

22. Juli 2009

BMF-010221/0894-IV/4/2009

EAS 3048

Verzicht auf DBA-Entlastung von der österreichischen Abzugsbesteuerung im Fall einer Gestellungsvergütung

Bei der Beurteilung der Frage, ob im Fall einer Piloten-Arbeitskräftegestellung durch ein deutsches an ein inländisches Luftfahrtunternehmen das ausländische Luftfahrtunternehmen (Gesteller) auf die gemäß Artikel 7 DBA-Deutschland zustehende Entlastung von der vom österreichischen Gestellungsnehmer gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vorzunehmenden Abzugssteuer verzichten und damit eine Besteuerung der Arbeitslöhne der Piloten in Österreich vermeiden kann, ist Folgendes zu bedenken: Bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen ist grundsätzlich in 3 Schritten vorzugehen. Zunächst ist die innerstaatliche Besteuerungsgrundlage zu ermitteln, wie wenn kein DBA bestünde; in einem zweiten Schritt ist sodann in Anwendung des DBA festzustellen, inwieweit die im ersten Schritt ermittelte Besteuerungsgrundlage der österreichischen Besteuerung unterliegt. In einem dritten Schritt ist schließlich die Steuer zu erheben, die auf die in Österreich zu erfassenden Einkünfte entfällt. In diesem dritten Schritt ist - mit Ausnahme der Berücksichtigung des DBA-Diskriminierungsverbotes - wiederum wie bei Schritt 1 ausschließlich nach inländischem Recht vorzugehen (EStR 2000 Rz 33).

Bestünde mit Deutschland kein DBA, dann wäre gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 letzter Satz EStG 1988 durch die Vornahme des Steuerabzuges nach § 99 EStG 1988 die Steuerpflicht der Pilotengehälter getilgt (Schritt 1). Es bedarf im gegebenen Zusammenhang bei Vornahme des Schrittes 2 keiner näheren Prüfung, ob und in welchem Umfang das DBA-Deutschland das Besteuerungsrecht für Österreich aufrecht erhält (zur Problematik auf der Abkommensebene siehe zB EAS 2718 oder EAS 3041); denn aus der Abkommensrechtslage kann sich keinesfalls eine Verpflichtung ergeben, dass das deutsche Unternehmen den vorgenommenen Steuerabzug rückfordern muss. Die Vornahme des Steuerabzuges ist mit dem DBA durchaus vereinbar, wenn die Steuerentlastung im Rückerstattungsweg ermöglicht wird. Verzichtet das deutsche Unternehmen auf diese Rückerstattung, verbleibt es bei der im innerstaatlichen Recht vorgezeichneten Rechtsfolge einer Tilgung der Steuerpflicht der Pilotengehälter.

Allerdings ist im gegebenen Zusammenhang zu berücksichtigen, dass ein 20-prozentiger Steuerabzug nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 nur für eine Arbeitskräftegestellung zur "inländischen Arbeitsausübung" statuiert wird. Ein Dienstnehmer übt seine Arbeit dort aus, wo er sich bei der Arbeitsverrichtung physisch aufhält. Werden daher die Piloten für internationale Flüge eingesetzt, kann durch den Steuerabzug nach § 99 EStG 1988 nicht die Steuerpflicht jener Bezugsteile getilgt werden, die auf die Auslandsflüge entfallen.

Bundesministerium für Finanzen, 22. Juli 2009