

Michael Lang / Walter Loukota*)

Das Erfordernis der Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises nach § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG

THE REQUIREMENT TO SUBMIT PROOF OF TAXATION ACCORDING TO SECTION 102 PARA. 1 LINE 3 SENTENCE 2 OF THE AUSTRIAN INCOME TAX LAW

In certain cases there are specific additional requirements for limited taxpayers if they want to deduct expenses from their tax basis: S 102 (1) L 3 S 2 of the Austrian Income Tax Law requires that proof must be provided that the recipient of the expenses has reported these amounts for tax purposes. If proof cannot be provided, the taxpayer is not entitled to deduct these expenses. In this connection a number of questions has arisen from the point of view of the non-discrimination clauses of tax treaties, the fundamental freedoms of EC Law and the principle of equality. Michael Lang and Walter Loukota make a detailed study of these questions, which are particularly relevant in practise.

I. Die österreichische Rechtslage

§ 102 Abs. 1 Z 3 EStG sieht vor, dass Einkünfte, von denen eine Lohnsteuer nach § 70 Abs. 2 EStG oder eine Abzugsteuer nach § 99 Abs. 1 Z 1 EStG zu erheben ist, über Antrag des beschränkt Steuerpflichtigen veranlagt werden können. Die Veranlagung führt einerseits dazu, dass auch die beschränkt Steuerpflichtigen, die bloß dem 20%igen – im Regelfall vom Bruttobetrag bemessenen – Steuerabzug unterliegen, dem regulären progressiven Steuertarif unterfallen. Andererseits gibt die Veranlagung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, abzugsfähige Aufwendungen zu berücksichtigen und auf diese Weise die Bemessungsgrundlage und damit letztlich auch gegebenenfalls die Steuerlast zu reduzieren. § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG enthält allerdings eine Einschränkung: „Dabei dürfen in den Fällen des § 70 Abs. 2 Z 2 Werbungskosten sowie in den Fällen des § 99 Abs. 1 Z 1 Betriebsausgaben nicht abgezogen werden, wenn sie ohne Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises an Personen geleistet wurden, die hiemit der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.“ Die Gesetzesmaterialien halten dazu fest¹⁾: „Der Abzug von Betriebsausgaben, die bei den Empfängern der beschränkten Steuerpflicht in Österreich unterliegen, ist nur dann zulässig, wenn nachgewiesen wird, dass die Empfänger in Österreich entsprechend besteuert wurden.“

Nach den sonst geltenden Vorschriften sind jene Aufwendungen oder Ausgaben als Betriebsausgaben abzugsfähig, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG). Als Werbungskosten sind bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen abzugsfähig (§ 16 Abs. 1 EStG). Nach § 162 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichne. Das Recht der Behörde, die Empfängernennung zu verlangen, soll gewährleisten, dass Leistungen, die beim Verpflichteten zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage führen, beim Empfänger steuerlich erfassbar sind²⁾. Ob der Empfänger diese Beträge

*) Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien, Mag. Walter Loukota ist Universitätsassistent an diesem Institut. – Herrn Universitätslektor Mag. Gerald Toifl danken wir für die Diskussion dieses Manuskripts und für Anregungen.

¹⁾ 1162 BlgNR XVII. GP, 7.

²⁾ Näher – und letztlich ablehnend – zu dieser möglichen Zielsetzung des § 162 BAO Stoll, Ermessen im Steuerrecht, 2. Aufl. (2001) 303 ff.

allerdings tatsächlich der Steuer unterwirft, ist auch nach § 162 BAO nicht Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten³⁾. Wenn der tatsächliche Empfänger der Beträge gegenüber der Abgabenbehörde zwar bekannt gegeben wird, die Behörde aber in ihrem Bemühen scheitert, die Besteuerung beim Empfänger sicherzustellen, können die Aufwendungen dennoch abgezogen werden⁴⁾. Die Vorschrift des § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG, die in ihrem Anwendungsbereich hingegen generell einen „Besteuerungsnachweis“ verlangt, durchbricht insoweit das sonst geltende System.

Als inländischer Besteuerungsnachweis ist jeder Nachweis über die inländische steuerliche Erfassung der Werbungskosten oder Betriebsausgaben beim Zahlungsempfänger geeignet.⁵⁾ Der Nachweis kann beispielsweise durch die Tatsache eines Steuerabzugs, durch Steuererklärungen mit behördlichem Eingangsvermerk, Steuerbescheide oder abgabenbehördliche Bestätigungen erbracht werden.⁶⁾

Die Konsequenzen dieser Vorschrift sollen an einem Beispiel verdeutlicht werden: Ein aus Berlin stammender Musiker, der in Österreich weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt hat, gibt in Innsbruck ein Gastspiel. Er nächtigt aus diesem Grund in einem Hotel in Innsbruck. Das Hotel wird von einem Südtiroler Unternehmer betrieben, der in Österreich ebenfalls keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Wenn der deutsche Künstler in Österreich von der Möglichkeit der Antragsveranlagung nach § 102 Abs. 1 Z 3 EStG Gebrauch macht und die tatsächlichen Nächtigungskosten nach Maßgabe des § 4 Abs. 5 EStG als Betriebsausgaben berücksichtigt haben möchte, kann er die entstandenen Aufwendungen nur dann von der Bemessungsgrundlage abziehen, wenn er einen inländischen Besteuerungsnachweis beibringt, aus dem sich ergibt, dass der Südtiroler Betreiber des Hotels die Zahlungen in Österreich steuerlich erfasst hat. Kann der deutsche Musiker diesen Nachweis nicht erbringen, kann er diese Betriebsausgaben nicht abziehen.

