

10. März 2006  
BMF-010221/0101-IV/4/2006

An

Bundesministerium für Finanzen  
Steuer- und Zollkoordination  
Finanzämter  
Großbetriebsprüfungen

### **Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte**

*Erläuterungen zur Anwendung der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006.*

## **1. DBA-Entlastung an der Quelle oder durch Steuerrückzahlung**

### **1.1. Allgemeine Grundsätze**

(1) § 1 der Verordnung legt als Grundsatz fest, dass Abfuhrpflichtige österreichischer Abzugssteuern (Vergütungsschuldner) berechtigt sind, anlässlich der Auszahlung der abzugspflichtigen Einkünfte Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) unmittelbar anzuwenden (System der Quellenentlastung), wenn keine der in § 5 genannten Ausschlussgründe vorliegen.

(2) Das System der Quellenentlastung verlagert die Verantwortung für die richtige DBA-Anwendung und für die zutreffende Würdigung aller Nachweisunterlagen (insbesondere auch die Identitätsfeststellung des Einkünfteempfängers) von der Finanzverwaltung auf den Abfuhrpflichtigen. Daher wird das Quellenentlastungssystem nicht verpflichtend vorgeschrieben, sondern nur als Option gegenüber dem Rückzahlungsverfahren angeboten. In den Fällen der Ausschlussgründe des § 5 der Verordnung soll die auszahlende Stelle (der Vergütungsschuldner) von Vornherein von der Übernahme dieser Verantwortung entbunden werden.

(3) Um das Risiko einer unzureichenden Dokumentation der DBA-rechtlichen Entlastungsberechtigung zu minimieren, wurde für natürliche Personen und für juristische

Personen je ein Formular aufgelegt (ZS-QU1 für natürliche Personen und ZS-QU2 für juristische Personen; beide Formulare sind in einer Downloadversion auf der Homepage des BMF verfügbar: [www.bmf.gv.at](http://www.bmf.gv.at) unter Formulare/Steuern-Beihilfen/Zwischenstaatliche Formulare ). Ist dieses Formular ordnungsgemäß ausgefüllt und von der ausländischen Steuerverwaltung bestätigt, dann wird damit der Abfuhrpflichtige in die Lage versetzt, die Grundvoraussetzungen der Anspruchsberechtigung für die Steuerentlastung zu belegen. ZS-QU2 ist auch dann verwendbar, wenn der Einkünfteempfänger eine ausländische Personengesellschaft ist, die im Ausland wie eine Körperschaft besteuert wird. Umgekehrt ist ZS-QU2 nicht für ausländische Kapitalgesellschaften geeignet, die für eine Besteuerung als (transparente) Personengesellschaft optiert haben (z.B. in den USA möglich).

(4) Bei juristischen Personen muss dem Vergütungsschuldner - als Voraussetzung für die Anwendung des Quellenentlastungssystems - die in § 3 der Verordnung vorgesehene Erklärung vorliegen; diese Erklärung ist in den Formularen bereits eingearbeitet. Mit dieser Erklärung soll aufgezeigt werden, dass der Einkünfteempfänger keine Holding- und/oder Briefkastengesellschaft ist. Das Verlangen nach dieser Erklärung geht auf die deutsche Steueroasenrechtsprechung zurück, nach der die Einschaltung von Gesellschaften mit bloßer Holdingfunktion den Rechtsmissbrauchsvorwurf auslösen konnte (BFH v. 29.7.1976, VIII R 142/73). Auch nach österreichischer Rechtsprechung kann die Nutzung ausländischer Briefkastengesellschaften Rechtsmissbrauch darstellen (VwGH v. 9.12.2004, 2002/14/0074). Da allerdings Holdinggesellschaften durchaus in legitimer Weise auftreten können und da weiters selbst Briefkastengesellschaften, wenn sie einer abkommensberechtigten und operativ tätigen Kapitalgesellschaft vorgeschaltet sind, sich als unbedenklich erweisen können, sieht die Verordnung noch eine Ausweichlösung vor : Wurde einmal ein Rückzahlungsantrag der Holdinggesellschaft positiv erledigt, konnte sich sonach die Abgabenbehörde von der Unbedenklichkeit der Geschäftsbeziehung des Vergütungsschuldners mit der Holdinggesellschaft überzeugen, dann soll innerhalb eines dreijährigen Zeitraumes für weitere Zahlungen an diese Holdinggesellschaft kein Zwang zum Rückzahlungsverfahren verbunden werden. Die Abgabenbehörde muss aber zumindest nach Ablauf dieses dreijährigen Zeitraumes die Möglichkeit erhalten, die Geschäftsbeziehung mit der Holdinggesellschaft erneut zu untersuchen.

## **1.2. Vereinfachtes Dokumentationsverfahren**

(5) Solange die vom Abfuhrpflichtigen im jeweiligen Kalenderjahr an einzelne Einkünftebezieher geleisteten Vergütungen (einschließlich Sachleistungen) den Grenzwert von € 10.000 nicht überschreiten, ist eine vereinfachte Dokumentation der Abkommensberechtigung möglich: Es müssen hierzu vom Abfuhrverpflichteten die in § 2 Abs. 2 der Verordnung abverlangten Angaben sowie die Unterlagen zur Holding/Briefkastengesellschaftsproblematik in Evidenz genommen werden. Hierzu wird man sich zweckmäßigerweise der Formulare ZS-QU1 (für natürliche Personen) oder ZS-QU2 (für juristische Personen) bedienen, wobei aber die Ansässigkeitsbestätigung durch die ausländische Steuerverwaltung entfallen kann. Die Vereinfachungsregelung gilt aber nur, wenn der Einkünfteempfänger in Österreich nicht über einen Zweitwohnsitz verfügt.

(6) **Identität des Einkünfteempfängers:** Wird das vereinfachte Verfahren angewendet und demzufolge keine Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Steuerverwaltung vorgelegt, muss der Vergütungsschuldner selbst dafür Sorge tragen, dass die Identität des Einkünfteempfängers und seine Ansässigkeit ordnungsgemäß festgestellt wird. Treten in dieser Hinsicht Zweifel auf (z.B. der Einkünfteempfänger steht nicht in laufender Geschäftsbeziehung zum Vergütungsschuldner und weigert sich, seine Identität durch Vorlage des Reisepasses zu belegen) dann stellt dies gemäß § 5 Abs.1 Z. 2 der Verordnung einen Grund für die Unzulässigkeit des Quellenentlastungsverfahrens dar.

(7) **Ansässigkeit des Einkünfteempfängers:** Natürliche Personen müssen ausdrücklich erklären, in Österreich über keinen Wohnsitz zu verfügen. Denn besteht ein inländischer Wohnsitz, dann stellt sich die Frage nach dem oft nur schwierig zu bestimmenden Mittelpunkt der Lebensinteressen. Die Beurteilung, wo sich nun wirklich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Einkommensempfängers befindet, kann jedenfalls dem Vergütungsschuldner nicht zugemutet werden; daher muss in diesen Fällen die ausländische Verwaltung bestätigen, dass sich die Ansässigkeit und damit der Lebensmittelpunkt in ihrem Staat befindet.

