



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/0082-L/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der F-GmbH, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck betreffend **Körperschaftsteuer 2004** entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben:

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe betragen:

Jahr		€
2004	Einkommen	9.845,25
	Körperschaftsteuer (KÖST)	3.347,39
	-anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	1.597,39
	KÖST	1.750,00
	- einbehaltene Steuerbeträge (KEST)	242,92
	Festgesetzte KÖST	1.507,08

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Kapitalgesellschaft .

Strittig ist, ob die Bwin. die von der **Großbetriebsprüfung Linz im Haftungswege** vorgeschriebene **Abzugsteuer** gemäß § 82 EStG 1988 in Verbindung mit § 99 EStG 1988 als eine **anrechenbare** Steuer für das Jahr 2004 abziehen kann oder diese unter das **Abzugsverbot gem. § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988** fällt. Die jeweiligen Haftungsbescheide für die Jahre 2002, 2003 und 2004 vom 27.10.2005 sind rechtskräftig.

Angefochten ist der **Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 21.10.2005**.

Die Großbetriebsprüfung Linz verneint die Abzugsmöglichkeit unter Berufung auf § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 (**Abzugsverbot für Personensteuern**) in Entsprechung zu § 20 Abs.1 Z 6 EStG 1988).

Die steuerliche Vertretung sieht die Haftung für die Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 als betrieblich bedingt an ("Betriebsausgabeneigenschaft").

Sachverhaltsfragen sind im gegenständlichen Fall nicht strittig. Es handelt sich um die **ausschließliche** Klärung einer **Rechtsfrage**.

Verfahren im Detail

(Großbetriebsprüfung Linz –Betriebsprüfungsbericht vom 10.10.2005):

Pkt. 3 Abzugsteuer Gastspielhonorare Künstler

Sachverhalt:

Der Kulturbetrieb der Stadtgemeinde V. wird durch die Bwin. als Veranstalter durchgeführt. Im Prüfungszeitraum seien für die Durchführung von Theater-, Konzert- u. Kleinkunstveranstaltungen zahlreiche Gastspielhonorare ausbezahl worden. Die Abrechnung der Gastspielhonorare erfolge nahezu ausschließlich über ausländische (idR. deutsche) Konzertagenturen bzw. Tournee-Theater. Abzugsteuer iSd. § 99 EStG sei im Prüfungszeitraum nicht einbehalten (einmalig im Jahr 2002 iHv. 140,- aus Direktverrechnung mit ausländ. Künstler) worden. Bei der im Rahmen der BP durchgeföhrten Überprüfung seien als Nachweise bezügl. Nichteinbehalt von Abzugsteuer u. a. folgende Unterlagen vorgelegt worden:

- Bestätigungen der ausländischen Konzertagenturen (Musterformular der Bwin.), dass die Einkünfte der mitwirkenden Künstler 3.630,-/Kalenderjahr (gem. Erlass 111/1999) nicht übersteigen

- Bestätigungen der ausländischen Konzertagenturen (Musterformular der Bwin.), dass die mitwirkenden Künstler im Dienstverhältnis stehen u. allfällige Steuern im Konzertagentur-Staat abgeführt werden

Ab 2005 sei teilweise eine Aufsplitzung des von der Konzertagentur an die Bwin. verrechneten Gesamthonors in Künstlergagen (Gesamtsumme) sowie Produktionskosten erfolgt. Nachweise hinsichtlich der Identität der Künstler (Kopie Reisepass, Wohnort, Ansässigkeitsbescheinigung der ausländ. Steuerverwaltung, etc.) bzw. des an den einzelnen Künstler weitergeleiteten Honorars seien nicht vorgelegen.

Rechtliche Würdigung der Großbetriebsprüfung Linz:

Gem. §§ 98 u. 99 EStG würden Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit als Artist bzw. als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland einer Abzugsteuer unterliegen. Erfolge die Auszahlung an die Künstler über eine ausländische Künstleragentur, unterliege nur der im Gesamtentgelt enthaltene Künstleranteil der Abzugbesteuerung (sog. "Künstlerdurchgriff"; siehe insb. VwGH v. 11.12.2003, 2000/14/00165), sofern nicht die Künstleragentur selbst als Mitwirkende an der inländischen Unterhaltungsdarbietung anzusehen sei. Dass Künstler in einem Dienstverhältnis zur Künstleragentur stünden, ändere nichts an der Abzugsteuerverpflichtung des Veranstalters, da eine Zuteilungsregel iSd. Artikel 17 OECD-Musterabkommen jener des Artikel 15 OECD-Musterabkommen vor gehe, d.h. idR. die 183-Tage-Klausel keine Anwendung finde (Ausnahme: DBA Deutschland ex 1954 - gültig bis Ende 2002, DBA Ungarn, DBA's UDSSR-Nachfolgestaaten).

Die Nachweispflicht der an die Künstler ausbezahlten Teilbeträge treffe dabei den Veranstalter. Dieser hafte gem. § 100 EStG für die Einbehaltung u. Abfuhr der Abzugsteuer.

Sofern über den an die Künstler weitergeleiteten Betrag keine Aufzeichnungen vorhanden seien, werde der Künstleranteil lt. BP mit 2/3 des Gesamthonors der Künstleragentur geschätzt.