II. Beurteilung aus dem Blickwinkel der abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbote

Bestandteil des österreichischen Rechts sind ebenso die von Österreich abgeschlossenen DBA und damit auch die darin enthaltenen Diskriminierungsverbote. Diese Abkommensnormen können dem originär innerstaatlichen Recht – und folglich auch der Regelung des § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG – derogieren. Zu prüfen ist, ob die unterschiedliche Behandlung von unbeschränkt Steuerpflichtigen, die von § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG nicht betroffen sind, und beschränkt Steuerpflichtigen den dem Staatsangehörigendiskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 1 OECD-MA nachgebildeten bilateralen Regelungen widerspricht. Diese Vorschriften verbieten Diskriminierungen aufgrund der Staats-

³⁾ Die herrschende Auffassung im Schrifttum geht dahin, dass eine auf § 162 BAO gestützte Aufforderung dann nicht dem Normzweck entspricht, wenn sicher ist, dass der Empfänger mit den entsprechenden Beträgen nicht der österreichischen Besteuerung unterliegt (*Ruppe*, Unerlaubte Provisionen, Zuwendungen und Vorteile im Straf-, Privat- und Steuerrecht, 1982, 87, 101; *Ritz*, BAO-Kommentar, 2. Aufl. 1999, § 162 Rz. 8; *W. Doralt*, EStG-Kommentar, Band I, 6. Aufl. (2002) § 4 Tz. 273). Umgekehrt kann die Behörde aber jedenfalls die Empfängernennung verlangen, wenn die österreichische Besteuerung des Empfängers nicht sicher ist (vgl. die Nachweise bei *Ritz*, BAO § 162 Rz. 8). Judikatur und Verwaltungspraxis scheinen § 162 BAO auch dann als anwendbar zu erachten, wenn die Besteuerung des Empfängers in Österreich überhaupt nicht nahe liegt (vgl. Rz. 1109 EStR 2000 i. d. F. vom 28. 12. 2001, GZ 06 0104/11-IV/6/01).

⁴⁾ Siehe VwGH 10. 1. 1958, 1176/56; 16. 3. 1988, 87/13/0251; 2. 3. 1993, 91/14/0144; 28. 5. 1997, 94/13/0230; 21. 12. 1999, 94/14/0040; 31.1.2001, 98/13/0156. Insoweit missverständlich *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, 2. Aufl. (1993) § 4 Tz. 35.2, da dort der Eindruck erweckt wird, im Anwendungsbereich des § 162 BAO hänge die Abzugsfähigkeit von der tatsächlichen Besteuerung beim Empfänger ab: „Von den Fällen des § 162 BAO abgesehen ist nachgewiesener Aufwand nicht deshalb als Betriebsausgabe vom Abzug ausgeschlossen, weil der Empfänger die aufgewendeten Beträge nicht versteuert hat.“ (Hervorhebung nicht im Original)

⁵⁾ *W. Doralt*, EStG-Kommentar, Band II, 6. Aufl. (2002) § 102 Rz. 10; vgl. auch *H. Loukota*, Österreichs Außensteuerrecht (2002) Rz. 137.

⁶⁾ Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 102 Tz. 8.

angehörigkeit. Der Umstand, dass § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG formal nicht nach diesem Kriterium differenziert, spricht aber für die Vereinbarkeit mit Art. 24 Abs. 1 OECD-MA⁷⁾. Zu hinterfragen ist allerdings, ob das von der herrschenden Auffassung vertretene formale Verständnis des Staatsangehörigendiskriminierungsverbots dem Ziel und Zweck dieser Norm gerecht wird⁸⁾. Jeder nationale Gesetzgeber hat es nämlich diesem Verständnis zufolge in der Hand, sich den Anforderungen des völkervertraglich vereinbarten Staatsangehörigendiskriminierungsverbotes zu entziehen: Wenn Vorschriften nicht formal auf die Staatsangehörigkeit, sondern auf ein anderes Kriterium abstellen, wonach ein geringfügiger Teil der Staatsangehörigen nicht oder andere – wenige – Nicht-Staatsangehörige schon betroffen wären, würde der Gesetzgeber nahezu die gleiche Wirkung erzielen, ohne dass aber das Staatsangehörigendiskriminierungsverbot – bei formaler Betrachtung – berührt wäre. Im Extremfall würde es genügen, das andere Kriterium so zu wählen, dass lediglich eine Person nicht betroffen ist. Eine formale Betrachtung könnte daher das Staatsangehörigendiskriminierungsverbot ad absurdum führen⁹⁾. Daher ist insbesondere auch im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, die ebenfalls eine formale Betrachtungsweise abgelehnt hat, zu überlegen, ob nicht die für die beschränkte Steuerpflicht geltenden Regelungen, die vornehmlich ausländische Staatsangehörige erfassen, auch unter das Staatsangehörigendiskriminierungsverbot fallen können¹⁰⁾. Für eine unterschiedliche Sichtweise von gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten einerseits und dem Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 1 OECD-MA andererseits spricht jedoch der unterschiedliche historische Hintergrund dieser Vorschriften¹¹⁾. Weiters dienen die Grundfreiheiten – anders als Art. 24 Abs. 1 OECD-MA – der Verwirklichung des Binnenmarktes in der EU, was eine weite Auslegung dieser Regelungen nahe legt¹²⁾. Umgekehrt haben die Verfasser des OECD-MA 1992 durch eine Änderung des Wortlauts des Art. 24 Abs. 1 OECD-MA verdeutlicht, dass diese Regelung Unterschiede nach der Ansässigkeit nicht ausschließt¹³⁾. Die Rechtsprechung des VwGH hat sich bisher jedenfalls nicht entschließen können, vom formalen Verständnis des Staatsangehörigendiskriminierungsverbots des Art. 24 Abs. 1 OECD-MA abzurücken¹⁴⁾.

Überlegt werden könnte weiters die Anwendung des nach dem Vorbild des Art. 24 Abs. 3 OECD-MA gestalteten Betriebsstättendiskriminierungsverbots. Nach dieser in den meisten DBA enthaltenen Regelung darf die „Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, ... in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben“. Da einem von einer in Österreich ansässigen Person betriebenen Unternehmen im Sinne des Art. 7 OECD-MA der Abzug von Aufwendungen, die an einen beschränkt steuerpflichtigen Empfänger geleistet werden, auch ohne Beibringung eines Besteuerungsnachweises des Empfängers gestattet ist, muss es auch einer in einem DBA-Staat ansässigen Person möglich sein, diese Auf-

⁷⁾ Zum formalen Verständnis des Staatsangehörigendiskriminierungsverbots z. B. *Vogel*, DBA Art. 24 Rz. 29; *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, MA Art. Art. 24 Rz. 3.

⁸⁾ So schon – allerdings zum früheren, vom OECD-MA abweichenden DBA Österreich-Deutschland – *Lang*, Steuerliche Behandlung von Betriebsstättenverlusten aus deutsch-österreichischen Wirtschaftsbeziehungen in Österreich, in: *Piltz/Schaumburg* (Hrsg.), Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten (1999) 137 (159).

⁹⁾ Vgl. auch *Starlinger*, Anmerkung, SWI 1996, 368 (368).