(8) **Juristische Personen** müssen offen legen, nach welchem Recht die Körperschaft errichtet worden ist und wo sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. Der Vergütungsschuldner ist nur dann zur Quellenentlastung berechtigt, wenn beide Kriterien im DBA-Partnerstaat gegeben sind. In den Fällen von doppelansässigen Gesellschaften muss daher das Rückzahlungssystem angewendet werden. Dies deshalb, weil sich doppelansässige

Gesellschaften häufig als missbrauchsverdächtig erweisen und daher in zahlreichen Abkommen doppelansässigen Gesellschaften die Abkommensberechtigung entweder überhaupt entzogen wurde oder zumindest ein Verständigungsverfahren zur Bestimmung der Abkommensberechtigung erforderlich ist.

(9) **Steuerliche Einkünftezurechnung:** Eine genaue Prüfung, ob dem Einkünfteempfänger die entlastungsbedürftigen Einkünfte steuerlich zuzurechnen sind, kann dem Abfuhrpflichtigen nicht auferlegt werden. Zumindest aber muss der Einkünfteempfänger die Erklärung abgeben, dass er nicht verpflichtet ist, die steuerentlasteten Einkünfte an andere weiterzugeben. Es liegt daher in der Verantwortung des Empfängers der Einkünfte zu erklären, dass er nicht als "Strohmann" bzw. Treuhänder auftritt. Nur dann, wenn für den Vergütungsschuldner aus den Umständen des Einzelfalles heraus erkennbar ist, dass Steuerumgehung angestrebt wird, müsste er die Entlastung an der Quelle verweigern und den Einkünfteempfänger auf das Rückzahlungssystem verweisen (§ 5 Abs. 1 Z. 2 der Verordnung).

(10) **Inländische Betriebstätte:** Die Erklärung, dass die Einkünfte keiner inländischen Betriebstätte zufließen, ist erforderlich, weil bei Wirksamwerden eines abkommensrechtlichen "Betriebstättenvorbehaltes" keine Entlastungsberechtigung besteht:

*B e i s p i e l : Ein Münchner Kaufmann hält 20% der Anteile an einer österreichischen GmbH. Die GmbH ist als Vergütungsschuldner berechtigt, anlässlich der Gewinnausschüttungen die Kapitalertragsteuer auf 15% herabzusetzen. Werden allerdings die Anteile im Betriebsvermögen eines inländischen Betriebes des Münchner Kaufmannes gehalten, ist der 25%ige Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen.*

*Davon zu unterscheiden sind Fälle, in denen sich aus dem Betriebstätten-Diskriminierungsverbot der DBA eine Entlastungsverpflichtung von der Abzugsbesteuerung ergibt.*

*B e i s p i e l : Ein deutsches Beratungsunternehmen führt bei einem österreichischen Kunden eine neunmonatige Beratung durch und benutzt während dieser Zeit vom Kunden zur Verfügung gestellte Räumlichkeiten, die für das deutsche Beratungsunternehmen eine Betriebstätte bilden. Die vom österreichischen Kunden gezahlten Beratungshonorare unterliegen nach § 98 Abs. 1 Z. 3 i.V. mit § 99 Abs. 1 Z. 5 EStG dem österreichischen Steuerabzug. Da sie aber einer inländischen Betriebstätte des deutschen Einkünfteempfängers zufließen, dürfen sie nicht gegenüber gleichartigen Zahlungen diskriminiert werden, die unbeschränkt steuerpflichtigen Beratungsunternehmen zugehen. In diesem Fall ist daher der Vergütungsschuldner selbst dann nicht an der Steuerfreistellung gehindert, wenn in der abgegebenen Erklärung (mittels Streichung des letzten Halbsatzes) ein Zufluss an eine inländischen Betriebstätte angegeben wird. Siehe aber auch Abs. 20.*

(11) Art und Höhe der Einkünfte: Diese Angabe ist lediglich für Kontrollzwecke erforderlich. Denn es soll aus der Erklärung erkennbar sein, dass sie genau in Bezug auf jene Zahlung abgegeben worden ist, hinsichtlich der der Vergütungsschuldner den Steuerabzug unterlassen oder eingeschränkt hat. Siehe auch Absatz 21.

### **1.3. Besonderheiten bei Personengesellschaften**

(12) Ist der Empfänger von abzugspflichtigen Inlandseinkünften eine im Ausland steuerlich als transparent behandelte Personengesellschaft, dann muss die Steuerentlastung von den einzelnen Gesellschaftern geltend gemacht werden. Durch die DBA-Entlastungsverordnung hat sich insoweit nichts an der bisherigen Rechtslage geändert.

(13) Durch die DBA-Entlastungsverordnung wird dem österreichischen Abfuhrpflichtigen allerdings nunmehr die Verpflichtung auferlegt, einerseits Firmennamen und Anschrift der Personengesellschaft sowie zusätzlich Namen und Anschriften der Personengesellschafter in Evidenz zu nehmen; ein amtliches Formular ist für diese Angaben nicht vorgesehen. Denn die Verordnung hat derzeit von umfassenderen Reglementierungen in diesem Bereich noch Abstand genommen. Lediglich dann, wenn Personengesellschaftern Beträge über 10.000 Euro zufließen, sind von diesen mit Ansässigkeitsbescheinigung versehene Vordrucke ZS-QU1 oder ZS-QU2 vorzulegen (falls eine unmittelbare Steuerentlastung an der Quelle angestrebt wird). Der österreichische Abfuhrpflichtige nimmt diese Vordrucke ergänzend zu den vorerwähnten formularfreien Angaben über die ausländische Personengesellschaft und ihre Gesellschafter zu den Dokumentationsunterlagen.

(14) Ist der Zahlungsempfänger eine ausländische Personengesellschaft, dann muss der Vergütungsschuldner jedenfalls prüfen, wie viele Gesellschafter im DBA-Partnerstaat ansässig sind, um das Ausmaß der Entlastungsberechtigung zu bestimmen. Hierbei sind die Sonderbestimmungen der DBA zu berücksichtigen, insb. jene mit der Schweiz und mit Italien, wonach die Gesamtzahlung von Dividenden oder Lizenzgebühren abkommenskonform zu entlasten ist, wenn mindestens 75% der Gewinne Gesellschaftern zugehen, die Ansässige des DBA-Partnerstaates sind (Art. 28 Abs. 4 DBA-Italien und Art. 28 Z. 6 DBA-Schweiz).

