resident“ nicht richtig interpretiert wurde oder weil schlicht nach dem Recht des anderen Staates eine andere internationale Einkünfteaufteilung vorgenommen wurde, die sich gegenüber der österreichischen Aufteilung im Nachhinein als richtig erweisen könnte).

Ist für das österreichische Unternehmen eine derartige Dokumentationsbeschaffung zu beschwerlich, dann wird zur Vermeidung eines Haftungsrisikos empfehlenswert sein, den vollen Lohnsteuerabzug vorzunehmen, um es sodann dem Dienstnehmer zu überlassen, beim zuständigen Finanzamt (Wohnsitzfinanzamt in Arbeitnehmerveranlagungsfällen bzw. Finanzamt „Bruck Eisenstadt Oberwart“ in Fällen einer bloßen Lohnsteuerrückzahlung bei beschränkt steuerpflichtigen Einkünfteempfängern) die abkommenskonforme Steuerentlastung in Anspruch zu nehmen (vgl. EAS 2504).

Enthält das der Entlastungsberechtigung zugrunde liegende Doppelbesteuerungsabkommen eine subject-to-tax-Klausel, wie dies zB im Abkommen mit Deutschland der Fall ist, kann eine Entlastung im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens jedenfalls nur in Anspruch genommen werden, wenn die abkommenskonforme Besteuerung im anderen Staat entsprechend dokumentiert ist (Besteuerungsnachweis).

Werden auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen in Österreich steuerbefreite Einkünfte bezogen, können diese nicht im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens vom Arbeitgeber für Zwecke des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden und es ist der Arbeitnehmer daher zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet und gegebenenfalls vom Finanzamt dazu aufzufordern.

b) Doppelbesteuerungsabkommen mit Anrechnungsmethode

Werden von österreichischen Arbeitgebern in Österreich ansässige Dienstnehmer in ausländische DBA-Partnerstaaten entsandt, mit denen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode vorgesehen ist (insb. Italien, Großbritannien, USA, Kanada, Japan, Schweiz und Liechtenstein), dann muss zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung eine Veranlagung vorgenommen werden, da eine abkommenskonforme Anrechnung der ausländischen Steuern nicht im Lohnsteuerabzugsweg, sondern nur im Veranlagungsweg vorgenommen werden kann. Wenn der österreichische Arbeitgeber in Fällen dieser Art nachweisen kann, dass die von ihm ausgezahlten Bezüge im DBA-Partnerstaat in abkommenskonformer Weise einer Besteuerung

unterzogen werden, dann bestehen seitens des BM für Finanzen keine Bedenken, wenn zur Vermeidung einer unterjährigen Doppelbesteuerung der Lohnsteuerabzug unterbleibt (siehe hierzu auch AÖF Nr. 197/1999 im Fall der Dienstnehmerentsendung in eine italienische Zweigniederlassung). Die Unterlassung des Lohnsteuerabzuges setzt aber voraus:

- a) dass der DBA-Partnerstaat auf Grund des Abkommens steuerberechtigt ist, und
- b) dass im Wesentlichen parallel zum österreichischen Lohnsteuerabzug Steuerzahlungen im Ausland tatsächlich zu leisten sind.

Denn nur in diesen Fällen wird ein Vergleich mit dem in AÖF Nr. 197/1999 beschriebenen Besteuerungsfall sachgerecht und daher zulässig sein (EAS 1697).

Steuerzahlungen werden im DBA-Ausland aber nur dann "im Wesentlichen parallel zum österreichischen Lohnsteuerabzug" geleistet, wenn laufende Steuerzahlungen in einem mit dem österreichischen Lohnsteuerabzug vergleichbaren Ausmaß zu leisten sind.

Ist dies nicht der Fall, weil das Steuerniveau im DBA-Ausland deutlich niedriger als in Österreich ist (wie zB im Fall der Schweiz und Liechtensteins), kann sich der österreichische Arbeitgeber ebenfalls noch auf diese Toleranzregelung (die ihre Wurzel in § 48 BAO findet) berufen, wenn er dokumentieren kann, dass der in das Ausland entsandte und simultan doppelt besteuerte Arbeitnehmer in Österreich veranlagt wird und die Differenzbeträge laufend im Vorauszahlungsweg nachweislich an das österreichische Finanzamt entrichtet werden.

c) Rückerstattungsanträge unbeschränkt Steuerpflichtiger auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen

Nach § 13a AVOG obliegt dem Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die auf Grund völkerrechtlicher Verträge vorgesehene Rückzahlung von Abgaben, soweit dies nicht anderen Behörden übertragen ist. Im Fall von unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, bei denen die Lohnsteuer auch von den DBA-steuerfreien Auslandseinkünften erhoben wurde, obliegt dies jedoch im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung nach § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dem Wohnsitzfinanzamt des Steuerpflichtigen, sodass die DBA-konforme Steuerentlastung bei unbeschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich im Wege der Arbeitnehmerveranlagung zu erfolgen hat.