¹⁰⁾ Ausführlich *Lang*, in: *Piltz/Schaumburg*, Aufwand 159; ablehnend *Vogel*, DBA Art. 24 Rz. 5 e.

¹¹⁾ Vgl. Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses, Rz. 2 zu Art. 24, wo dargelegt ist, dass Art. 24 Abs. 1 OECD-MA außerhalb des DBA-Rechts, nämlich in den Konsular- und Niederlassungsabkommen sowie den Freundschafts- und Handelsverträgen des 19. Jahrhunderts, seine Wurzeln hat.

¹²⁾ So auch *Vogel*, DBA Art. 24 Rz. 5 e.

¹³⁾ Vgl. Kommentar des OECD Steuer Ausschusses, Rz. 3 zu Art. 24.

¹⁴⁾ VwGH 24. 1. 1996, 92/13/0306, 0307; vgl. weiters BFH 8. 7. 1969, BStBl. II, 1969, 466; 4. 6. 1975, BStBl. II, 1975, 708; 18. 12. 1981, BStBl. II, 1982, 256.

wendungen von ihren österreichischen Betriebsstätteneinkünften abzuziehen. Ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot liegt nach *Vogel* zwar dann nicht vor, wenn sich das Besteuerungsverfahren gegenüber einer Betriebsstätte von dem Verfahren bei der Besteuerung ansässiger Unternehmungen unterscheidet¹⁵⁾. Der Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses zu Art. 24 Abs. 3 OECD-MA nimmt keine Diskriminierung an, „wenn nichtansässige Personen aus praktischen Erwägungen anders besteuert werden als ansässige Personen, solange dies für die erstgenannten Personen nicht zu einer belastenderen Steuer führt als für die letztgenannten“.¹⁶⁾ Das Erfordernis der Beibringung eines Besteuerungsnachweises des Empfängers der Zahlungen kann aber zu einer stärker belastenden Steuer führen. Es liegt nicht allein am Steuerpflichtigen, sondern vor allem an der vom Steuerpflichtigen nicht erzwingbaren Bereitschaft des Zahlungsempfängers zur Mitwirkung, ob diese Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen erfüllt werden kann. Daher handelt es sich bei § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG auch nicht um eine verfahrensrechtliche Regelung, sondern um eine materiellrechtliche Tatbestandsvoraussetzung für den Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug. Dennoch kommt Art. 24 Abs. 3 OECD-MA in der Praxis kaum in Betracht: Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 3 OECD-MA setzt nämlich die Existenz eines „Unternehmens“ voraus. Dies lässt darauf schließen, dass Art. 24 Abs. 3 OECD-MA jedenfalls für Unternehmensgewinne im Sinne des Art. 7 OECD-MA Bedeutung hat¹⁷⁾. Ein „Unternehmen“ haben auch Bezieher von Einkünften im Sinne des Art. 8 OECD-MA. Gelegentlich wird die Auffassung vertreten, auch Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des Art. 6 OECD-MA könnten zu den Gewinnen eines Unternehmens gehören.¹⁸⁾ Im Anwendungsbereich des Art. 6 OECD-MA würde demnach bloß die Rechtsfolge des Art. 7 OECD-MA zurückgedrängt werden, was aber nicht ausschließt, dass dennoch ein „Unternehmen“ vorliegt. Daher könnte auch jemand, der Einkünfte nach Art. 6 OECD-MA bezieht und eine Betriebsstätte hat, unter den Schutz des Art. 24 Abs. 3 OECD-MA fallen. Dieselbe Argumentation könnte auch dazu führen, dass Einkünfte, die unter den früheren Art. 14 OECD-MA fallen, bei Vorliegen einer Betriebsstätte von Art. 24 Abs. 3 OECD-MA geschützt sind¹⁹⁾, wengleich verwundert, dass die Verfasser des OECD-MA 1977 zwar in Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4, Art. 12 Abs. 3 OECD-MA den Begriff der Betriebsstätte um den Begriff der festen Einrichtung ergänzt, dies aber in Art. 24 Abs. 3 OECD-MA unterlassen haben²⁰⁾. Nach jenen DBA, die der aus 2000 stammenden Fassung des OECD-MA nachgebildet sind und daher keine dem bisherigen Art. 14 OECD-MA vergleichbare Vorschrift enthalten, können jedenfalls auch Einkünfte der von § 99 Abs. 1 Z 1 EStG erfassten Architekten und Schriftsteller unter Art. 7 OECD-MA und dementsprechend auch unter Art. 24 Abs. 3 OECD-MA fallen²¹⁾. Schließlich ist auch nicht völlig ausgeschlossen, dass unter Art. 17 Abs. 1 OECD-MA fallende Einkünfte bei Bestehen einer Betriebsstätte unter Art. 24 Abs. 3 OECD-MA subsumiert werden können, zumal Art. 17 Abs. 1 OECD-MA auch als Spezialregelung im Verhältnis zu Art. 7 OECD-MA verstanden wird²²⁾, was voraussetzt, dass auch im Anwendungsbereich des Art. 17 Abs. 1 OECD-MA oder zumindest in Teil-

¹⁵⁾ *Vogel*, DBA Art. 24 Rz. 126.

¹⁶⁾ Kommentar des OECD Steuer Ausschusses, Rz. 20 zu Art. 24.

¹⁷⁾ *Vogel*, DBA Art. 24 Rz. 121; *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 24 Rz. 42 ff.

¹⁸⁾ *Van Raad*, Nondiscrimination in International Tax Law (1986) 135 f.; *Avery Jones et al.*, The Non-discrimination Article in Tax Treaties, ET 1991, 310 (330); a. A. *Vogel*, DBA, Art. 24 Rz. 121; VfSlg. 12.326.

¹⁹⁾ Ablehnend aber *Vogel*, DBA Art. 24 Rz. 121.

²⁰⁾ Vgl. *Avery Jones et al.*, ET 1991, 330.

²¹⁾ Vgl. die 2000 erfolgten Änderungen im Kommentar des OECD Steuer Ausschusses, Rz. 7, 21 und 26 zu Art. 14.

²²⁾ *Vogel*, DBA Art. 17 Rz. 9; *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 17 Rz. 16.

²³⁾ Siehe z. B. *Rief*, Künstler und Sportler, in: *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 237 (241); *Vogel*, DBA Art. 17 Rz. 9; weiters auch H. *Loukota*, Be-

bereichen davon ein „Unternehmen“ existieren kann²³). Keinesfalls schützt Art. 24 Abs. 3 OECD-MA aber generell vor § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG: Der im Fallbeispiel erwähnte deutsche Musiker muss aus dem Blickwinkel der dem Art. 24 Abs. 3 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift des DBA Österreich-Deutschland jedenfalls hinnehmen, dass er einen inländischen Besteuerungsnachweis des Empfängers beizubringen hat, wenn er über keine Betriebsstätte in Österreich verfügt.