(15) Die Gesellschafterfeststellung ist allerdings nur dann erforderlich, wenn die Personengesellschaft im DBA-Partnerstaat – so wie in Österreich – als steuerlich transparent angesehen wird. Wird die Personengesellschaft im anderen Staat als Körperschaft besteuert und unterliegen daher im anderen Staat die gesamten Zahlungen aus Österreich in ihren

Händen der Besteuerung, dann ist auch dann die Entlastungsberechtigung für die Gesamtzahlung gegeben, wenn einzelne Gesellschafter der Personengesellschaft in Drittstaaten ansässig sein sollten.

(16) Unterhält die ausländische Personengesellschaft in Österreich eine **Betriebstätte** und gehen die Zahlungen dieser inländischen Betriebstätte zu, besteht keine Entlastungsberechtigung auf Grund des DBA, soferne nicht das Betriebstättendiskriminierungsverbot zur Anwendung kommt (siehe oben Abs. 10).

## **2. Zwingende Anwendung des Rückzahlungssystems**

### **2.1. Allgemeines**

(17) § 5 der Verordnung zeigt auf, in welchen Fällen der Vergütungsschuldner nicht berechtigt ist, die abkommensgemäße Steuerentlastung anlässlich der Auszahlung der Einkünfte vorzunehmen und in denen daher zwingend das Rückzahlungsverfahren anzuwenden ist. Der Umstand, dass diese Ausschlussliste auch gegenüber Einkünfteempfängern in EU-Staaten gilt, kann hierbei keine EU-Widrigkeit zur Folge haben. Denn wenn der Steuerabzug als solcher EU-konform ist, bringt die Anwendung der DBA lediglich Steuererleichterungen mit sich; und zwar in beiden Fällen, bei Anwendung des Quellenentlastungssystems und bei Anwendung des Rückzahlungssystems.

### **2.2. Keine ausreichende Dokumentation**

(18) Um die Steuerentlastung an der Quelle vornehmen zu können, muss der Vergütungsschuldner gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 der Verordnung über eine so ausreichende Dokumentation verfügen, dass sich daraus der Entlastungsanspruch des ausländischen Einkünfteempfängers ergibt. Der Vergütungsschuldner benötigt hierzu die ordnungsgemäß ausgefüllten und von der ausländischen Steuerverwaltung in Abschnitt IV bestätigten Formulare, wenn:

- der Vergütungsgrenzwert von € 10.000 überschritten wird oder
- in Österreich ein Zweitwohnsitz besteht.

(19) Liegen dem Vergütungsschuldner die ordnungsgemäß (d.h. auch leserlich) ausgefüllten Formulare vor und sind diese – in den vorgesehenen Fällen – von der ausländischen Verwaltung bestätigt, hat der Vergütungsschuldner damit den Bestand der

Entlastungsberechtigung dem Grunde nach ausreichend dokumentiert. In den meisten Fällen wird damit das Auslangen zu finden sein. Zu den Grunddokumentationserfordernissen zählt auch die in § 3 genannte Erklärung, aus der hervorgeht, dass der Einkünfteempfänger keine Holding- und/oder Briefkastengesellschaft ist. Zeigt die Erklärung, dass solche Gegebenheiten vorliegen, oder fehlt diese Erklärung, muss die DBA-Entlastung im Rückzahlungsverfahren herbeigeführt werden. Die Erklärung ist in Vordruck ZS-QU2 bereits eingearbeitet.

(20) Zusätzliche Dokumentation ist aber erforderlich, wenn sich dies aus der besonderen Rechtslage des Abkommens ergibt, wie z.B. in den folgenden Fällen:

- Werden auf Grund von DBA nachträglich zufließende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (z.B. im Fall von Abfertigungen oder der Ausübung von eingeräumten Aktienoptionsrechten) bei im Ausland ansässigen Arbeitnehmern österreichischer Arbeitgeber von der österreichischen Lohnsteuer entlastet, muss neben dem Formular ZS-QU1 auch noch eine verlässliche Dokumentation über die Ermittlung des in Österreich steuerfrei zu stellenden Teiles der Einkünfte vorliegen.
- Werden auf Grund von DBA ausländische Grenzgänger bei österreichischen Firmen von der Lohnsteuer entlastet, wird idR auch eine (formlose) Bestätigung der ausländischen Steuerverwaltung über die Einstufung als Grenzgänger erforderlich sein.
- Sieht das DBA als Voraussetzung für die Steuerentlastung das Nichtüberschreiten einer jahresbezogenen Steuerfreigrenze vor (z.B. Art. 17 Abs. 1 DBA-USA), muss auch eine schriftliche Erklärung des Einkünfteempfängers über die Erfüllung dieser Voraussetzung vorliegen.
- Soll eine Zahlung, die an die inländische Betriebstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen geleistet wird, unter Berufung auf ein DBA-Betriebstättendiskriminierungsverbot vom Steuerabzug freigestellt werden, ist ein Nachweis erforderlich, aus dem hervorgeht, bei welchem Finanzamt und unter welcher Steuernummer diese Betriebstätte steuerlich erfasst ist.
- Sieht das DBA bei Vorliegen besonderer Voraussetzungen (z.B. bei überwiegender öffentlicher Förderung oder fehlender Gewinnerzielung) eine Freistellungsverpflichtung für Gastspiele ausländischer Kulturträger vor, ist eine entsprechende Bestätigung der Steuerverwaltung des DBA-Partnerstaates erforderlich, aus der sich das Vorliegen dieser

Voraussetzung ergibt (derartige Regelungen enthalten z.B. Artikel 17 Abs. 3 DBA-Deutschland, Artikel 17 Abs. 3 DBA-Großbritannien, Artikel 17 Abs. 3 und 4 DBA-Frankreich).

(21) Die Vordrucke ZS-QU1 und ZS-QU2 enthalten unter anderem die Frage nach der Höhe der nach inländischem Recht abzugspflichtigen Einkünfte. Diese Frage dient in erster Linie Kontrollzwecken. Denn es soll aus dem ausgefüllten Vordruck erkennbar sein, dass er genau in Bezug auf jene Zahlung abgegeben worden ist, hinsichtlich der der Vergütungsschuldner den Steuerabzug unterlassen oder eingeschränkt hat. Die Angabe von angemessenen Schätzwerten soll nicht beanstandet werden. Lässt sich die Höhe der Einkünfte im Vorhinein aber auch nicht annähernd schätzen (z.B. weil Lizenzgebühren vom unbekannten Verkaufsumsatz abhängig und vierteljährlich abgerechnet werden) dann kann dem Kontrollerfordernis durchaus auch in der Weise entsprochen werden, dass in dem Vordruck auf einen (nachträglich zu erstellenden) Ergänzungsbeleg (z.B. den jeweiligen Überweisungsbeleg) hingewiesen wird, aus dem diese Daten verlässlich ablesbar sind. In solchen Fällen wird auf diese Weise den Dokumentationsanforderungen noch „ausreichend“ (im Sinn von § 5 Abs. 1 Z. 1 der VO) entsprochen.