3. Entlastung auf Grund der VO BGBl. II Nr. 474/2002 eines ins Ausland entsendeten Arbeitnehmers

3.1. Sachverhalt

Ein österreichischer Arbeitgeber entsendet einen unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer ins Nicht-DBA-Ausland. Es liegt keine begünstigte Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 oder 11 EStG 1988 vor. Der Arbeitgeber will an der Quelle entlasten.

3.2. Lösung

Wie bereits oben ausgeführt wurde, hat eine unmittelbare DBA-Anwendung im Lohnsteuerabzugsverfahren zur Folge, dass der Arbeitgeber auf der Grundlage von § 138 BAO in Verbindung mit § 140 BAO die Verpflichtung übernimmt, die rechtliche Richtigkeit der Einschränkung oder Unterlassung des österreichischen Lohnsteuerabzuges nachzuweisen. Durch einen ausländischen Besteuerungsnachweis, aus dem klar erkennbar hervorgeht, dass die in Österreich lohnsteuerfrei gestellten Einkünfte von der ausländischen Steuerverwaltung erfasst worden sind, kann diesen Erfordernissen in wirkungsvoller Weise entsprochen werden.

Kann der Arbeitgeber die Entlastungsverpflichtung nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen, wird er zur Haftung heranzuziehen sein. Es ist Sache des zuständigen Finanzamtes, gegebenenfalls in Zusammenarbeit mit dem Fachbereich für Internationales Steuerrecht, zu entscheiden, ob bei Vorliegen der in der Anfrage aufgelisteten Nachweisunterlagen, der Arbeitgeber von einer Haftungsinanspruchnahme befreit ist.

Die Voraussetzungen, unter denen eine Entlastung vom österreichischen Lohnsteuerabzug auf Grund der Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgen kann, kommen im Rahmen einer Entlastung auf Grund der Bestimmungen der VO zu § 48 BAO, BGBl. II Nr. 474/2002, analog zur Anwendung.

4. Ansässigkeitsverlegung eines ehemaligen Gewerbetreibenden nach Pensionsantritt; Art. 18 DBA Österreich-Italien

4.1. Sachverhalt

Ein ehemaliger Baumeister verlegt in der Pension seinen Lebensmittelpunkt nach Italien. Er bezieht eine Pension von der Versicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft sowie eine betriebliche Rente aus der Betriebsübergabe an seinen Sohn.

4.2. Lösung

Art. 18 DBA-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, teilt das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen für frühere **unselbständige** Arbeit dem Ansässigkeitsstaat zu. Werden die Ruhegehälter jedoch von einem Vertragstaat für die diesem Staat geleistete Dienste gezahlt, dürfen diese im Allgemeinen nach Art. 19 DBA-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, nur in diesem Staat (Kassenstaat) besteuert werden.

Erhält daher ein in Italien ansässiger ehemaliger Baumeister eine Pension von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft, kann jedoch weder Art. 18 noch Art. 19 des DBA-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, zur Anwendung kommen, da die pensionsbegründende Tätigkeit **selbständig** ausgeübt wurde. Da keine andere Verteilungsnorm anwendbar ist, fallen die Pensionsbezüge daher unter Art. 21 Abs. 1 DBA-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, und dürfen nur im Ansässigkeitsstaat, i.e. in Italien, besteuert werden.

Ein vom OECD-MA abweichendes Ergebnis kann sich vor allem bei jenen DBA ergeben, die - wie zB das DBA mit Indien - eine Art. 21 Abs. 3 UNO-MA nachgebildete Quellenregel enthalten. In diesem Fall dürfen diese Pensionsbezüge auch im Quellenstaat besteuert werden. Ebenfalls ergibt sich ein anderes Resultat für jene Länder, mit denen ein DBA abgeschlossen wurde, das eine eigene Zuteilungsregel für Sozialversicherungspensionen enthält (wie zB das DBA mit Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002). In diesen Fällen wird das Besteuerungsrecht in der Regel dem Kassenstaat zugeteilt.