Eine andere Frage ist, ob sich ein im Ausland ansässiger *Empfänger* der Zahlungen auf die Art. 24 Abs. 3 OECD-MA nachgebildeten Abkommensnormen berufen kann, wenn er eine Betriebsstätte in Österreich hat. Der oben erwähnte in Südtirol wohnhafte Hotelier hat mit seinem Innsbrucker Hotel eine derartige Betriebsstätte in Österreich. Dennoch schützt ihn das Betriebsstättendiskriminierungsverbot nicht. Zwar wird er gegenüber einem in Österreich wohnhaften Hotelier diskriminiert, da Zahlungen an diesen auch ohne Besteuerungsnachweis abgezogen werden können. Allerdings ist in diesem Fall nicht die „Besteuerung der Betriebsstätte“ ungünstiger, sondern die Besteuerung desjenigen, der die Zahlung leistet, sodass Art. 24 Abs. 3 OECD-MA dem Wortlaut nach nicht anwendbar ist²⁴).

Schließlich könnte noch die Anwendung der Art. 24 Abs. 4 OECD-MA nachgebildeten Abkommensnormen geprüft werden: „Zinsen, Lizenzgebühren und andere Entgelte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt“, sind „bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Zahlungen an eine im erstgenannten Staat ansässige Person zum Abzug zuzulassen“. Der Begriff der „ansässigen Person“, an die die Zahlungen geleistet werden, bestimmt sich nach h. A. nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA²⁵). Demnach verbietet Art. 24 Abs. 4 OECD-MA auch eine Diskriminierung, die an das Fehlen unbeschränkter Steuerpflicht beim Vergütungsempfänger anknüpft²⁶). Im Anwendungsbereich des Art. 24 Abs. 4 OECD-MA ist es daher untersagt, Zahlungen an beschränkt Steuerpflichtige nur bei Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises abzuziehen, wenn diese zusätzliche Voraussetzung bei Zahlungen an unbeschränkt Steuerpflichtige nicht erforderlich ist²⁷). Allerdings muss die Zahlung von einem „Unternehmen eines Vertragsstaats“ an eine „im anderen Vertragsstaat ansässige Person“ geleistet werden. Der Begriff des „Unternehmens eines Vertragsstaats“ bestimmt sich nach Art. 3 Abs. 1 lit. c OECD-MA. Demnach bedeutet „Unternehmen eines Vertragsstaats ... ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird“²⁸). Sollen Zahlungen an beschränkt steuerpflichtige Empfänger – also im anderen Vertragsstaat ansässige Personen – geschützt werden, muss der Betreiber des Unternehmens in Österreich ansässig sein. Dies ist aber gerade in den Fällen des § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG nicht so, da die dieser Vorschrift unterliegenden Steuerpflichtigen in Österreich eben nur beschränkt steuerpflichtig sind. Daher sind die Art. 24 Abs. 4 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften nicht anwendbar. Dazu

²⁴) Vgl. auch BFH 4. 6. 1975, BStBl. II 1975 708 (710) zu Art. 24 Abs. 1 OECD-MA: Der BFH hatte über die Abzugsfähigkeit von Versicherungsprämien zu entscheiden, die deshalb nicht abzugsfähig waren, weil sie an eine ausländische Versicherungsgesellschaft zu zahlen waren. Der BFH verneinte die Anwendung des Art. 24 Abs. 1 OECD-MA, da die „Abzugsfähigkeit von Beitragsleistungen an ausländische Versicherungsunternehmen ... auch für deutsche Staatsangehörige nicht vorgesehen“ ist. Damit verneinte er implizit, dass es auch auf den Empfänger ankommen könnte, allerdings ohne ausführliche Begründung.

²⁵) Vogel, DBA Art. 24 Rz. 150; Fischer-Zernin, in: Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen (Hrsg.) DBA Kommentar, Art. 24 Rz. 44.

²⁶) Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 24 Rz. 62; Vogel, DBA Art. 24 Rz. 150 spricht vom Verbot der Benachteiligung von Entgelten, die an im anderen Vertragsstaat ansässige Personen geleistet werden; Schaumburg, Internationales Steuerrecht Rz. 4.50, spricht in diesem Sinne vom Verbot einer mittelbaren Diskriminierung.

²⁷) Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer MA Art. 24 Rz. 55.

²⁸) Siehe Vogel, DBA, Art. 24 Rz. 149 OECD-MA; Schaumburg, Internationales Steuerrecht Rz. 4.50.

kommt noch, dass jedenfalls nicht in allen Fällen der §§ 70 Abs. 2 Z 2 und 99 Abs. 1 Z 1 EStG unterliegenden Einkünfte ein für die Anwendung des Art. 24 Abs. 4 OECD-MA erforderliches „Unternehmen“ besteht.