Sofern es sich bei der ausländischen Agentur um eine an der Unterhaltungsdarbietung mitwirkende "Theater-Gesellschaft" handle, werde das Gesamtentgelt zu 100% als Bemessungsgrundlage berücksichtigt.

2002	2003	2004	2005
Bemessungsgrundlage € 25.900,44	42.879,17	28.137,50	31.333,33
Abzugsteuer 20% € 5.180,09	8.575,83	5.627,50	6.266,67

(spätere Korrektur auf 25 %)

Steuerliche Feststellungen (Großbetriebsprüfungsbericht vom 10.10.2005)

Tz. 3 Abzugsteuer Künstler

Siehe blg. Niederschrift Schlussbesprechung, jedoch Änderung der Berechnung Abzugsteuer: In der beil. Niederschrift wurde von der BP irrtümlich 20% Abzugsteuer herausgerechnet; richtigerweise sei die Abzugsteuer aber mit 25% des ausbezahlten Betrages zu berechnen. Die geänderten Werte wurden mit dem Abgabepflichtigen abgestimmt.

	Jahr 2002	Jahr 2003	Jahr 2004
Bemessungsgrundlage	31.080,53	51.455,00	33.765,00
Abzugsteuer 25 %	7.770,13	12.863,75	8.441,25
Summe Abzugsteuer für die Jahre 2002- 2004 (ertragsteuerlich im Jahre 2004)			29.075,13

Tz. 4 Passivierung Mehrsteuern

Umsatzsteuer u. Abzugsteuer

Die Passivierung der Umsatzsteuer 2002 erfolge in Abstimmung mit dem Abgabepflichtigen aus verwaltungsökonomischen Gründen im Jahr 2004. Die Passivierung der mittels Haftungsbescheid festgesetzten Abzugsteuer werde im Bericht nicht als steuerliche Auswirkung dargestellt, da diese - als nicht abzugsfähige Ertragsteuer - gem. § 12 Abs 1 Z 6 KStG1988 die Steuerbemessungsgrundlage nicht mindern dürfe. Lediglich die passivierte Umsatzsteuer mindere auch die steuerliche Bemessungsgrundlage.

	Jahr 2004
	€
Umsatzsteuer 2002 lt. Tz. 1	250,00
Abzugsteuer	2002 bis 2004 lt.Tz.3 29.075,13
	Passivierung HR Mehrsteuern 29.325,13

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum 2004

Körperschaftsteuer: [630] Änderungen und Berichtigungen –
(Abrechnung KZ9304) € -250,00

Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 21.10.2005

Gegen den o.a. Bescheid erheben wir innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung:

„Im Zuge der abgabenbehördlichen Betriebsprüfung für die Jahre 2002 -2004, welche am 06.10.2005 abgeschlossen wurde, ergäben sich Feststellungen hinsichtlich der Abzugsteuer gem. den §§ 98 und 99 EStG ,welche mittels Haftungs- und Abgabenbescheid vom 27.10.2005 für die Jahre 2002-2004 in Höhe von insgesamt EUR 29.075,13 festgesetzt worden sei.

Bei der Veranlagung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 wurde diese, mittels Haftungsbescheid festgesetzte Abzugsteuer nicht als steuerlich abziehbare Betriebsausgabe anerkannt und dies damit begründet, dass es sich dabei um eine nichtabzugsfähige Ertragsteuer handle, welche gem. § 12 Abs. 1 Z 6 KStG die Steuerbemessungsgrundlage nicht mindern dürfe.

Dagegen erheben wir das Rechtsmittel der Berufung und begründen dies wie folgt:

Auf Grundlage von Engagementverträgen mit Theaterproduktionsgesellschaften, Künstleragenturen oder Einzelkünstlern seien zivilrechtliche Vereinbarungen über Gegenstand, Ort, Zeit und Honorar über konkrete Veranstaltungen abgeschlossen worden. Das vereinbarte Honorar, welches unstrittig als abzugsfähige Betriebsausgabe anerkannt worden sei, sei stets zur Gänze an den jeweiligen Vertragspartnern ausbezahlt worden, unabhängig davon, ob gem. den §§ 98 und 99 EStG in Verbindung mit den diversen Doppelbesteuerungsabkommen der so genannte Künstlerdurchgriff anwendbar gewesen sei oder nicht. In jenen Fällen, in denen ein Künstlerdurchgriff möglich gewesen sei (z.B. DBA mit Deutschland ab 2003) seien Bestätigungen seitens der mitwirkenden Künstler im Sinne der Vereinfachungsmaßnahmen gem. dem Erlass des BMF vom 15.04.1999, Z 04 0101/15-IV/4/99 eingeholt worden, in denen die mitwirkenden Künstler bestätigten, dass deren Einkünfte im Veranlagungszeitraum unter der Freigrenze von 3.630,- liegen würden.

Diese Bestätigungen seien seitens der Abgabenbehörde als nicht geeignet qualifiziert worden, daraus eine Abstandnahme von der Verpflichtung zum Einbehalt und der Abfuhr der Abzugsteuer abzuleiten, weshalb eine Vorschreibung dieser Abzugsteuer in Höhe von 25 % der ausbezahlten Honorare erfolgt sei.