(22) Werden ordnungsgemäße Formulare erst nach der steuerentlastet vorgenommenen Auszahlung der Einkünfte beigebracht, so ist dies nicht schädlich. Unterlässt der Einkünfteempfänger aber trotz Zusage die nachträgliche Zusendung der ordnungsgemäß ausgefüllten und bestätigten Formblätter, wird der Vergütungsschuldner zur Haftung heranzuziehen sein.

### **2.3. Erkennen fehlender Entlastungsberechtigung**

(23) Ist für den Abfuhrpflichtigen erkennbar oder zu vermuten, dass falsche Angaben gemacht werden oder dass eine Steuerumgehung angestrebt wird, dann entfällt für ihn gemäß § 5 Abs. 1 Z. 2 der Verordnung die Berechtigung für die Vornahme der DBA-Entlastung; denn dann steht nicht mehr zweifelsfrei fest, dass die Einkünfte auch tatsächlich dem Zahlungsempfänger steuerlich zuzurechnen sind (siehe auch Abs. 6).

(24) Wird beispielsweise bei einem mit einer kanadischen Künstleragenturgesellschaft abgeschlossenen Vertrag das vertraglich bedungene Entgelt nicht dem Vertragspartner (der zur Steuerentlastung berechtigten Künstleragentur), sondern unmittelbar dem (nicht entlastungsberechtigten) Künstler ausgezahlt, müsste eine Steuerumgehung vermutet werden, wenn der Zahlungsempfänger (der Künstler) keine Vollmacht der Künstleragentur

zur Empfangnahme der nicht ihm, sondern der Künstleragentur geschuldeten Vergütungen vorlegt.

(25) Sollte dem Abfuhrpflichtigen bekannt sein, dass man Briefkastengesellschaften zu Personengesellschaften zusammenschließt, um solcherart die in § 3 Abs. 1 der Verordnung vorgesehenen Erklärungspflichten zu umgehen, wäre eine unmittelbare Steuerentlastung bei Auszahlung der Beträge an die Personengesellschaft ebenfalls nicht rechtmäßig.

## **2.4. Echter Künstler/Sportlerdurchgriff**

(26) In jenen Fällen, in denen Vergütungen, die an ausländische Unternehmen gezahlt und von diesen an Künstler weitergereicht werden, beschränkt sich die Abzugssteuerpflicht des Vergütungsschuldners bereits nach inländischem Recht auf den „Künstleranteil“ und bildet daher keinen Anwendungsfall der DBA-Entlastungsverordnung (dies allerdings unter der Voraussetzung, dass das ausländische Unternehmen nicht selbst als „Mitwirkender“ im Sinn von § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG anzusehen ist). Im Allgemeinen ist der Künstler selbst in Österreich steuerpflichtig, sodass sich daher für den „Künstleranteil“ kein DBA-Entlastungserfordernis ergibt. § 5 Abs. 1 Z. 3 der Verordnung ist daher nur für jene Sonderfälle von Relevanz, in denen sich sehr wohl für den Künstleranteil aus dem Abkommen heraus eine Steuerentlastungsberechtigung ergibt : z.B. unterliegen in Ungarn ansässige Künstler mangels einer dem Artikel 17 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden Abkommensbestimmung nicht der inländischen Abzugsbesteuerung; auch US-Künstler, deren jährliche Vergütung in Österreich die Grenze von 20.000 US-Dollar nicht übersteigt, sind von der Abzugsbesteuerung zu entlasten. Einen anderen Anwendungsfall enthält Abs. 40.

(27) In derartigen Fällen einer abkommensrechtlichen Entlastungsverpflichtung setzt eine Entlastung an der Quelle gemäß § 5 Abs. 1 Z. 3 der Verordnung voraus, dass die Identität und Anschrift des ausländischen Künstlers in Evidenz genommen wird und dass Angaben über die Höhe des „Künstleranteils“ vorliegen. § 5 Abs. 2 der Verordnung steht mit seinem Verbot einer Entlastung des Künstleranteils an der Quelle nicht entgegen. Denn § 5 Abs. 2 bezieht sich auf jene Fälle, in denen der Künstler von der Künstleragentur Vergütungen weitergereicht bekommt, die zur beschränkten Steuerpflicht zu erfassen sind; dies trifft aber für die im vorstehenden Absatz angesprochenen Fälle nicht zu.

## **2.5. Arbeitskräftegestellung**

(28) § 5 Abs. 1 Z. 4 der Verordnung sieht wegen des in diesem Bereich international zu beobachtenden Umgehungsproblems eine Entlastungssperre vor; werden daher z.B.

ausländische Arbeitskräfte von inländischen Baufirmen aufgenommen, wobei formal der Weg einer Anmietung von einer ausländischen Verleihfirma gewählt wird, besteht das Risiko, dass die inländischen Baufirmen sich selbst nicht als die wahren Arbeitgeber einstufen und daher weder Lohnsteuer einbehalten noch den 20%igen Abzug von den Arbeitskräftegestellungsvergütungen vornehmen und sich hierbei auf das DBA mit dem ausländischen Staat berufen. Durch den Zwang zum Rückzahlungsverfahren werden derartige Fälle gleichsam automatisch der Finanzverwaltung zur Kenntnis gebracht.

(29) Allerdings sollte mit dieser Regelung nicht bewirkt werden, dass hierdurch auch im Fall der konzerninternen Personalentsendung zusätzliche Beschwerden geschaffen werden. Werden daher von ausländischen Konzerngesellschaften Mitarbeiter (im Angestelltenstatus) vorübergehend an österreichische Konzerngesellschaften verliehen, dann sollten die ausländischen Muttergesellschaften nicht genötigt werden, hinsichtlich der Gestellungsvergütungen zunächst einen Steuerabzug zu erleiden und diesen sodann im Nachhinein auf Grund des Abkommens wieder rückzufordern.

(30) Durch BGBl. II Nr. 44/2006 ist in § 5 Abs. 3 der Verordnung die Möglichkeit geschaffen worden, dass auch in allen anderen Fällen inländische Beschäftiger von verleasten ausländischen Arbeitskräften die Gestellungsvergütung unmittelbar auf Grund von DBA vom Steuerabzug freistellen, wenn dies gemäß § 5 Abs. 3 der Verordnung durch Bescheid des Finanzamtes Bruck-Eisenstadt-Oberwart zugelassen wird; diese Bescheiderteilung ist möglich, wenn sichergestellt ist, dass keine Umgehungsgestaltung vorliegt und das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen (oder alternativ der inländische Beschäftiger) für die überlassenen Arbeitskräfte die lohnsteuerlichen Pflichten übernimmt. Wird eine abkommensrechtliche Steuerbefreiung hinsichtlich der gezahlten Arbeitslöhne geltend gemacht (insbesondere bei Anwendung der „183-Tage-Klausel“ von DBA), dann zählt zu diesen Pflichten auch die Erbringung des Nachweises, dass die abkommensrechtlichen Voraussetzungen für eine solche Steuerbefreiung erfüllt sind. Befreiungsanträge können beim Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart formlos unter Anschluss einer Ansässigkeitsbescheinigung des Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens gestellt werden.