Bezieht der in Italien ansässig gewordene Steuerpflichtige neben seiner Pension aus der gesetzlichen österreichischen Sozialversicherung auch eine Leibrente aus der Übergabe des

Betriebs an seinen Sohn, so führen diese Einkünfte zu nachträglichen betrieblichen Einkünften, die ab Erzeugung eines steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes steuerlich zu erfassen sind (EStR 2000 Rz 5672). Da die Renteneinkünfte nicht kraft Rechtsform, sondern kraft Erzeugung eines betrieblichen Veräußerungsgewinnes steuerpflichtig werden, sind sie auf der Ebene des DBA dem Artikel über die Veräußerung von Vermögen zuzuordnen (vgl. EAS 2673), somit im vorliegenden Fall Art. 13 Abs. 2 DBA-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, betreffend Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebstätte darstellt, bzw. Art. 13 Abs. 1 DBA-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, betreffend Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens. Das Besteuerungsrecht wird in diesen Fällen dem Betriebstätten- bzw. Lagestaat zugeteilt, somit in beiden Fällen Österreich.

Da im Verhältnis zu Italien jedoch zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Methode der Steueranrechnung anzuwenden ist, dürfen sowohl die gewerbliche Sozialversicherungsrente als auch die Leibrente gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, in die italienische Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden. Die von den Leibrentenzahlungen in Österreich erhobene Steuer vom Einkommen ist auf die italienische Steuer, die auf diese Einkünfte entfällt, anzurechnen.

5. Überführung von Wirtschaftsgütern im Konzern; Abgeltung und Besteuerung einer Kundenstockübertragung

5.1. Sachverhalt

Die Ö-GmbH ist eine 100prozentige Tochtergesellschaft der DK-GmbH in Dänemark. Die Ö-GmbH ist eine reine Vertriebsgesellschaft. 40% vom Gesamtumsatz betreffen Geschäfte mit verbundenen Schwestergesellschaften, der so genannten Donauregion. Ende 2005 wird das Vertriebssystem der DK-Gruppe dahingehend geändert, dass die Produkte direkt von der dänischen Konzernmutter oder anderen Firmen an die Vertriebsgesellschaften in die Länder der Donauregion verkauft werden. Daher kommt es 2005 zu einem Umsatzrückgang im internen Geschäftsbereich. In der Niederschrift zur letzten Betriebsprüfung wurde unter anderem festgehalten: "Sämtliche für den Aufbau der Donauregion bisher angefallenen Aufwendungen mit Ausnahme der Finanzierungskosten, die von der Muttergesellschaft getragen wurden, hat das geprüfte Unternehmen getragen. Damit hat xxx Österreich die volle Risikotragung für die Entwicklung dieses Marktes übernommen. Ergo dessen ist xxx

Österreich Inhaber des Kundenstamms Donauregion und im Falle einer Organisationsänderung ist dieser abzugelten."

5.2. Lösung

Artikel 4 Abs. 1 der EU-Schiedskonvention sieht - unter Übernahme der Grundsätze des Artikels 9 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens - vor:

Wenn

a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines anderen Vertragsstaats beteiligt ist oder

b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens eines anderen Vertragsstaats beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

Daraus folgt, dass bei Übertragung eines (körperlichen oder unkörperlichen) Wirtschaftsgutes zwischen verbundenen Unternehmen ein fremdübliches Entgelt anzusetzen ist, weil die Vertragsstaaten vereinbart haben, dass andernfalls eine entsprechende Gewinnberichtigung durchgeführt werden kann. Diese Gewinnberichtigung liegt aber nicht im Ermessen der Steuerverwaltung, wenn das innerstaatliche Recht - wie dies in Österreich durch § 6 Z 6 EStG 1988 vorgesehen ist - eine solche fremdübliche Abgeltung zwingend verlangt.

Geht daher im Zuge einer Umstrukturierung der Kundenstock von der österreichischen Tochtergesellschaft auf ihre dänische Muttergesellschaft über, dann muss die dänische Muttergesellschaft hierfür ihrer österreichischen Tochtergesellschaft eine fremdübliche Abgeltung leisten, die zu einer steuerpflichtigen Realisierung der aus diesem immateriellen Vermögenswert herrührenden stillen Reserven führt. Ein Anspruch auf

"Besteuerungsaufschub" kann aus der EuGH-Rechtsprechung nicht abgeleitet werden, weil auch zwischen ausschließlich in Österreich ansässigen verbundenen Unternehmen eine unter Fremden unübliche unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern steuerlich nicht anerkannt wird und daher insoweit keine unterschiedliche Behandlung zwischen dem inländischen und dem grenzüberschreitenden Vorgang erfolgt.