III. Gemeinschaftsrechtliche Beurteilung

Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ist die Regelung des § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG hingegen in mehrfacher Weise bedenklich: Zunächst trifft diese Regelung nur *beschränkt* Steuerpflichtige. Würde es sich um einen unbeschränkt steuerpflichtigen Künstler handeln, der im selben Hotel in Innsbruck nächtigt, hätte dieser unbeschränkt steuerpflichtige Künstler keine Probleme, die Nächtigungskosten als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Er bräuchte keinen Nachweis zu erbringen, dass der Empfänger der Zahlung seine Einkünfte auch in Österreich versteuert hat. Selbst wenn er weiß oder vermutet, dass der Empfänger der Einkünfte die Zahlungen nicht steuerlich deklariert, würde dies einen unbeschränkt steuerpflichtigen Künstler nicht daran hindern, bei seiner Einkommensteuerveranlagung die Betriebsausgaben abzuziehen. Diese Diskriminierung des ausländischen Künstlers gegenüber einem inländischen kann einen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit bewirken, da diese Regelung den in einem anderen EU-Staat ansässigen Künstler benachteiligt und ihn davon abhalten könnte, seine Leistungen in Österreich anzubieten. An der Vergleichbarkeit der Situation unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtiger Künstler kann im Hinblick auf die in Frage stehende Regelung in dieser Konstellation nicht gezweifelt werden: Der Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten dient der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips, nicht aber der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen²⁹⁾. Gebietsansässige und Gebietsfremde befinden sich insoweit nicht in einer unterschiedlichen Lage³⁰⁾. Diese Schlechterbehandlung des ausländischen Künstlers ist nicht zu begründen. Keiner der vom EuGH sonst erwogenen Gründe kommt in Betracht: Weder die Gefahr der Steuerhinterziehung noch die gebotene Wirksamkeit der Steuerkontrollen können die Differenzierung rechtfertigen. Die in § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG geforderte Beibringung des inländischen Besteuerungsnachweises „zielt nicht speziell darauf, bloß künstlich geschaffene, der Umgehung des ... Steuerrechts dienende Sachverhalte von der Steuervergünstigung auszunehmen, sondern sie erfasst allgemein alle Sachverhalte“, in denen unter § 70 Abs. 2 Z 2 oder § 99 Abs. 1 Z 1 EStG fallende beschränkt Steuerpflichtige Entgelte an andere beschränkt Steuerpflichtige leisten³¹⁾. „Eine allgemeine Annahme, dass eine Steuerhinterziehung oder ein Steuerbetrug stattfinden werde, kann aber nicht mit dem Umstand begründet werden“, dass es sich um an andere Steuerausländer zahlende Steuerausländer handelt „und somit auch keine Steuermaßnahme rechtfertigen, die die Wahrnehmung einer durch den Vertrag gewährleisteten Grundfreiheit beeinträchtigt.“³²⁾ Darüber hinaus stehen jedenfalls im Verhältnis zu anderen Mitgliedsstaaten die Amtshilfe-Richtlinie und gegebenenfalls auch die bilateralen Informationsaustauschmöglichkeiten zwischen den Behörden der Mitgliedsstaaten dem Pauschalargument entgegen, wonach die generelle materiell-rechtliche Benachteiligung von grenzüberschreitenden Vorgängen gegenüber innerstaatlichen bereits aufgrund der Schwierigkeiten einer ausreichenden Informationserlangung über im Ausland ver-

²⁹⁾ Zu der von der Judikatur des EuGH getroffenen Unterscheidung zwischen Regelungen, die der Verwirklichung des „Ability-to-pay“-Prinzips dienen, und anderen Regelungen *van Thiel*, *Free Movement of Persons and Income Tax Law: the European Court in Search of Principles* (2002) 415 ff. (insb 430 f.).

³⁰⁾ Äußerst kritisch zur „Schumacker-Doktrin“ des EuGH mit überzeugender Argumentation *Cordewener*, *Grundfreiheiten* 888 ff.

³¹⁾ Vgl. zuletzt die Formulierungen in EuGH 21. 11. 2002, Rs. C-436/00, *X und Y*.

³²⁾ Vgl. EuGH 21. 11. 2002, Rs. C-436/00, *X und Y*; dazu ausführlich *Wiman*, *Pending Cases Filed by Swedish Courts: the X and Y Case and the Skandia and Ola Ramstedt Case*, in: *Lang* (Hrsg.) *Direct Taxation: Recent ECJ Developments* (2003) 191 (193 ff.).

³³⁾ Dazu *Cordewener*, *Grundfreiheiten* 938 ff., insb. 941 mit ausführlichen Nachweisen.

wirklichte Sachverhaltselemente gerechtfertigt sei³³⁾. Das mögliche weitere Argument, wonach das Fehlen eines Besteuerungsnachweises des Empfängers die fehlende Besteuerung beim Empfänger indiziere und dieser sich vom Entgeltsempfänger vermutlich verschaffe „Vorteil“ eben einen Nachteil beim Träger der Aufwendungen nach sich ziehe, könne ebenfalls nicht erklären, warum diese Regelung nur beschränkt Steuerpflichtige trifft. Darüber hinaus hat der EuGH bereits wiederholt darauf hingewiesen, dass Benachteiligungen von Steuerpflichtigen nicht mit Vorteilen bei anderen Steuerpflichtigen gerechtfertigt werden können³⁴⁾. Dazu kommt, dass die österreichische Regelung nicht einmal für beschränkt Steuerpflichtige generell andere Regelungen als für unbeschränkt Steuerpflichtige vorsieht, da die benachteiligende Vorschrift des § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG nicht alle beschränkt Steuerpflichtigen trifft, sondern nur jene, die unter § 70 Abs. 2 Z 2 EStG oder § 99 Abs. 1 Z 1 EStG fallen³⁵⁾. Andere beschränkt Steuerpflichtige, die entweder nach § 102 Abs. 1 Z 1 oder Z 2 EStG verpflichtend zu veranlagern sind oder aber unter § 70 Abs. 2 Z 1 EStG fallen und demnach gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG zur Veranlagung optieren können, sind nicht betroffen. Ebenso wenig sind beschränkt Steuerpflichtige betroffen, die Aufwendungen an unbeschränkt Steuerpflichtige tätigen. Wenn aber der Gesetzgeber diese Maßnahme zur Sicherung der Besteuerung des Empfängers nicht einmal in allen Fällen der beschränkten Steuerpflicht vorgesehen hat, können allfällige für diese Regelung sprechende Gründe wohl kaum ihre generelle Erforderlichkeit bei beschränkter Steuerpflicht erweisen.

Wenn man den Blickwinkel des *Empfängers der Zahlung* in den Mittelpunkt rückt, bestehen ebenfalls gemeinschaftsrechtliche Bedenken: Im erwähnten Beispielsfall ist der in Südtirol wohnhafte Betreiber des Innsbrucker Hotels gegenüber einem in Österreich wohnhaften Hotelunternehmer benachteiligt. Übernachtet der deutsche Musiker nämlich in einem Hotel in Innsbruck, das von einer in Österreich wohnhaften Person betrieben wird, steht die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen außer Streit. Es bedarf keines Nachweises, ob der in Österreich wohnhafte Hotelier die Einnahmen versteuert. Auch wenn der deutsche Künstler vermutet oder sogar weiß, dass der österreichische Hotelier die Einnahmen nicht erklärt, kann er dennoch die Aufwendungen im Rahmen der Antragsveranlagung abziehen. Die Verpflichtung zur Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises kommt nur dann zum Tragen, wenn die Zahlungen an Personen geleistet werden, die „hiemit der beschränkten Steuerpflicht unterliegen“, aber nicht bei Zahlungen an unbeschränkt Steuerpflichtige. Der in Südtirol wohnhafte Hotelier hat daher gegenüber einem in Österreich wohnhaften Hotelier einen erheblichen Nachteil, wenn er in Innsbruck ein Hotel betreibt. Auf Grund der zusätzlichen Anforderungen, die der deutsche Künstler erfüllen muss, um seine Übernachtungsaufwendungen als Betriebsausgaben abziehen zu können, kann sich der deutsche Künstler davon abhalten lassen, in Innsbruck im Hotel des Südtiroler Hoteliers zu wohnen. Die Grundfreiheiten schützen auch den in einem anderen EU-Staat ansässigen Entgeltsempfänger, wenn er dadurch diskriminiert wird, dass Entgelte für von ihm durchgeführte Leistungen beim Zahlenden nicht abzugsfähig sind, während das an einen inländischen Empfänger geleistete Entgelt die steuerliche Bemessungsgrundlage des Zahlenden mindert. Im Anwendungsbeereich der Dienstleistungsfreiheit, der Kapitalverkehrsfreiheit und der Warenverkehrsfreiheit