(31) Nimmt der inländische Gestellungsnehmer (Beschäftiger) in Anwendung des § 5 Abs. 3 der Verordnung für die überlassenen Arbeitskräfte die lohnsteuerlichen Pflichten wahr, so tritt er damit lediglich als befugter Vertreter für das ausländische

Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen auf. Ein Übergang der steuerrechtlichen Arbeitgebereigenschaft auf den Gestellungsnehmer (Beschäftiger) wird dadurch nicht ausgelöst.

(32) Einzelheiten über die Anwendungsgrundsätze können einem Informationsblatt entnommen werden, das diesem Erlass als Beilage angeschlossen ist.

## **2.6. Zahlungen an Stiftungen, Trusts, Investmentfonds**

(33) Angesichts der derzeitigen Ungewissheit über die Abkommensberechtigung ausländischer Trusts und Investmentfonds sieht die Verordnung in § 5 Abs. 1 Z. 5 hier ebenfalls eine Sperre für die Quellenentlastung vor und dehnt diese auf die teilweise funktional trustähnlichen Stiftungen aus.

## **2.7. Zahlungen an doppelansässige Gesellschaften**

(34) § 5 Abs. 1 Z 6 der Verordnung will einen leichtfertigen Umgang mit Geschäftsleitungsverlegungen von Gesellschaften unterbinden; um der auszahlenden Stelle eine Abspaltung des Geschäftsleitungsortes vom Gründungsort auch im vereinfachten Verfahren ersichtlich zu machen, sieht § 2 Abs. 2 Z. 4 der Verordnung ein entsprechendes Erklärungserfordernis vor; bei Verwendung des Formulars ZS-QU2 sind entsprechende Erklärungen bereits im Formular vorgesehen.

## **2.8. Kreditinstitute**

(35) Aus administrativen Vollzugsgründen erwies sich im gegebenen Zusammenhang das Rückzahlungsverfahren als die geeignete DBA-Entlastungsmethode.

## **3. Besonderheiten bei Künstlern und Sportlern**

(36) Besonderheiten sind zu beachten, wenn Künstler in keine unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit dem österreichischen Veranstalter treten, sondern wenn unmittelbarer Vertragspartner des österreichischen Veranstalters andere Unternehmen (Künstleragenturen, Konzertdirektionen, TheaterAGs, Filmproduktionsgesellschaften) sind. Der Verwaltungsgerichtshof hat die frühere Verwaltungspraxis verworfen, derzu folge diese zwischen den Künstler und den Veranstalter tretenden Unternehmen „Mitwirkende an der inländischen Unterhaltungsdarbietung“ sind und folglich mit den vereinnahmten Beträgen der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (VwGH v. 27.11.2003, 2000/15/0033). Unternehmen, die reine Managementaufgaben erfüllen, sind keine Mitwirkenden, denn der Gerichtshof

verlangt „Beteiligung“ an der Unterhaltungsdarbietung. Nach Auffassung des BM für Finanzen liegt das Wesen einer „Beteiligung“ eines Gewerbebetriebes an der Unterhaltungsdarbietung darin, dass dieser Betrieb auf die inhaltliche Gestaltung der Unterhaltungsdarbietung unmittelbaren Einfluss nimmt. Dies ist bei einer Theater-AG und bei der Trägervereinigung eines Orchesters der Fall (VwGH v. 11.12.2003, 2000/14/0165), nicht aber bei einer nur Managementleistungen erbringenden Künstleragentur. Auch eine Filmproduktionsgesellschaft, die wie eine Theater-AG Unterhaltungsdarbietungen produziert, wird als Mitwirkender an der Unterhaltungsdarbietung zu werten sein.

(37) Unter diesen Gegebenheiten – die sinngemäß auch im Bereich der Sportveranstaltungen von Relevanz sind – wird daher aus der Sicht eines österreichischen Vergütungsschuldners für die Abzugssteuer nach § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG zwischen folgenden vier Grundtypen von Gestaltungsszenarien zu unterscheiden sein: Vertragsabschluss mit **Künstleragenturen** (und gleichzustellenden Unternehmen) einerseits und mit **Theater-AGs** (und gleichzustellenden Unternehmen) andererseits, wobei diese zwei Typen von Vertragspartnern wiederum in Staaten ansässig sein können, deren DBA mit Österreich nur eine dem Artikel 17 Abs. 1 OECD-MA nachgebildete Bestimmung enthalten (z.B. **Belgien**) oder die auch eine dem Artikel 17 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Regelung vorsehen (z.B. **Deutschland**).

(38) Artikel 17 **Abs. 1** OECD-MA gestattet nur eine Besteuerung der Künstler, wohingegen Artikel 17 **Abs. 2** OECD-MA auch eine Besteuerung „Dritter“ (also zwischen den Künstler und den inländischen Veranstalter tretender anderer Unternehmen) erlaubt. Artikel 17 Abs. 2 OECD-MA sieht damit die Möglichkeit eines „unechten Künstlerdurchgriffes“ vor; „unecht“ deshalb, weil einerseits nicht der Künstler, sondern der zwischengeschaltete Rechtsträger der Abgabepflichtige ist und weil andererseits auch der Gewinn des zwischengeschalteten Rechtsträgers in die Abzugsbesteuerung einbezogen werden kann. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang im Übrigen, dass Abkommensrecht innerstaatliches Recht nur einschränken, nicht aber erweitern kann.

(39) Belgische Künstleragentur:

*Beispiel: Ein österreichischer Veranstalter zahlt 100 an eine belgische Künstleragentur, die 60 an den belgischen Künstler weitergibt. Nach innerstaatlichem Recht darf der Künstleranteil besteuert werden, sodass der Veranstalter zur Einbehaltung einer Steuer von 12 (20% von 60) verpflichtet ist.*

Die Verwaltungspraxis vor dem 1. Juli 2005 gründete sich auf das Urteil des BFH vom 20.6.1984, BStBl. II 1984, 828; in diesem Urteil wurde die deutsche Abzugsbesteuerung

gegenüber einer österreichischen Konzertdirektion als abkommenswidrig eingestuft; das damals anzuwendende Abkommen mit Österreich enthielt keine dem Artikel 17 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Klausel. Im Gefolge der österreichischen Judikatur wird an dieser Verwaltungspraxis aber nicht mehr festgehalten. Denn Z. 8 letzter Satz des OECD-Kommentars zur Artikel 17 OECD-MA gestattet eine Auslegung von Art. 17 Abs. 1, derzufolge durch die Agentur direkt auf den Künstler durchgegriffen werden kann ("echter Künstlerdurchgriff"). Dies geschieht, wenn entsprechend der VwGH-Judikatur nicht mehr die ausländische Agentur ("unechter Künstlerdurchgriff"), sondern - mit dem Künstleranteil - unmittelbar der Künstler selbst besteuert wird. Die Änderung der bisherigen Verwaltungspraxis wird durch § 5 Abs. 2 der Verordnung (letzter Halbsatz) auf indirektem Weg angeordnet, und zwar mit Wirkung ab 1. Juli 2005. Denn in dieser Bestimmung wird in Fällen, die dem vorliegenden Beispiel entsprechen, dem Vergütungsschuldner mit Wirkung ab 1. Juli 2005 die Freistellung des Künstleranteils von der Besteuerung untersagt.