6. Steuerabzug nach § 99 EStG 1988

6.1. Sachverhalt

Die Abzugsteuer nach § 99 EStG 1988 für in Österreich zahlreich auftretende Künstler wird dadurch eingespart, dass als Gesamt-Veranstalter eine konkursreife Veranstaltungsfirma auftritt, deren Geschäftsführer ein Sozialhilfeempfänger ist und die nach der Auftrittsserie in den Landeshauptstädten Konkurs anmeldet. Die Unterveranstalter, die gegenüber dem Stadtmagistrat als "Veranstalter" auftreten, die sich auch in den Medien als Veranstalter präsentieren, den Auftritt organisieren und den Kartenverkauf durchführen, verweisen auf den Vertrag des Künstlers mit dem Generalveranstalter.

6.2. Lösung

Gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus im Inland ausgeübter selbständiger Tätigkeit als Künstler oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen durch Steuerabzug iHv 20% vom vollen Betrag der Einnahmen erhoben. Der Schuldner der Einkünfte hat die Steuer abzuziehen und an das Finanzamt abzuführen, wofür er abgabenrechtlich haftet. Der beschränkt steuerpflichtige Künstler selbst ist Schuldner der Abzugssteuer (§ 100 Abs. 2 EStG 1988), nicht Haftender. Ihm ist die Abzugssteuer nur in den Fällen des § 100 Abs. 3 EStG 1988 vorzuschreiben.

Sollte als Gesamtveranstalterin einer inländischen Veranstaltung eine konkursreife Veranstaltungsfirma auftreten, die ihrerseits mit dem Künstler in vertragliche Beziehungen tritt und formell als Schuldnerin der Einkünfte des Künstlers in Erscheinung tritt, während ein Subauftragnehmer mit den eigentlichen organisatorischen Aufgaben (Organisation der Auftritte, Kartenverkauf, usw.) betraut wird, und sollte sich daher sachverhaltsbezogen ergeben, dass im Sinn der §§ 21 ff Bundesabgabenordnung (BAO) in Wahrheit nicht die Gesamtveranstalterin sondern der Subveranstalter „Schuldner“ der Einkünfte im Sinn des

§ 100 Abs. 2 EStG 1988 ist, so wäre die Haftung des Subveranstalters für die Steuerabzugsbeträge gegeben.

Die gestellte Frage ist in Folge dessen primär eine Frage der Sachverhaltsbeurteilung und weniger eine Rechtsfrage. Der Sachverhalt ist im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu würdigen. Ist die konkursreife Veranstaltungsfirma „nur auf dem Papier“ jene Firma, die die ausländischen Künstler unter Vertrag nimmt und müssen daher in der wirtschaftlichen Realität die Einkünfte nicht ihr, sondern den ausländischen Künstlern bzw. deren Agenturen zugerechnet werden, dann trifft den Subveranstalter die Abzugsverpflichtung nach § 99 EStG 1988. Siehe die analoge Problematik im Bereich der Kapitalertragsteuer, wenn auf dem Papier eine liechtensteinische Stiftung als Zinsenempfänger auftritt, in der wirtschaftlichen Realität aber die Einkünfte den dahinterstehenden österreichischen Abgabepflichtigen zuzurechnen sind (EStR 2000 Rz 8020).

7. § 70 Abs. 2 EStG 1988 und § 99 EStG 1988; Nettoabzugssteuer nach dem BBG 2007

7.1. Sachverhalt

Nach den Ausführungen der EAS 2807 können bei der Berechnung der Betriebseinnahmen Spesen abgezogen werden, wenn die pauschale Besteuerung mit 20% höher ist als die Tarifversteuerung.

7.2. Lösung

Aus einer Zusammenschau der Urteile FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (EuGH 3.10.2006, Rs C-290/04) einerseits und Gerritse (EuGH 12.6.2003, Rs C-234/01) andererseits ergibt sich das gemeinschaftsrechtliche Gebot (Dienstleistungsfreiheit), dass ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Dienstleister bei der Besteuerung im Steuerabzugsverfahren im Inland keine höhere Besteuerung erfahren darf, als sie für den gebietsansässigen Dienstleister (unter Außerachtlassung persönlicher Steuervergünstigungen) gegeben ist (VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109). Durch das BBG 2007, BGBl. I Nr. 24/2007, wurde entsprechend dieser Rechtsprechung zusätzlich zur bestehenden und bewährten Brutto-Abzugsteuer bei im EU/EWR-Raum ansässigen Einkünfteempfängern eine Netto-Abzugsteuer mit einheitlichem Steuersatz eingeführt. Aus

Praktikabilitätsgründen soll zur bestehenden und bewährten Brutto-Abzugsteuer bei im EU/EWR-Raum ansässigen Einkünfteempfängern zusätzlich eine Netto-Abzugsteuer mit einheitlichem Steuersatz hinzutreten.