³⁴⁾ EuGH 26. 10. 1999, Rs. C-294/97, *Eurowings*; 14. 11. 1995, Rs. C-484/93, *Svensson und Gustavsson*; 13. 4. 2000, Rs. 251/98, *Baars*; 6. 6. 2000, Rs. C-35/98, *Verkooijen*; 12. 12. 2002, Rs. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH*; dazu auch *Cordewener*, Pending Cases Filed by German Courts, in: *Lang* (Hrsg.) *Direct Taxation* 35 (50); *Schuch*, Pending Cases Filed by the Austrian Courts, in: *Lang* (Hrsg.) *Direct Taxation* 137 (145 f.).

³⁵⁾ Zur Kohärenz als gemeinschaftsrechtlicher Rechtfertigungsgrund: EuGH 28. 1. 1992, Rs. C-204/90, *Bachmann*; 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*; 11. 8. 1995, Rs. C-80/94, *Wielockx*; 14. 11. 1995, Rs. C-484/93, *Svensson und Gustavsson*; 27. 6. 1996, Rs. C-107/94, *Asscher*; 16. 7. 1998, Rs. C-264/96, *IC*; 26. 10. 1999, Rs. C-294/97, *Eurowings*; 13. 4. 2000, Rs. C-251/98, *Baars*; 6. 6. 2000, Rs. C-35/98, *Verkooijen*; 12. 12. 2002, Rs. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH*.

entspricht dies auch für die direkten Steuern der ständigen Rechtsprechung des EuGH³⁶). Die Rechtsprechung zur Arbeitnehmerfreizügigkeit geht in eine ähnliche Richtung³⁷). Daher wäre nicht einzusehen, warum nicht auch im Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit alle von einem grenzüberschreitenden Wirtschaftsvorgang innerhalb der Gemeinschaft Betroffenen sowohl auf Anbieter- als auch auf Nachfragerseite geschützt sein sollen³⁸). Der Südtiroler Hotelier kann folglich in seiner Niederlassungs- oder Dienstleistungsfreiheit beeinträchtigt werden. Für die unterschiedliche Behandlung von – sich sonst in einer gleichartigen Situation befindlichen – unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Entgeltsempfängern ist keine Rechtfertigung ersichtlich. Der österreichische Gesetzgeber ist nicht einmal insoweit konsequent, als er Zahlungen an beschränkt Steuerpflichtige generell der Verpflichtung, einen Besteuerungsnachweis zu erbringen, unterwerfen würde. Vielmehr kommt diese Verpflichtung nur dann zum Tragen, wenn der Zahlende – in unserem Beispielfall der deutsche Künstler – selbst *beschränkt* steuerpflichtig ist und auch hier nur in den Fällen der Veranlagung nach § 70 Abs. 2 Z 2 und § 99 Abs. 1 Z 1 EStG. Selbst wenn es daher einen Rechtfertigungsgrund gäbe, der es zulässt, beschränkt steuerpflichtige Entgeltsempfänger generell schlechter zu behandeln als unbeschränkt steuerpflichtige Entgeltsempfänger, könnte dieser Rechtfertigungsgrund im vorliegenden Fall wohl kaum akzeptiert werden, da der Gesetzgeber selbst keine Notwendigkeit gesehen hat, außerhalb des Anwendungsbereichs des § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG nach diesen Kriterien zu differenzieren.

Ein zusätzliches gemeinschaftsrechtliches Problem stellt sich noch aus folgendem Blickwinkel: Das Erfordernis der „Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises“ besteht nur dann, wenn es sich um Zahlungen an Personen handelt, „die hiemit der beschränkten Steuerpflicht unterliegen“. In der Literatur wird daraus geschlossen, dass bei Zahlungen an Personen, die in Österreich *überhaupt nicht steuerpflichtig* sind – bei denen also an sich beschränkte Steuerpflicht gegeben ist, die aber auf Grund des fehlenden Inlandsbezuges sachlich nicht zum Tragen kommt –, kein Besteuerungsnachweis erforderlich ist.³⁹) Für diese Auffassung sprechen auch überzeugende Gründe, da in solchen Fällen gar kein inländischer Besteuerungsnachweis erbracht werden kann und die Voraussetzung des inländischen Besteuerungsnachweises daher zu einem völligen Ausschluss des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzuges führen würde, was aber vom Gesetzgeber nicht intendiert ist⁴⁰). Die Gesetzesmaterialien halten sogar ausdrücklich fest: Bei „Leistungen, die in Österreich keine Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerpflicht begründen, ist dieser Besteuerungsnachweis nicht erforderlich.“⁴¹) Dies führt dann allerdings dazu, dass im Ausland wohnhafte Personen unterschiedlich behandelt werden: Wenn der in Berlin wohnhafte deutsche Musiker am Weg nach Innsbruck in Köln in einem Hotel nächtigt, können diese Aufwendungen ohne weitere Voraussetzungen von seinen für den Auftritt in Innsbruck erzielten Einnahmen im

³⁶) Zur Dienstleistungsfreiheit vgl. EuGH 28. 1. 1992, Rs. C-204/90, *Bachmann*; 28. 4. 1998, Rs. C-118/96, *Safir*; 28. 10. 1999, Rs. C-55/98, *Vestergaard*; 3. 10. 2002, Rs. C-136/00 *Danner*; sowie grundlegend bereits *Reich*, Die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs als Grundfreiheit, ZHR 153 (1989) 571 (574 ff.); zur Kapitalverkehrsfreiheit EuGH 14. 11. 1995, Rs. C-484/93, *Svensson und Gustavsson*; zur Warenverkehrsfreiheit vgl. EuGH 7. 5. 1985, Rs. C-18/84, Slg. 1985, 1339.