Liegen keinerlei konkrete Informationen über die Höhe des Künstleranteils vor, dann kann vom Vergütungsschuldner nicht unter Berufung auf Abkommensrecht dessen ungeachtet eine Einschränkung der Besteuerung auf einen **griffweise** geschätzten Künstleranteil vorgenommen werden; es bestehen aber keine Bedenken, wenn im Einvernehmen mit dem zuständigen Finanzamt oder mit der Steuer- und Zollkoordination auf der Grundlage von Erfahrungswerten eine schätzungsweise Ermittlung des Künstleranteils vorgenommen wird.

#### (40) Belgische Theater-AG:

*Beispiel: Eine belgische Theater-AG wird von einem österreichischen Theaterverein für ein Gastspiel engagiert und erhält dafür eine Vergütung von 1.000. Daraus werden die Künstlergagen (600) sowie die sonstigen Kosten (380) bestritten, sodass der Theater-AG ein Reingewinn von 20 verbleibt.*

Die ausländische Theater-AG unterliegt auf der Grundlage der VwGH-Judikatur nach innerstaatlichem Recht als Mitwirkender an einer inländischen Unterhaltungsdarbietung der Bruttoabzugsbesteuerung mit 200 (20% von 1.000). Nach DBA-Recht (Art. 17 Abs. 1 OECD-MA) darf aber nur der "echte Künstlerdurchgriff" angewendet werden. Die Theater-AG ist sonach mit den erzielten Einkünften nicht mehr steuerpflichtig, sodass die Steuerpflicht der Künstler auflebt und sie mit ihrem Anteil an den Einkünften zur beschränkten Steuerpflicht zu erfassen sind. Geht man aber davon aus, dass die Künstler durchwegs Dienstnehmer des belgischen Theaters sind, kann der Steuerabzug nach § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG nicht zur Anwendung kommen. Dem einladenden österreichischen Theaterverein kann aber auch nicht

die Verpflichtung zu einem Lohnsteuerabzug auferlegt werden, sodass die Geltendmachung der Steuerpflicht der Künstler nur im Veranlagungsweg stattfinden kann. Allerdings greift hier § 5 Abs. 1 Z. 3 der Verordnung ein, denn es werden von den Dienstnehmern "Vergütungen aus einer Tätigkeit im Sinne des § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG" erzielt. Damit kommt aber hinsichtlich der an die belgische Theater-AG zahlten Vergütung eine Freistellung vom österreichischen Steuerabzug (20% von 1.000) nur dann in Betracht, wenn Name und Anschrift der Künstler und die Höhe ihrer Vergütungen bekannt gegeben werden.

(41) Deutsche Künstleragentur:

*B e i s p i e l : Ein österreichischer Veranstalter zahlt 100 an eine deutsche Künstleragentur, die 60 an den deutschen Künstler weitergibt. Nach innerstaatlichem Recht darf der Künstleranteil besteuert werden, sodass der Veranstalter zur Einbehaltung einer Steuer von 12 (20% von 60) verpflichtet ist.*

Da das DBA-Deutschland eine dem Artikel 17 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Bestimmung enthält, dürfte abkommensrechtlich eine Abzugssteuer von 20 (20% von 100) erhoben werden. Jedoch kann Abkommensrecht keine Besteuerungsrechte schaffen, die im innerstaatlichen Recht nicht vorhanden sind; es trifft den Vergütungsschuldner daher nur eine Abzugsverpflichtung von 12. Wenn in diesem Fall der Vergütungsschuldner eine Abzugssteuer von 20 erhoben hat, weil er über keine Angaben hinsichtlich des Künstleranteiles verfügt hat, dann wäre für die Bearbeitung eines Rückzahlungsantrages nicht das Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart, sondern das für die Erhebung der Abzugssteuer berufene Finanzamt zuständig. Denn der Rückzahlungsanspruch gründet sich nicht auf Abkommensrecht, sondern auf innerstaatliches Recht.

(42) **Deutsche Theater AG:**

*B e i s p i e l : Eine deutsche Theater-AG wird von einem österreichischen Theaterverein für ein Gastspiel engagiert und erhält dafür eine Vergütung von 1.000. Daraus werden die Künstlergagen (600) sowie die sonstigen Kosten (380) bestritten, sodass der Theater-AG ein Reingewinn von 20 verbleibt.*

Da das DBA-Deutschland eine dem Artikel 17 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Bestimmung enthält, hat der österreichische Vergütungsschuldner unter Berücksichtigung der österreichischen Rechtsprechung eine Abzugssteuer von 200 (20% von 1.000) einzubehalten und abzuführen. § 5 Abs. 2 der Verordnung gestattet keine Einschränkung auf den Künstleranteil; denn in diesem Fall sind die Einkünfte der Künstler keine "zur beschränkten

Steuerpflicht zu erfassende Vergütungen", weil sie wirtschaftlich bereits in den Händen des Theaters miterfasst worden sind. Dem deutschen Theater steht allerdings das Recht zu, im Wege einer Antragsveranlagung eine Herabsetzung der Steuerleistung auf jenen Betrag zu erwirken, der auf die Nettoeinkünfte des Theaters entfällt. Wird ein solcher Antrag gestellt und führt dies dazu, dass die Künstlergagen als Betriebsausgabe aus der Besteuerungsgrundlage der Theater-AG ausgeschieden werden, dann lebt damit die steuerliche Erfassbarkeit im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der Künstler auf. Im Rahmen dieser Veranlagung wird daher darüber zu wachen sein, dass die in Österreich steuerpflichtigen Mitwirkenden – soweit der Schwellenwert des § 42 Abs. 3 EStG von € 2.000 überschritten wird – auch tatsächlich der österreichischen Besteuerung unterzogen werden. Wird von dem deutschen Theater kein Besteuerungsnachweis hinsichtlich der Gagen der Künstler erbracht (zu diesem Besteuerungsnachweis sind im EU-Raum und in Norwegen ansässige Steuerpflichtige auf Grund des Abgabenänderungsgesetzes 2004 nicht mehr verpflichtet), wird im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen eine listenmäßige Bekanntgabe der in Österreich steuerpflichtigen Künstler (im Sinn des DBA) erforderlich sein, aus der sich Name und Anschrift sowie die Höhe der für das Inlandsgastspiel bezogenen Vergütungen ergibt. Denn nur auf diese Weise wird eine Erfassung der Mitwirkenden zur beschränkten Steuerpflicht im EU-weiten Ermittlungs- und Vollstreckungsamtshilfeweg möglich.