Diese in den §§ 98 und 99 EStG 1988 geregelte Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen sei eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer, völlig ident, dem Grunde und dem Wesen nach mit der Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Auch bei der Auszahlung von Löhnen und Gehältern habe die bezugsauszählende Stelle die auf diesen Einkünften lastende Einkommensteuer in Form der Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Ebenso seien Fehlberechnungen und Abzugsdifferenzen mittels Abgaben- und Haftungsbescheid festzusetzen, wie im konkreten Fall bei den Abzugsteuern gem. 99 EStG.

Beide „Abzugsteuern“, sowohl die Abzugsteuer gem. § 99 EStG als auch die Lohnsteuer, seien zwar dem Grunde nach Ertragsteuern, allerdings keine Ertragsteuern, welche unter den § 12 Abs. 1 Z 6 KStG zu subsumieren seien. In teleologischer Auslegung dieser Gesetzesnorm bestehe ein Abzugsverbot nur für eigene, persönliche Ertragsteuern, nicht hingegen für Ertragsteuern, welche für andere Steuerschuldner einbehalten und abgeführt würden.

Im § 83 (1) EStG sei normiert, dass der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug als Steuerschuldner qualifiziert würde. Bei einem beschränkt steuerpflichtigen Künstler seien diese materiellrechtlichen Voraussetzungen deckungsgleich gegeben.

Auch die Frage, ob ein Arbeitnehmer diese im Abzugswege einbehaltene Lohnsteuer im Veranlagungsverfahren (Arbeitnehmerveranlagung) durch die Geltendmachung von Werbungskosten, Sonderausgaben etc. wieder refundiert bekomme, ändere nichts an der Tatsache, dass die einbehaltene und abgeführtste Lohnsteuer eine abzugsfähige Betriebsausgabe darstellt. Auch der Einwand, dass die Abzugsteuer gem. § 99 EStG ja in einem eventuellen Verfahren (Antragsveranlagung) beim Finanzamt Eisenstadt, in welchem Betriebsausgaben geltend gemacht würden, ja wiederum angerechnet wird, ginge unter Verweis auf das gleich gelagerte Lohnsteuerverfahren ins Leere. Es werde daher beantragt, aufgrund obiger Sachverhaltsdarstellung dem gegenständlichen Rechtsmittel stattzugeben und die Veranlagung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 unter Berücksichtigung der gegenständlichen Betriebsausgabe im Ausmaß von € 29.075,13 vorzunehmen.

Stellungnahme der GBP

„Ertragsteuerliche Abzugsfähigkeit Abzugsteuer:

Lt. Berufung sei das mit den Künstler(agenturen) vereinbarte Honorar jeweils zur Gänze - d.h. ohne Einbehalt einer Abzugsteuer – ausbezahlt worden. In den (aktuellen) Musterverträgen des Berufungswerbers werde aber auf den erforderlichen Einbehalt von Abzugsteuer dezidiert hingewiesen, d. h. dass aufgrund der zivilrechtlichen Vereinbarung der Berufungswerber grundsätzlich berechtigt sei, Abzugsteuer einzubehalten bzw. dem Vertragspartner (nachträglich) anzulasten. Durch den Berufungswerber sei jeweils eine Auszahlung des Bruttohonorars erfolgt. In den im Prüfungszeitraum ebenfalls verwendeten (älteren) Musterverträgen erfolge kein Hinweis auf eine ev. einzubehaltende Abzugsteuer. Im Zuge der Schlussbesprechung wurde das Problem der Überwälzung der Abzugsteuer auf die Künstler(Agenturen) eingehend besprochen u. es wurde in diesem Zusammenhang vom Berufungswerber eingewandt, dass es bei tatsächlichem Abzug vom Bruttohonorar großteils zu keinem Vertragsabschluss kommen würde. Lt. BP sei daher dem Berufungswerber zum Vertragsabschluss bereits klar gewesen, dass - sollte es in einem möglichen Betriebspflichtungsverfahren zur Nachforderung von Abzugsteuer kommen - die Abzugsteuer vom Berufungswerber (Veranstalter) zu tragen sei u. eine (nachträgliche) Überwälzung an die Vertragspartner schwierig sei. Lt. gängiger Literatur zur Betriebspflichtung handle es sich bei einer übernommenen Abzugsteuer um eine gem. § 20 Abs 1 Z 6 EStG bzw. § 12 Abs 1 Z 6 KStG nicht abzugsfähige Steuer (siehe Fallbeispiele zur **Betriebspflichtung Stöger/Wakounig/Macho, 2. Aufl., Fallbeispiel 108, Seite 337**). Dem Einwand des Berufungswerbers, dass § 12 Abs 1 Z 6 KStG derart auszulegen sei, dass von dem dort normierten Abzugsverbot nur eigene, persönliche Ertragsteuern des Berufungswerbers erfasst seien, da ja sonst auch für Arbeitnehmer nachgeforderte Lohnsteuern nicht abzugsfähig wären, sei lt. BP folgendes entgegenzuhalten:

Die im EStG sowie KStG normierten Abzugsverbote würden keine bestimmten Personensteuern oder Steuern in einem bestimmten Umfang ausschließen (vgl. UFS v. 9.3.2005, RV/1243-L/04).