³⁷) Vgl. EuGH 7. 5. 1998, Rs. C-350/96, *Clean Car Autoservice*.

³⁸) Grundlegend und überzeugend *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 234 ff., insb. 241 ff.; über das Steuerrecht hinaus vgl. *Steindorff*, EG-Vertrag und Privatrecht (1996) 70.

³⁹) H. *Loukota/Nolz*, Steuerpraxis 89/90 (1990) 301; W. *Doralt*, EStG § 102 Tz. 10.

⁴⁰) Diese Auffassung könnte auch erläutern, worin die Rechtsgrundlage für die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach der Besteuerungsnachweis unterbleiben kann, wenn es seitens des Finanzamtes als feststehend angesehen wird, dass die Einkünfte des Empfängers den zur inländischen Steuerpflicht führenden Grenzwert von 3.630 EUR nicht überschritten haben (so H. *Loukota*, Außensteuerrecht Rz. 137), besteht.

⁴¹) Vgl. den Bericht des Finanzausschusses zum AbgÄG 1989, 1162 BlgNR XVII. GP, 7 zu § 102 EStG.

Rahmen der österreichischen Antragsveranlagung abgezogen werden. Die Aufwendungen, die mit der Nächtigung im Hotel in Innsbruck in Zusammenhang stehen, können aber ohne Bebringung eines inländischen Besteuerungsnachweises nicht abgezogen werden, wenn der Hotelier im Ausland wohnhaft und in Österreich daher nur beschränkt steuerpflichtig ist. Durch diese Konsequenz könnte sich ein ausländischer Hotelier daran gehindert fühlen, auch im Inland ein Hotel zu betreiben. Wenn sich der deutsche Musiker für den Auftritt in Innsbruck ein Musikinstrument von einer Musikalienhandlung in Innsbruck leiht und dieser Musikalienhändler nicht in Innsbruck, sondern im Ausland wohnhaft ist, muss der deutsche Künstler ebenfalls einen Besteuerungsnachweis bebringen, will er die Aufwendungen als Betriebsausgaben abziehen, während diese Verpflichtung nicht besteht, wenn er das für den Auftritt in Innsbruck benötigte Musikinstrument direkt im Ausland leiht. In diesem Fall sind die Aufwendungen dann jedenfalls von der österreichischen Bemessungsgrundlage abzugsfähig. Auch der Musikalienhändler, der seine Leistungen in Österreich tätigen Abnehmern anbieten möchte, kann sich dadurch abgehalten fühlen, in Innsbruck eine Niederlassung zu begründen, die es ihm ermöglichen würde, den österreichischen Markt noch intensiver zu bearbeiten. Hier geht es um den – in der steuerrechtlichen Judikatur des EuGH bisher noch nicht in den Vordergrund gerückten – Vergleich zweier beschränkt Steuerpflichtiger, die durchaus auch im selben Mitgliedsstaat ansässig sein können⁴²): Derjenige, der in Österreich eine Zweigniederlassung gründet, muss als Folge der Regelungen des österreichischen Steuerrechts Nachteile im Vergleich zu demjenigen hinnehmen, der seine Leistungen direkt aus dem Ausland anbietet. Darin könnte eine nach Art. 43 EG unzulässige Beschränkung der Gründung einer Zweigniederlassung eines im Hoheitsgebiet eines Mitgliedsstaates Ansässigen im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedsstaates liegen⁴³). Selbstverständlich soll nicht übersehen werden, dass der im Ausland ansässige Steuerpflichtige, der keine österreichische Zweigniederlassung hat, auch sonst in ganz entscheidenden Punkten anders als jener mit österreichischer Zweigniederlassung behandelt wird: Letzterer unterliegt auch in sachlicher Hinsicht mit den von ihm in Österreich erzielten Einkünften der beschränkten Steuerpflicht, während Ersterer im Regelfall ausschließlich in seinem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung herangezogen wird. Ob diese Differenzierung mit der territorialen Abgrenzung des österreichischen Steuersystems, das bei beschränkter Steuerpflicht eben nur bei signifikantem Inlandsbezug österreichische Besteuerung vorsieht, und mit der in den – auch in Art. 293 EG angesprochenen – Doppelbesteuerungsabkommen vorgenommenen Aufteilung von Besteuerungsrechten erklärt werden kann, soll hier nicht weiter vertieft werden⁴⁴). Dass aber auch eine Notwendigkeit bestünde, dass das österreichische Steuerrecht die von bestimmten Kunden an ausländische Unternehmen getätigten Zahlungen *auch bei den Kunden* unterschiedlich behandelt, je nachdem, ob sie die Leistungen von der österreichischen Zweigniederlassung des ausländischen Unternehmers oder direkt vom im Ausland ansässigen Unternehmer beziehen, lässt sich nicht ohne weiteres begründen:

⁴²) Zur Anwendung der Grundfreiheiten in Form eines Vergleichs zwischen zwei beschränkt Steuerpflichtigen den Stand der Diskussion, bei der es allerdings im Regelfall um das hier nicht relevante Meistbegünstigungsthema geht, zusammenfassend: *van Thiel*, Free Movement 400 f. und 486 ff.

⁴³) Zum in Art. 43 EG verankerten Recht auf Gründung einer Zweigniederlassung *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), Kommentar zum EU-Vertrag und EG-Vertrag, 2. Aufl. (2002) Art. 43 Rz. 17 f.; *Grabitz/Hilff* (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union – Kommentar (Loseblatt) Art. 43 Rz. 13 ff.; *Lenz* (Hrsg.), EG-Vertrag Kommentar, 2. Aufl. (1999) Art. 43 Rz. 2; *Groeben/Thiesing/Ehlermann* (Hrsg.) Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, 5. Aufl. (1997) (Ex-)Art. 52 Rz. 14 ff.; *Geiger*, EUV/EGV, 3. Aufl. (2000) Art. 43 Rz. 8 f.; *Dausen* (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts (Loseblatt), E I, Rz. 34 ff.