Im Sinne der angesprochenen Rechtsprechung des EuGH können bei der Netto-Abzugsteuer die mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben (Betriebsausgaben) berücksichtigt werden. Der im EU/EWR-Raum ansässige beschränkt Steuerpflichtige hat dabei dem Abzugsverpflichteten vor Auszahlung die entsprechenden Ausgaben (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) schriftlich mitzuteilen. Der Abzugsverpflichtete kann sodann diese Ausgaben (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) abziehen. Da allerdings der Abzugsverpflichtete nach § 100 Abs. 2 EStG 1988 haftet, wird er einen solchen Abzug nur nach eingehender Prüfung auf Richtigkeit der Ausgaben (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) vornehmen. Ein nachgelagertes Veranlagungsverfahren steht dem beschränkt Steuerpflichtigen jedenfalls offen.

Aus der Berücksichtigung von Ausgaben (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) ergibt sich, dass der Steuersatz für die Netto-Abzugsteuer höher sein muss als jener für die Brutto-Abzugsteuer in Höhe von 20%. Für beschränkt Steuerpflichtige ist in § 102 Abs. 3 EStG 1988 für die Veranlagung ein besonderer Tarif vorgesehen. Danach unterliegen beschränkt Steuerpflichtige im Falle einer Veranlagung ab einem Einkommen von über € 2.000,- einem Steuersatz von 38,33%. Entscheidet sich der beschränkt Steuerpflichtige nicht für eine Veranlagung, sondern teilt er dem Abzugsverpflichteten seine Ausgaben (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) sofort mit und zieht der Abzugsverpflichtete diese ab, muss dennoch der Abzugsteuersatz einer tariflichen Veranlagung grundsätzlich entsprechen.

In einem System der Bruttoabzugsbesteuerung wirken sich Aufwendungen nicht steuermindernd aus; dies gilt auch für jene Aufwendungen, die bei den Empfängern beschränkt steuerpflichtige Einkünfte darstellen, also zB für die Gagen, die ein ausländisches Theater an die ausländischen Künstler bezahlt. Infolge einer wirtschaftlichen Miterfassung solcher an die beschränkt steuerpflichtigen Künstler gezahlten Einkünfte bei der Bruttoabzugsbesteuerung des Theaters unterblieb bisher eine gesonderte Erfassung der solcherart bereits pauschal mitbesteuerten ausländischen Künstler (analoge Anwendung des in § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 verankerten Grundsatzes des Gebotes der Unterlassung einer solchen nationalen Doppelbesteuerung). Werden aber durch einen Übergang zur Nettoabzugsbesteuerung solche Aufwendungen aus der Abzugssteuerpflicht künftig ausgeschieden, dann lebt damit die Steuerpflicht der beschränkt steuerpflichtigen Künstler

auf. Die Neuregelung soll daher vorsehen, dass der Abzug von Aufwendungen an in Österreich der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Empfänger nur dann zugelassen wird, wenn die steuerliche Erfassung der Empfänger zur beschränkten Steuerpflicht sichergestellt wird. Die Durchführung dieser Regelung wird im Verwaltungsweg erfolgen.

8. DBA-Entlastungsverordnung BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006; Entlastung an der Quelle bei beschränkt Steuerpflichtigen; Euro 10.000,- Grenze

8.1. Sachverhalt

Sofern die vom Schuldner der Einkünfte an den einzelnen Einkünfteempfänger geleistete Vergütung Euro 10.000,- nicht übersteigt, muss keine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung (ZS-QU1, ZS-QU2) vorgelegt werden. Werden für die Ermittlung der Euro 10.000,-Grenze die vom Schuldner getragenen Spesen (Flugticket, Aufenthaltskosten, sonstige Spesen) miteinbezogen?