Bezüglich der Abzugsfähigkeit von Lohnsteuern sei festzuhalten, dass diese gem. § 4 EStG abzugsfähig seien, da es sich um Aufwendungen handle, die aus der laufenden Betriebsführung kraft Gesetz (Sozialversicherungsbeiträge, Lohnsteuer, etc.) erwachsen würden (siehe ebenfalls UFS v. 9.3.2005, RV/1243-L/04 sowie dortiger Verweis auf Quantschnigg/Schuch, EStG-Kommentar, § 4, Rz 36.2). Die berufungsgegenständliche Abzugsteuer erwachse aber nicht kraft Gesetzes, da diese It. BP durch den Berufungswerber übernommen worden sei. Die freiwillige Übernahme der Abzugsteuer durch den Berufungswerber ergebe sich insbesondere aus den (aktuellen) Musterverträgen (siehe Ausführungen oben), wo dezidiert der Abzug von Abzugsteuer vorgesehen sei u. dies durch den Berufungswerber aber unterlassen worden sei. Auch der wirtschaftliche Hintergrund, dass es bei Einbehalt einer Abzugsteuer nie zu einem Vertragsabschluss kommen würde u. somit die Auszahlung des Bruttohonorars (inkl. Abzugsteuer) betrieblich veranlasst sei, könne It. BP für die rechtliche Würdigung nicht herangezogen werden. Die gesetzlichen Abzugsverbote von Personensteuern würden den Betriebsausgabenabzug von vornehmerein nicht zulassen, unabhängig davon, ob ein betrieblicher Zusammenhang bestehe (so auch UFS v. 9.3.2005, RV/1243-L/04).

Berufungsvorentscheidung vom 19.12.2005

(Abweisung)

„Sehr geehrter Steuerzahler!

An Sie wird (wurde) eine durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigte Berufungsvorentscheidung betreffend Körperschaftsteuer 2004 datiert vom 19. Dezember 2005 abgefertigt. Die Erledigung weicht von Ihrem Begehrten aus folgenden Gründen ab:

In der Folge wurde die Stellungnahme der Großbetriebsprüfung Linz wiedergegeben. Auf diese wird zwecks Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Dagegen wurde der **Vorlageantrag** innerhalb offener Frist an den Unabhängigen Finanzsenat erhoben:

„Mit Berufungsvorentscheidung vom 19.12.2005, zugestellt am 23.12.2005, wurde die Berufung vom 21.11.2005 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 21.10.2005 als unbegründet abgewiesen.

Gegen diese Abweisung erheben wir das Rechtsmittel der Berufung und beantragen, die Entscheidung über dieses Rechtsmittel der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. Gleichzeitig wird die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der Bescheidbegründung wird angeführt, dass in den (aktuellen) Musterverträgen auf den erforderlichen Einbehalt von Abzugsteuer dezidiert hingewiesen und dass auf Grund der zivilrechtlichen Vereinbarungen der Berufungswerber grundsätzlich berechtigt sei, Abzugsteuer einzubehalten, respektive dem Vertragspartner (nachträglich) anzulasten.

Es sei richtig, dass in allen neueren Musterverträgen dieser Passus eingefügt worden sei, allerdings sei diese Änderung erst bei den Vertragsabschlüssen ab ca. Mitte 2005 erfolgt, also außerhalb des Prüfungszeitraumes verwendet. Im Prüfungszeitraum seien überdies keine durchgehend einheitlichen Vertragsformulare verwendet worden „sondern vielfach Musterformulare von deutschen Vertragspartnern, in denen im Regelfall die Kürzung des vereinbarten Honorars durch die Abzugsteuer, zumindest zivilrechtlich, ausgeschlossen worden sei und die Auszahlung des vereinbarten Honorars „...ohne jeden Abzug...“ ausdrücklich normiert worden sei.“

Wenn also auf Grund der obzitierten Ausführungen der Bescheidbegründung versucht werde, aus dem Nichtabzug der Abzugsteuer eine freiwillige Übernahme der österreichischen Steuerleistung für die beschränkt steuerpflichtigen Künstler abzuleiten, gehe diese Argumentation ins Leere, da ein derartiger Abzug zivilrechtlich nicht durchsetzbar gewesen wäre und auch nie beabsichtigt oder gar vereinbart war.

Wesentlich in diesem Zusammenhang sei auch die Tatsache, dass in den ab ca. Mitte 2005 verwendeten Vertragsergänzungen, den Steuereinbehalt betreffend, auch die damals geltenden Bestimmungen über die „Abstandnahme von der Abzugsbesteuerung aus Vereinfachungsgründen“ gemäß der Erlassregelung (AÖF 1999/111) integriert worden seien. Wenn also ein Künstler der erforderlichen Bestätigungen und Erklärungen rechtzeitig und glaublich beibrachte und auf Grund der Erlassausführungen der Steuereinbehalt unterbleiben habe können, werde eine nachträgliche Geltendmachung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht durchsetzbar sein.

Wie bereits in der Berufungsschrift vom 21.11.2005 dargelegt worden sei, sta mme ein wesentlicher Teil der im Haftungswege festgesetzten Abzugsteuer aus Engagementverträgen, bei denen die Erlassregelung angewendet worden sei, welche aber vom Prüfungsorgan für diese Fälle als nicht geeignet qualifiziert wurde. Argumentiert werde dabei, dass einerseits ein Künstler im Jänner eines Jahres nicht bestätigen könne, ob seine Einkünfte im gesamten Veranlagungszeitraum die damals geltende Grenze von EUR 3.630,- überschreiten werde, andererseits dass keine entsprechenden Daten aus dem Reisepass (Reisepasskopie) zur Verfügung stehen würden, weiters dass manche Bestätigungen nicht vom Künstler selbst, sondern vom Trägerunternehmen für den Künstler ausgestellt worden seien.

