

14. Juli 2011

BMF-010221/1162-IV/4/2011

EAS 3228

Steuerabzugspflicht bei Zahlungen an ausländische freiberuflich tätige Unternehmensberater

§ 99 EStG 1988 legt fest, unter welchen Voraussetzungen die beschränkte Steuerpflicht von ausländischen Einkünfteempfängern durch Steuerabzug wahrzunehmen ist. Die Anwendung des Steuerabzugsverfahrens dient in erster Linie der Sicherung des Steueraufkommens bei einer inländischen Einkünfteerzielung durch Steuerausländer.

Werden von einem inländischen Unternehmen Honorare an einen freiberuflich tätigen ausländischen Unternehmensberater gezahlt, dann unterliegt der ausländische Unternehmensberater nach § 98 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 mit seinen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht, wenn die den Honoraren zu Grunde liegende Tätigkeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird (und sich aus einem anzuwendenden DBA keine Steuerfreistellungsverpflichtung ergibt).

§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 sieht bei "Einkünften aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung" die Steuerabzugspflicht vor. Das Gesetz verknüpft die Abzugspflicht nicht mit der Gewerblichkeit der Einkünfte hervorbringenden Tätigkeit. Es erschien auch nicht verständlich, warum das Einbringlichkeitsrisiko bei einer gewerblichen Beratung ein größeres sein soll als bei freiberuflicher Beratung. Im Übrigen ist für inländische Zahlstellen oft nicht mit der nötigen Sicherheit erkennbar, ob ein ausländischer Berater im Rahmen einer freiberuflichen oder einer gewerblichen Tätigkeit seine Beratungstätigkeit entfaltet.

Das VwGH-Erkenntnis vom 20.09.2007, 2006/14/0051, mag auf den ersten Blick in die Richtung einer Abzugsfreiheit für eine freiberuflich ausgeübte ausländische Unternehmensberatung verstanden werden. Allerdings hat sich der VwGH in diesem Erkenntnis nicht mit der Rechtsfrage auseinandergesetzt, ob der Begriff "kaufmännische oder technische Beratung" in § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 einen Steuerabzug nur bei ausländischen gewerblich tätigen Unternehmensberatern zulässt. Dies wäre nach Auffassung des BM für Finanzen dann zu bejahen, wenn der Gesetzgeber in § 99 Abs. 1 Z 5 eine "kaufmännische

oder technische Beratung gemäß § 98 Abs. 1 Z 3" als abzugspflichtig erklärt hätte. Eine solche Begriffsverknüpfung ist aber nicht vorgenommen worden und kann - wie oben begründend ausgeführt - auch aus teleologischer Sicht nicht gerechtfertigt werden. Die im gegebenen Zusammenhang wesentliche Kernaussage des VwGH gipfelt lediglich in der Feststellung "*Der angefochtene Bescheid spricht zwar von einer freiberuflichen Tätigkeit des Dr. H als Wissenschaftler, damit allein lässt sich aber ein Steuerabzug nach der Bestimmung des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 anhand der dort taxativ aufgezählten Tätigkeitsbereiche nicht begründen.*" Der Gerichtshof untersucht daher lediglich die Rechtsfolge des [§ 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#), nicht aber jene der Z 5. Des Weiteren lässt der Gerichtshof auch eine Stützung der Abzugspflicht auf [§ 99 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) nicht zu (kein Konnex mit einer Know-How-Überlassung). Der Gerichtshof, dessen Entscheidung sich auf die Beschwerdepunkte zu beschränken hatte, geht jedenfalls nicht auf die Rechtsfrage der Anwendbarkeit oder Nichtanwendbarkeit des [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) ein und gibt daher in dieser Frage noch keine Interpretationsrichtlinie ab.

Es ist aber einzuräumen, dass der in [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) verwendete Begriff "im Inland ausgeübte ... Beratung" nicht nur bei gewerblich tätigen Beratern (EAS 727), sondern auch bei Freiberuflern eine physisch in Österreich ausgeübte Beratungstätigkeit erfordert. Die noch aus EAS 2075 ableitbare Ansicht, dass der nur bei Freiberuflern gegebene "Inlandsverwertungstatbestand" bereits dem Erfordernis der Inlandsausübung genügen und daher Abzugssteuerpflicht zur Folge haben könnte (falls dies mit dem anwendbaren DBA vereinbar ist) wird im Hinblick auf das VwGH-Erkenntnis nicht aufrecht erhalten.

Bundesministerium für Finanzen, 14. Juli 2011