8.2. Lösung

Gemäß § 2 Abs. 2 DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005, kann von der Vorlage einer von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellten Ansässigkeitsbescheinigung Abstand genommen und die Abkommensberechtigung bei Vorlage einer Erklärung des Einkünfteempfängers im Sinn des Absatzes 2 dem Grunde nach als glaubhaft angesehen werden, sofern die vom Schuldner der Einkünfte an den einzelnen Einkünfteempfänger geleisteten „Vergütungen“ Euro 10.000,- im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Durch § 1 der zit. Verordnung wird der Begriff „Vergütungsschuldner“ mit dem Begriff „Abfuhrpflichtigen“ grundsätzlich gleich gestellt. Damit wird klargestellt, dass im Anwendungsbereich der DBA-Entlastungsverordnung an die aus den §§ 99ff EStG 1988 abzuleitenden Grundsätze des Steuerabzugs angeknüpft werden soll. Da gemäß § 99 Abs. 2 EStG 1988 der Abzugsteuer der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) unterliegt, erscheint es sachgerecht, auch bei der Berechnung der Euro 10.000,- Grenze in § 2 Abs. 2 der DBA-Entlastungsverordnung jene vom Schuldner übernommenen Nebenleistungen, wie Flugtickets, Aufenthaltskosten und sonstige Spesen, die grundsätzlich dem Steuerabzug unterliegen, einzubeziehen. Diese Betrachtungsweise gilt auch im Anwendungsbereich der durch das BBG 2007, BGBl. I Nr. 24/2007, bewirkten Änderungen zur Abzugsbesteuerung

nach § 99 EStG 1988, zumal durch diese Neuregelungen kein verpflichtender genereller Umstieg auf das System der Nettoabzugsbesteuerung bewirkt sondern lediglich ein gesetzliches Verbot der Berücksichtigung bestimmter Betriebsausgaben bei der Vornahme des Steuerabzugs ausgeschlossen wird.

9. Nachweisführung bei internationalen Steuerfällen - insbesondere bei nichtselbständigen Einkünften

9.1. Sachverhalt

Das DBA-Recht enthält keine speziellen verfahrensrechtlichen Bestimmungen zur Nachweisführung. Auch die DBA-Entlastungsverordnung geht davon aus, dass die Voraussetzungen zur Entlastung gegeben sind. Die Angaben, welche gemäß der Verordnung BGBl. II Nr. 474/2002 in einem Verzeichnis (bzw. auf dem Lohnkonto) enthalten sein müssen, dienen nur zur Feststellung, ob der im Ausland angewendete Steuersatz höher als 15% ist. Arbeitsrechtliche Bestimmungen hingegen haben diesbezüglich Vorschriften, wie zB § 2 Abs. 3 AVRAG, § 7b AVRAG, Melde und Dokumentationsverpflichtungen nach dem AÜG, Bewilligungen und Meldungen nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz, Formular E 101 für die Sozialversicherung usw.

Oft werden von Arbeitgebern bei verschiedenen Behörden unterschiedliche Angaben gemacht, um die jeweils günstigsten Ergebnisse zu erzielen. In den Entlastungsverordnungen gibt es keinen Hinweis darauf, dass die für Erfüllung arbeitsrechtlicher Erfordernisse notwendigen Anträge, Meldungen, Bescheinigungen und Bewilligungen als Nachweis für den Anspruch auf Entlastung beizubringen sind.

9.2. Lösung

Gemäß § 1 letzter Satz der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005, ist der Vergütungsschuldner im Falle der Steuerentlastung an der Quelle verpflichtet, die Richtigkeit der Unterlassung oder Einschränkung des Steuerabzuges zu beweisen oder nach Maßgabe des § 138 BAO glaubhaft zu machen. Im Anwendungsbereich der DBA-Entlastungsverordnung gelten somit die allgemeinen Grundsätze des Abgabenverfahrensrechts. Als Beweismittel kommt gemäß § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Daraus folgt, dass auch die Vorlage von Beweismitteln, die nach

anderen als abgabenrechtlichen Vorschriften geboten sind, als zweckdienlich angesehen werden kann, wenn die darin enthaltenen Angaben steuerlich relevant sind. Werden vom Steuerpflichtigen in sich widersprüchliche Angaben vorgelegt, so ist der tatsächliche Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu ermitteln. Ergibt sich dabei, dass die in § 1 der DBA-Entlastungsverordnung normierten Grundvoraussetzungen des Steuerentlastungsverfahrens an der Quelle nicht vorliegen, bedarf es keiner weiteren Prüfung der für die Unzulässigkeit der Entlastung an der Quelle maßgeblichen Bestimmungen des § 5 der Verordnung.

Bundesministerium für Finanzen, 22. November 2007