Die Aussage in der Bescheidbegründung, nämlich dass es dem Berufungswerber im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits klar gewesen sei, dass allfällige Nachforderungen an Abzugsteuer im Rahmen eines möglichen Betriebsprüfungsverfahrens selbst zu tragen seien und eine Überwälzung an die Vertragspartner schwierig sei, sei grundsätzlich richtig. Dies wäre aber genau der Grund für umfangreiche zusätzliche Arbeiten im Zusammenhang mit der Einholung von Ansässigkeitsbescheinigungen, Bestätigungen im Sinne der Vereinfachungsregelung gemäß der Erlassbestimmungen (AÖF 1999/11), Prüfung diverser Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen, um derartige Nachzahlungen von vornherein auszuschließen und um überhaupt zu einem Vertragsabschluß zu kommen.

Wenn nun in der Begründung zur Abweisung der Berufung vom 21.11.2005 drei Mal das gleiche UFS-Erkenntnis vom 09.03.2005 (RV/1243-L/04) zitiert werde, welches im Zusammenhang mit der Übernahme von Schenkungsteuer durch den Geschenkgeber und anschließende Geltendmachung als abzugsfähige Betriebsausgabe erlassen wurde und dieses Erkenntnis als Begründung für die Nichtanerkennung der Abzugsteuer als eine gem. § 20 Abs. 1 Z 6 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 6 KStG nicht abzugsfähige Personensteuer heranziehe, seit dies ein völlig unzutreffender Vergleich mit dem berufungsgegenständlichen Sachverhalt.

Wie der UFS in der Begründung zu dieser Entscheidung ausgeführt sei gem. § 13 Abs. 1 ErbStG grundsätzlich der Erwerber Steuerschuldner, bei einer Schenkung auch der Geschenkgeber. Die

Steuerschuld für den Geschenkgeber entstehe primär und sei die Leistung einer ei genen Verpflichtung, also nicht bloß als Haftender, indem er für die Abgabenschulden anderer in Anspruch genommen würde. Gemäß § 6 Abs. 1 BAO seien Erwerber und Geschenkgeber Gesamtschuldner.

Im gegenständlichen Verfahren sei keine Steuerschuldnerschaft durch die honorarauszahlende Gesellschaft gegeben, sondern lediglich eine Haftungsinanspruchnahme gem. § 100 Abs. 2 EStG 1988.

Dieser Umstand, in Verbindung mit der ebenfalls in der Bescheidbegründung zitierten Kommentarameinung von Quantschnigg/Schuch, EStG-Kommentar, § 4 RZ 36.2 ließen einen Vergleich mit der Lohnsteuer als abzugsfähiger Personensteuer deckungsgleich zu.

Auch bei den ausbezahlten Künstlerhonoraren handle es sich unstrittig um Aufwendungen, welche gemäß § 4 EStG 1988 abzugsfähig seien. Die Festsetzung der Abzugssteuer im Haftungswege sei ebenfalls kraft Gesetzes erfolgt und nicht durch eine freiwillige Übernahme beim Dienstgeber entstanden. Diese seien daher nahezu ident vergleichbar. Es werde daher ersucht, dem gegenständlichen Rechtsmittel stattzugeben“.

In der **mündlichen Verhandlung** vom 13.3.2006 wurde **ergänzend von der steuerlichen Vertretung** Folgendes ausgeführt:

Die Höhe der Abzugsteuer im gegenständlichen Fall sei unstrittig. Es handle sich im gegenständlichen Fall um die ausschließliche Klärung einer Rechtsfrage. Wiederholt werde auf das Erkenntnis des Unabhängigen Finanzsenates vom 9.3.2005, RV/1243-L/04 hingewiesen, welches zur Schenkungssteuerproblematik ergangen und welches im gegenständlichen Fall nicht anwendbar sei. Ein Vergleich mit der Lohnsteuer aber auch mit der Kest z.B. bei Banken, bringe es mit sich, dass der Fall einer Abzugsteuer nicht anders gesehen werden kann.

Die Ansicht der Großbetriebsprüfung Linz werde nicht geteilt. Das Fallbeispiel 108 im Betriebsprüfungsbuch Stöger/Wakounig/Macho, 2 Aufl., Seite 337 sei nicht anwendbar. Abschließend werde auf die Ausführungen in der Berufungsschrift vom 21.10.2005 bzw. Vorlageantrag vom 19.01.2006 hingewiesen.

Der steuerlichen Vertretung werden die geänderten Bemessungsgrundlagen sowie die festgesetzte Körperschaftsteuer in Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht. Das Protokoll dieser mündl. Berufungsverhandlung wird den Parteien übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 1 Abs. 3 EStG 1988** sind Steuerpflichtige, die im Inland weder über einen Wohnsitz noch über einen gewöhnlichen Aufenthalt verfügen, beschränkt steuerpflichtig, wenn sie Inlandseinkünfte gemäß § 98 EStG 1988 erzielen.

Im Falle des **§ 99 EStG 1988** wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger grundsätzlich durch **Steuerabzug** erhoben .