## **ANHANG**

### **Informationsblatt**

#### **betreffend die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen bei der internationalen Arbeitskräftegestellung durch ausländische Unternehmen**

(Stand 1. 3. 2006)

Gemäß § 98 Abs. 1 Z. 3 iV mit § 99 Abs. 1 Z. 5 EStG unterliegen Vergütungen an ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen einem Steuerabzug; dieser Steuerabzug gilt **die Steuerpflicht der überlassenen Arbeitskräfte ab**, weil deren steuerpflichtige Einkünfte wirtschaftlich in der Arbeitskräftegestellungsvergütung erfasst sind (§ 98 Abs. 1 Z. 4 letzter Satz EStG). Nach Maßgabe jenes Artikels des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens, der Artikel 7 des OECD-Musterabkommens entspricht, ist das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen wohl berechtigt, eine Entlastung hinsichtlich der von der Gestellungsvergütung zu erhebenden Abzugssteuer zu begehren; dies aber nur dann, wenn die lohnsteuerliche Erfassung der Arbeitslöhne sichergestellt ist. Denn Artikel 7 kann nicht so ausgelegt werden, dass dadurch Österreich die Berechtigung verliert, die in der Arbeitsgestellungsvergütung enthaltenen Arbeitslöhne zu besteuern.

Die abkommensgemäße Steuerentlastung kann durch Steuerrückzahlung oder durch Steuerbefreiung herbeigeführt werden.

#### **A. Steuerrückzahlung**

Eine Steuerrückzahlung kann unter Verwendung der Vordrucke ZS-RD1 (deutsche Version) oder ZS-RE1 (englische Version) unter Anschluss der Beilage C beim Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart, A 7001, Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, Tel. 02682 62831-0, beantragt werden. Siehe auch den Basiserlass über die Rückzahlung österreichischer Abzugssteuern auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, AÖFV Nr. 63/2002.

Eine Rückzahlung der gesamten Steuerabzugsbeträge setzt den Nachweis der lohnsteuerlichen Erfassung der in Österreich steuerpflichtigen Arbeitslöhne voraus.

Wird geltend gemacht, dass eine lohnsteuerliche Erfassung in Österreich nicht stattfinden kann, weil bei den unter 183 Tage nach Österreich entsandten Arbeitnehmern auf der

Grundlage der sogenannten 183-Tage-Klausel jenes Abkommens, das mit dem Ansässigkeitsstaat der betreffenden Dienstnehmer besteht, das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat der Arbeitskräfte übertragen worden ist, ergibt sich aus § 138 der Bundesabgabenordnung die Verpflichtung, die Richtigkeit dieser Behauptung zu beweisen (die 183-Tage-Klausel ist jene Bestimmung, die Artikel 15 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens im jeweils anzuwendenden DBA entspricht).

Die Nachweisführung könnte durch eine listenmäßige Darstellung erfolgen, aus der sich Nachstehendes ergibt:

- a) Informationen über den Steuerabzug, dessen Rückzahlung beantragt wurde
  - Name, Firmenname und Anschrift der österreichischen Beschäftiger (einschl. UID-Nr.);
  - Höhe des von den einzelnen Beschäftigern vorgenommenen Steuerabzuges, dessen Rückzahlung beantragt wird (samt Belegen);
- b) in Österreich lohnsteuerpflichtige Arbeitnehmer
  - Name und Anschrift der Arbeitnehmer, für die in Österreich Steuerpflicht besteht;
  - Nachweis ihrer lohnsteuerlichen Erfassung in Österreich;
- c) Arbeitnehmer, für die die 183-Tage-Klausel in Anspruch genommen wird
  - Name und Anschrift der Arbeitnehmer;
  - Ansässigkeitsbescheinigungen dieser Arbeitnehmer, ausgestellt von der Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates des Arbeitnehmers;
  - Höhe der Arbeitslöhne dieser Arbeitnehmer und Nachweis der steuerlichen Erfassung in den Ansässigkeitsstaaten.

Sollten alternative Nachweisführungen angeboten werden, die in vereinfachter Form die Berechtigung für die Steuerrückzahlung dokumentieren, wäre das Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart bereit, darüber in Verhandlungen einzutreten. Die Berechtigung der Rückzahlung muss aber jedenfalls davon abhängig gemacht werden, dass die steuerliche Erfassung der Arbeitslöhne der überlassenen Arbeitskräfte in Österreich (oder bei abkommensrechtlicher Zuteilung des Besteuerungsrechtes an den Ansässigkeitsstaat in diesem Staat) gewährleistet ist.

Es steht im Übrigen frei, die Frage der Rückzahlungsberechtigung zum Gegenstand eines im Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Verständigungsverfahrens zu machen, das im Ansässigkeitsstaat des Rückzahlungswerbers einzuleiten wäre.

## **B. Steuerbefreiung**

Gemäß § 5 Abs. 3 der DBA-Entlastungsverordnung (DBA-EVO) kann durch Bescheid eine Entlastung an der Quelle (Befreiung von der Verpflichtung zur Vornahme des Steuerabzuges) zugelassen werden, wenn sichergestellt ist, dass keine Umgehungsgestaltung vorliegt und das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen für die überlassenen Arbeitskräfte die lohnsteuerlichen Pflichten übernimmt; wird eine abkommensrechtliche Steuerbefreiung hinsichtlich der gezahlten Arbeitslöhne geltend gemacht (insbesondere bei Anwendung der „183-Tage-Klausel“ von Doppelbesteuerungsabkommen), dann zählt zu diesen Pflichten der Nachweis, dass die abkommensrechtlichen Voraussetzungen für eine solche Steuerbefreiung erfüllt sind. Befreiungsanträge können formlos beim Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart unter Anschluss einer Ansässigkeitsbescheinigung des Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens gestellt werden.

Verdacht auf Umgehungsgestaltung liegt insbesondere dann vor, wenn ein Vergleich der Höhe der Arbeitskräftegestellungsvergütungen mit der Höhe der Lohnzahlungen erkennen lässt, dass ein ungewöhnlicher Gewinnabfluss in das Ausland vorliegt, oder wenn Anhaltspunkte bestehen, dass im Ausland lediglich eine Scheinkapitalgesellschaft (Briefkastengesellschaft) existiert oder wenn unter Inanspruchnahme der „183-Tage-Klausel“ der Doppelbesteuerungsabkommen unbesteuerte Billigarbeitskräfte in den österreichischen Arbeitsmarkt eingeschleust werden sollen. Weiters ist auf der Grundlage von Rz 924 Lohnsteuerrichtlinien zu prüfen, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Arbeitgeberfunktionen möglicherweise nicht vom ausländischen Arbeitskräfteüberlasser, sondern von den österreichischen Beschäftigern wahrgenommen werden, sodass die Funktion des ausländischen Unternehmens lediglich in einer bloßen Arbeitskräftevermittlung besteht.