Die Bestimmung des **§ 99 EStG 1988** regelt für bestimmte Fallgruppen einen besonderen Steuerabzug. Die Steuerschuld des ausländischen Auftragnehmers (Einkommensteuer) ist eine gesetzliche Schuld (Einkommensteuer =Personensteuer des Auftragnehmers).

Der Auftraggeber nimmt daher als "**Abfuhrpflichtiger**" (im Normalfall: "und nicht als Abgabepflichtiger") die Stellung einer „**Zahl- bzw. Überweisungsstelle**“ im Interesse der Sicherung des österreichischen -gesetzlich angeordneten-ertragsteuerlichen Besteuerungsanspruches ein.

Gemäß § **100 Abs. 2 bzw. Abs. 4 EStG 1988** haftet der Schuldner dieser Einkünfte für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabsetzbeträge im Sinne des § 99 EStG 1988.

Die Verpflichtung zum Einbehalt bzw. zur Abfuhr der Abzugsteuer ergibt sich **also aus dem Gesetz:**

§ 7 BAO, BGBI. 1961/194idF normiert:

"Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1 BAO) zu **Gesamtschuldndern**".

Die bloße „**Zahl- bzw. Überweisungsstelle**“ (das Einbehalten und die Abfuhr stellt **kein eigenständiges "Veranlagungsverfahren"** dar) erweitert sich zur „**Haftungsstelle nach dem EStG 1988**“ bei gänzlicher Unterlassung oder bei Fehlberechnungen des Steuerabzuges.

Gemäß **§ 101 EStG 1988** hat der Schuldner die innerhalb eines Kalendermonats gemäß § 99 EStG 1988 einbehaltenen Steuerbeträge unter der Bezeichnung „Steuerabzug gem. § 99 EStG 1988“ spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats an das Betriebsfinanzamt... abzuführen.

Wird lt. Vereinbarung vom Auftraggeber die Abzugsteuer übernommen, ist von **dieser ebenfalls ein Steuerabzug vorzunehmen (§ 99 Abs. 2 EStG 1988)**, dh. der **Steuersatz beträgt 25 % vom Nettohonorar**.

Die Bwin. hat – entgegen dem gesetzlichen Auftrag- **den Steuerabzug gem. § 99 EStG 1988** unterlassen. Die Höhe des unterlassenen Steuerabzuges ist nicht strittig.

Der Haftungsfall des § 100 Abs. 2 EStG 1988 trat daher ein, weshalb Haftungsbescheide an die Bw. erlassen wurden.

Wie bei der Einkommensteuer des § 99 EStG 1988 ist auch bei der Lohnsteuer eine **gesetzliche Haftung** angeordnet:

Die Norm des **§ 82 EStG 1988** bestimmt:

Der Arbeitgeber haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Gegen die Haftungsbescheide wurde von der Bwin. keine Berufung eingelegt. Damit ist die Vorschreibung der Abzugsteuer im Haftungswege nicht bekämpft worden (rechtskräftige Haftungsbescheide).

Einzig strittig ist die Frage, ob die der Bwin. vorgeschriebene Abzugsteuer im Rahmen ihrer Körperschaftsteuermittlung **als Betriebsausgabe** abgezogen werden kann oder als nichtabzugsfähige Personensteuer im Sinne des **§ 12 Abs.1 Z 6 KStG 1988** unter das Abzugsverbot fällt.

§ 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 normiert:

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

Z 6:

„Die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern und die Umsatzsteuer, die auf nichtabzugsfähige Aufwendungen entfällt“ (BGBI 1993/818 ab 1994)

Im Bereich des EStG 1988 existiert **für natürliche Personen** folgende Bestimmung:

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 normiert:

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

Z 6:

„Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die auf den Eigenverbrauch entfallende Umsatzsteuer...“

Quantschnigg im **Einkommensteuerhandbuch** zum ESTG 1988 , § 4 Tz 36.2., Seite 148, führt aus:

*„... Dies wird damit erklärt, dass die **betriebliche Veranlassung** jedenfalls zu bejahen ist, wenn dem Betriebsinhaber aus der laufenden Betriebsführung kraft Gesetzes Aufwendungen erwachsen, wie dies etwa **bei Abgaben** oder Beiträgen der Fall ist, die an den Betrieb oder betriebliche Vorfälle anknüpfen **wie zB.** lohnabhängige Abgaben und Beiträge, Sozialversicherungsbeiträge, **Lohnsteuer**, Dienstgeberbeitrag, Lohnsummensteuer, Dienstgeberabgaben der Länder).*

Im **“ABC” des österreichischen Steuerrechtes** von Westermayer, Eine gemeinverständliche Darstellung der Steuern, Industrieverlag Peter Linde Ges.m.b.H. Wien, 12.Auflage Wien 1989, Kleines Steuerlexikon, Seite 199 , wird zur **Definition** **Personensteuern** ausgeführt:

"Personensteuern erfassen Personen und berücksichtigen auch die Leistungsfähigkeit der Personen, z.B Einkommensteuer (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Vermögensteuer (Stand 1989!), Körperschaftsteuer, Erbschaftsteuer. Personensteuern sind nicht abzugsfähig".

Doralt/Ruppe führen im Grundriss des Einkommensteuerrechtes ,Band I, 2.Kapitel zur Einkommensteuer, § 98 EStG 1988,Seite 230, aus:

"Die Einkommensteuer der beschränkt Steuerpflichtigen nimmt daher den Charakter einer Objektsteuer auf einzelne Einkünfte ("Schedulensystem") an.

Übernahme der Steuer als geldwerter Vorteil:

§ 15. (1) EStG 1988 normiert:

Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen **Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen**. ...

Im **§ 86 Abs. 3 EStG 1988** wird ausgeführt:

„Lohnsteuernachforderungen aufgrund der Haftung des Arbeitgebers (§ 82 EStG 1988), für die der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer nicht in Anspruch nimmt, sind nicht als Vorteil aus dem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 EStG 1988 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) zu sehen“ („nicht steuerbarer Vorteil“).

Die **geltende gesetzliche** Bestimmung bringt es mit sich , dass ein Arbeitgeber, der sich bei seinem Arbeitnehmer **nicht** regressiert, einen **erhöhten Lohnaufwand** hat, der ihm – **nach der Verwaltungspraxis - als Abzugspost in Form einer Betriebsausgabe zugestanden** und dem Arbeitnehmer **nicht als Einnahme aus dem Dienstverhältnis** gem. **§ 25 EStG 1988** zugerechnet wird. Dadurch ergibt sich die **Anerkennung einer Betriebsausgabe beim Haftenden**, obwohl der Empfänger daraus **keine zu versteuernde Einnahme** hat, obwohl dieser de facto einen Vorteil hat. Der Gesetzgeber hat dies offenbar aus verwaltungökonomischen Gründen (da ansonsten Lohnzettelberichtigung jedes Mal für Dienstnehmer!) so gewollt.

Vergleichbarkeit dieser Überlegungen mit Fall des § 99 EStG 1988-ausländischer Künstler ?:

Faktum ist, dass – nach den Feststellungen der Großbetriebsprüfung Linz –die Bwin. für die Darbietungen der verschiedenen Künstler ihren vertraglichen Verpflichtungen **auf Auszahlung von Künstlerhonoraren** nachgekommen ist.

Bei der Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger gem. § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 besteht – **wie bei der Lohnsteuer für den Arbeitgeber** – eine **gesetzliche Verpflichtung zur Abfuhr**.

Zivilrechtlicher Aspekt:

Unterlässt der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug, wird im Rahmen einer Betriebsprüfung diese beim Arbeitgeber nachgefordert (**Haftungsbescheid**- vgl. **Ritz in RdW 1996, 613 ff.**).

Der Arbeitgeber hat nach einem Haftungsfall **zivilrechtlich** die Möglichkeit, an den Arbeitnehmer Regress zu nehmen. *Der Regressanspruch des Arbeitgebers entsteht im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung.* Erst diese lässt den Reversanspruch entstehen und setzt allfällige Fristen zu seiner Geltendmachung in Lauf (OGH vom 17.6.1987, 14 Ob A 80/87). Tut er dies und fordert er die Lohnsteuer nach, kann diese nachgeforderte Lohnsteuer bei der **Veranlagung des Arbeitnehmers** dann **angerechnet** werden, wenn diese **tatsächlich (wirtschaftlich gesehen)** vom Arbeitnehmer getragen wurde (so **LStRI 2002, RZ 1211 letzter Satz**).

Verträge wurden **im Rahmen der betrieblichen Vorgänge** abgeschlossen und berühren für die Bwin. – auch durch die gegenständlich ausgesprochene bescheidmäßige Haftung – die **betriebliche Sphäre**.

Die **steuerliche Vertretung** bringt - zusammengefasst - den Vergleich mit der Lohnsteuer:

*„Die **Lohnsteuer** sei auch eine „Personensteuer des Arbeitnehmers, diese falle auch nicht unter das Abzugsverbot, der Arbeitgeber hätte auch in diesem Zusammenhang die Betriebsausgabe“. Auf die Niederschrift zur mündlichen Verhandlung vom 13.3.2006 wird verwiesen.*

Überlegungen des Referenten des *Unabhängigen Finanzsenates*:

Gesetzlicher "Normalfall":

Bei der von Bwin. einzubehaltenden und abzuführenden Abzugsteuer(unabhängig davon, wer im Einzelfall der jeweilige Auftragsnehmer (Künstler oder Agentur) ist , handelt es sich um eine – **wie beim Lohnsteuerabzug** - um eine Betriebsausgabe (Vergleich mit der Lohnsteuer: **Abzugsfähigkeit (Gewinnminderung)** kraft "Gesetzes aus laufender Betriebsführung").

Streitfall- Vorgesehener gesetzlicher Haftungsfall (Unterlassung des Steuerabzuges gem. § 99 EStG 1988):

In diesem Fall [(und **der gegenständlichen Nichtweiterverrechnung der Abzugsteuer extern** (an den/die Auftragnehmer) oder etwa **intern** an den verantwortlichen Gesellschafter-Geschäftsführer (Verletzungen der Bestimmungen des Steuerabzuges nach § 99 EStG 1988 durch den Geschäftsführer- Auslösen einer abgabenrechtlichen Haftung – vgl. Fritz h SWK-Sonderheft , Lindeverlag, September 2003,RZ 500)] **trägt der Auftraggeber**

letztlich die Belastung . Es erhöht sich die Steuerbelastung um weitere 5 % (statt 20% nunmehr

25 %). Die betriebliche Veranlassung "verstärkt" sich sozusagen um" weitere 5 %" (Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988).