Die Zulässigkeit der unmittelbaren DBA-Anwendung durch Steuerfreistellung ist jedenfalls mit der Auflage zu verbinden, dass die lohnsteuerliche Erfassung der Arbeitskräfte sichergestellt wird. Hierzu muss vorweg das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen ein Finanzamt auswählen, das bereit ist, die lohnsteuerliche Überwachung zu übernehmen. Bei Bedarf kann in dieses Auswahlverfahren der Fachbereich für Internationales Steuerrecht der

Steuer- und Zollkoordination eingebunden werden (Leiterin Frau Hofrat Dr. Renate Brandner, 5026 Salzburg, Aignerstraße 10, Tel: 0662 633301/1324) und nötigenfalls eine Zuständigkeitsdelegierung ausgesprochen werden. Die Erteilung einer Steuernummer („Signal L“) durch das Finanzamt an das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen ist ein Indiz dafür, dass die lohnsteuerliche Überwachung der aus dem Ausland überlassenen Arbeitskräfte sichergestellt ist.

Sobald das antragstellende ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen das Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart darüber informiert hat, welches Amt die Überwachung der Lohnsteuererhebung übernimmt, kann das Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart in Zusammenarbeit mit dem für die Lohnsteuererhebung zuständigen Finanzamt über den Antrag auf Steuerbefreiung entscheiden.

Wird für einen Teil der überlassenen Arbeitskräfte, auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen eine Befreiung von der österreichischen Einkommensbesteuerung geltend gemacht (insb. auf Grund einer „183-Tage-Klausel“), ist der Nachweis für die Berechtigung zur Unterlassung des Lohnsteuerabzuges zu erbringen. Dieser Nachweis kann in der Form erbracht werden, dass in einer periodisch aktualisierten Liste – gegliedert nach Ansässigkeitsstaaten der Arbeitskräfte – bekannt gegeben wird:

- Name und Anschrift der Arbeitskräfte;
- Dauer des Arbeitseinsatzes in Österreich;
- die maßgebende Befreiungsbestimmung des Doppelbesteuerungsabkommens;
- Name und Anschrift des österreichischen Beschäftigers (einschl. dessen UID-Nummer);
- Nachweis der steuerlichen Erfassung der in Österreich freizustellenden Arbeitslöhne in den Ansässigkeitsstaaten.

Das überwachende Finanzamt kann Erleichterungen bei der Nachweisführung genehmigen, solange ausreichend sichergestellt bleibt, dass die Auslandsarbeitskräfte in ihren Ansässigkeitsstaaten besteuert werden.

Bei ausländischen Arbeitsgestellungsunternehmen, die ihre Arbeitskräfte ausschließlich nur so kurzfristig nach Österreich verleihen, dass auf Grund der 183-Tage-Klauseln mit keiner inländischen Lohnsteuerleistung zu rechnen ist, übernimmt die Überwachung der Abkommenskonformität der geltend gemachten Verlagerung des Besteuerungsrechtes von

Österreich auf die Ansässigkeitsstaaten der Arbeitskräfte das Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart, sodass diesfalls die Auswahl eines anderen Amtes für die steuerliche Überwachung nicht erforderlich ist.

Eine positive Antragserledigung kann nur im Einvernehmen mit dem Antragsteller ergehen, wobei dieses Einvernehmen durch Abgabe eines Rechtsmittelverzichtes dokumentiert werden muss.

Um den Beschäftigern (den Kunden) des Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens die Berechtigung zur Unterlassung des Steuerabzuges zu vermitteln, ist es notwendig, dass ihnen vom Arbeitskräfteüberlasser zeitgerecht Kopien des Befreiungsbescheides übermittelt werden.

Für Auskünfte zu den Antragstellungen steht im Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart Frau Regierungsrat Johanna Kranz, Telefon 02682 62831/5140, zur Verfügung.

## C. Muster eines Befreiungsbescheides

### B e s c h e i d

Über Ihren Antrag vom ....., Zeichen ....., wird auf Grund des § 5 Abs. 3 der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006 festgestellt, dass für Arbeitsgestellungsvergütungen, die in der Zeit vom ..... bis ..... bezogen werden, die verordnungsgemäßen Voraussetzungen für eine abkommenskonforme Steuerentlastung an der Quelle vorliegen.

Es wird damit die Auflage verbunden, für die überlassenen Arbeitskräfte die lohnsteuerlichen Pflichten des Arbeitgebers gegenüber dem Finanzamt .....<sup>1</sup> wahrzunehmen; zu diesen Pflichten zählt auch, das Vorliegen der Voraussetzungen für geltend gemachte Steuerbefreiungen nachzuweisen.

Beschäftiger, denen eine Kopie dieses Bescheides vorliegt, sind nach Maßgabe dieses Bescheides und der anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen von der Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr der Abzugssteuer nach § 99 Abs. 1 Z. 5 EStG befreit.

Der zeitliche Anwendungsbereich dieses Bescheides kann verlängert werden, wenn in den entscheidungswesentlichen Voraussetzungen keine entgegenstehenden Veränderungen eintreten.

#### Begründung:

Gemäß § 5 Abs. 3 der DBA-Entlastungsverordnung (DBA-EVO) kann durch Bescheid eine Entlastung an der Quelle zugelassen werden, wenn sichergestellt ist, dass keine Umgehungsgestaltung vorliegt und das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen für die überlassenen Arbeitskräfte die lohnsteuerlichen Pflichten übernimmt.

Die Zulässigkeit der Quellenentlastung war mit der Auflage zu verbinden, dass die steuerliche Erfassung der Arbeitskräfte sichergestellt wird. Das Finanzamt .....<sup>1</sup> hat die Zuständigkeit für die Überwachung der steuerlichen Erfassung übernommen. Wird für überlassene Arbeitskräfte auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen eine Befreiung von der österreichischen Einkommensbesteuerung geltend gemacht, ist diesem Finanzamt gegenüber der Nachweis für die Berechtigung zur Unterlassung des Lohnsteuerabzuges zu erbringen.

#### Rechtsmittelbelehrung:

Infolge Abgabe eines Rechtsmittelverzichtes ist die Einbringung einer Berufung gegen diesen Bescheid unzulässig.

Bundesministerium für Finanzen, 10. März 2006

---

<sup>1</sup> Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart, wenn auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (insb auf Grund der 183-Tage-Klausel) für sämtliche überlassene Arbeitskräfte Lohnsteuerfreiheit in Österreich geltend gemacht wird.