§ 99 Abs. 2 EStG 1988 normiert:

„Der Abzugsteuer unterliegt der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder der Gewinnanteile: Vom **Schuldner übernommene Abzugsteuer** unterliegt **als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug**“.

Der Gesetzgeber geht eindeutig von möglichen Fallkonstellationen der Übernahme der Abzugsteuer zwischen den Vertragsparteien (Privatautonomie) aus.

Der Referent des Unabhängigen Finanzsenates führt **zusammenfassend** zur Frage „**Personensteuer als Betriebsausgabe**“ grundsätzlich aus:

1) Lohnsteuer als Betriebsausgabe:

Bei der Entlohnung von Arbeitnehmern ist beim Arbeitgeber der Bruttolohn eine Betriebsausgabe.

Der Gesetzgeber verpflichtet den Arbeitgeber Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer von diesem Bruttolohn zu berechnen und an bestimmte Institutionen des Staatswesens abzuführen (Finanzamt, Sozialversicherungsträger –vgl. auch erfolgte Zusammenführung der Außenprüfung betreffend Lohnsteuer und Sozialversicherung).

Als Teile des Bruttolohnes sind diese Beträge **Betriebsausgaben**. Sie werden dem Arbeitnehmer nur ausgewiesen- aber nicht ausbezahlt. Als Lohn oder Gehalt ausbezahlt wird der verbleibende (größere) Rest.

Der Arbeitgeber wird im Auftrag der staatlichen Verwaltung tätig. Zu diesem Zweck ist eine Berechnungs- und Auszahlungsstelle beim Arbeitgeber „installiert“.

Die auf gesetzlichen Grundlagen abzuführenden Lohnteile fallen im **Rahmen der betrieblichen Sphäre** an und bleiben so Betriebsausgaben. **Der Charakter der Lohnsteuer= Personensteuer ändert daran nichts**. Bei richtiger Berechnung der Lohnsteuer gibt es keine Probleme.

Werden z.B. bei einer Betriebsprüfung Feststellungen getroffen, die zu einer höheren Lohnsteuer führen, wird der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen und zahlt den Mehraufwand. In einem solchen Fall hat der Arbeitnehmer mehr Nettolohn erhalten, als ihm zugestanden wäre. Im § 86 Abs. 3 EStG 1988 legt aber der Gesetzgeber ausdrücklich fest, dass dies nicht als Vorteil aus dem Dienstverhältnis anzusehen ist (nicht steuerbarer Vorteil).

Diese nachträgliche Vorschreibung an Lohnsteuer bewirkt eine Erhöhung des Brutto-Lohnaufwandes mit der Folge, dass die nachgeforderte Lohnsteuer Betriebsausgabe ist, obwohl eine Personensteuer vorliegt.

2) **Einkommensteuer und Betriebsausgabe:**

Werden vom Auftraggeber z.B. Honorare an inländische, selbständig Erwerbstätige bezahlt, tritt die „Betriebsausgabe“ deutlich hervor. Der Empfänger des Geldes hat die Bezahlung seiner Einkommensteuer selbst zu regeln. **Anders** liegt der Fall beim beschränkt Steuerpflichtigen (Fall des § 99 EStG 1988): Dem Auftraggeber trifft - ähnlich dem Arbeitgeber eines lohnsteuerpflichtigen Arbeitnehmers – eine gesetzliche Verpflichtung zur Berechnung und Abfuhr der Einkommensteuer. Auch hier ist das Bruttohonorar aufzuteilen:

- a) in einen Einkommensteuerteil und
- b) in einen auszuzahlenden Betrag

Das Bruttohonorar ist Betriebsausgabe.

Im gegenständlichen Fall der Nichtbeachtung der Abfuhr der Einkommensteuer wurde dem Staat vorerst die Steuer entzogen. Der Honorarempfänger erhielt das Bruttohonorar incl. Einkommensteuer.

Aufgrund den Feststellungen der Großbetriebsprüfung Linz wurde der Auftraggeber zur Haftung herangezogen. Er wurde damit zum Steuerschuldner der Einkommensteuer (Personensteuer). Die Übernahme dieser Einkommensteuer findet **im Rahmen des Betriebes** statt. Der Auftraggeber übernimmt die Einkommensteuer des Auftragnehmers: Die Honorarkosten steigen um diesen Betrag. Vom nunmehrigen Gesamthonorar ist die Einkommensteuer zu berechnen und abzuführen.

Die staatliche Verpflichtung **zur Einhebung der Einkommensteuer** lässt - in solchen Fällen gleich wie bei der Lohnsteuer - **den Begriff „Personensteuer“ im Begriff Betriebsausgabe aufgehen**. Die **betriebliche Veranlassung bzw. der betriebliche Zusammenhang ist entscheidend**.

Der Vergleich mit der im Abzugswege erhobenen Lohnsteuer bestätigt dies auch.

Die im Verhältnis zur Berufungsvereinbarung geänderte rechnerische Darstellung (Bemessungsgrundlage und Körperschaftsteuer 2004) wurde der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung zur Kenntnis gebracht und ergibt sich überdies aus der Beilage zur Berufungsentscheidung.

Aus den angeführten Gründen war daher der Berufung Folge zu geben.

Linz, am 13. März 2006