⁴⁴) Einzuräumen ist aber, dass die in den einzelnen Tatbeständen des § 98 EStG vorgesehenen Inlandsbezüge sehr unterschiedlich ausgestaltet sind, sodass nur schwer von einem konsistenten System gesprochen werden kann, was die Regelungen des § 98 EStG möglicherweise aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht angreifbar macht. Auch die Inhalte der in bilateralen völkerrechtlichen Verträgen enthaltenen Regelungen sind nicht von vorneherein den gemeinschaftsrechtlichen Prüfungsmaßstäben entzogen (vgl. zuletzt EuGH 5. 11. 2002, 476/98, *Open Skies*, Rz. 61 und 67).

Überlegt werden könnte zwar, die unterschiedliche Behandlung dadurch zu rechtfertigen, dass das Erfordernis der Beibringung des inländischen Besteuerungsnachweises die Besteuerung der österreichischen Betriebsstätteinkünfte des ausländischen Hoteliers oder des ausländischen Musikalienhändlers sicherstellt, während im Falle der Leistungsbeziehung mit einem ausländischen Unternehmer ohne Betriebsstätte in Österreich diese Notwendigkeit nicht besteht, da diese ausländischen Unternehmer auch nicht der Steuerpflicht in Österreich unterliegen. Allerdings macht das österreichische Steuersystem eben nicht generell die Abzugsfähigkeit beim Zahlenden von der steuerlichen Erfassung beim Empfänger abhängig, sondern nur in den Fällen des § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG. Wenn der Gesetzgeber auch in den anderen Fällen aus Gründen der Steuerkontrolle oder der Steueraufsicht diese Verknüpfung nicht zwingend vorsieht⁴⁵⁾, ist nicht einzusehen, warum dies gerade und nur in den Fällen des § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG erforderlich sein soll. Auch aus diesem Blickwinkel kann daher ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten vorliegen.

IV. Verfassungsrechtliche Beurteilung

Die erwähnten Differenzierungen lösen auch verfassungsrechtliche Bedenken aus: Aus dem Blickwinkel des Gleichheitsgrundsatzes ist ebenfalls nicht einzusehen, warum beschränkt Steuerpflichtige, die Aufwendungen an andere *beschränkt* Steuerpflichtige tätigen, schlechter behandelt werden als jene beschränkt Steuerpflichtigen, die Aufwendungen an *unbeschränkt* Steuerpflichtige tätigen⁴⁶⁾. Auch aus verfassungsrechtlicher Sicht ist von Bedeutung, dass der Gesetzgeber durch die Regelung des § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG nicht einmal alle beschränkt Steuerpflichtigen dieser besonderen Verpflichtung zur Beibringung eines Besteuerungsnachweises unterwirft, sondern nur jene, die eine Antragsveranlagung beantragen und unter § 70 Abs. 2 Z 2 oder § 99 Abs. 1 Z 1 EStG fallen. Der VfGH hat bereits in anderem Zusammenhang deutlich gemacht, dass verschiedene Gruppen von beschränkt Steuerpflichtigen nicht grundlos unterschiedlich behandelt werden dürfen⁴⁷⁾. Wenn der Gesetzgeber in anderen Fällen der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger vom Erfordernis der Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises bei an andere beschränkt Steuerpflichtige getätigte Aufwendungen absehen kann, ist nicht einzusehen, was es rechtfertigen soll, diese besondere Belastung gerade und nur in den Fällen des § 70 Abs. 2 Z 2 und des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG vorzusehen.

Ebenso wenig ist aus dem Blickwinkel des beschränkt steuerpflichtigen *Empfängers* der Zahlungen einzusehen, warum Zahlungen seiner Kunden an ihn nur dann abgezogen werden dürfen, wenn der Kunde den inländischen Besteuerungsnachweis des Empfängers beibringt, während Zahlungen von Kunden an unbeschränkt Steuerpflichtige oder gar nicht der Steuerpflicht unterliegende Empfänger der Zahlungen ohne weiteres als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sind. Auch dafür ist keine Rechtfertigung erkennbar. Erschwerend kommt noch hinzu, dass der Gesetzgeber dieses System nicht einmal konsequent durchzieht, sondern nur dann zum Tragen kommen lässt, wenn der Kunde des beschränkt Steuerpflichtigen selbst beschränkt steuerpflichtig ist und es sich um Einkünfte nach § 70 Abs. 2 Z 2 oder § 99 Abs. 1 Z 1 EStG handelt.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist weiters noch von Bedeutung, dass für den beschränkt Steuerpflichtigen, der Aufwendungen tätigt, die er als Betriebsausgaben oder Wer-

⁴⁵⁾ Zu diesen Rechtfertigungsgründen vgl. EuGH 20. 2. 1979, Rs. C-120/78, *Rewe-Zentral-Cassis de Dijon* Rz. 8; 23. 2. 1995, Rs. C-358/93, 416/93, *Bordessa* Rz. 19; 14. 12. 1995, Rs. 163/94, 165/94, 250/94, *Sanz de Lera* Rz. 22; 15.5.1997, Rs. C-250/95, *Futura Participations* Rz. 31; 8. 7. 1999, Rs. C-254/97, *Baxter* Rz. 18; 28. 10. 1999, Rs. C-55/98, *Vestergaard* Rz. 23; 26. 9. 2000, Rs. C-120/78, *Kommission/ Belgien* Rz. 37; zuletzt 12. 12. 2002, Rs. C-324/00 *Lankhorst-Hohorst GmbH*, Rz. 43.

⁴⁶⁾ Zur Geltendmachung einer Gleichheitswidrigkeit durch Fremde vgl. Mayer, B-VG, 3. Aufl. (2002) 512 f.

⁴⁷⁾ VfSlg. 12.326; 14.149.

bungskosten im Wege einer Antragsveranlagung nach § 102 Abs. 1 Z 3 EStG abziehen möchte, nicht oder nur mit großen Schwierigkeiten erkennbar ist, ob sein Vertragspartner beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist. Dies soll nochmals am Beispiel des deutschen Künstlers, der in Innsbruck auftritt und dort im Hotel nächtigt, illustriert werden: Ob der Hotelier, der das Hotel in Innsbruck betreibt, im Ausland wohnhaft ist oder in Innsbruck, kann der deutsche Künstler meist nur erraten. Selbst wenn er weiß oder vermutet, dass der Hotelier im Ausland wohnhaft ist, wird er oft nicht wissen, ob der ausländische Hotelier nicht in Österreich noch einen Zweitwohnsitz hat. Ein österreichischer Zweitwohnsitz würde den ausländischen Hotelier nämlich der unbeschränkten Steuerpflicht unterwerfen⁴⁸⁾. Dies hätte wiederum zum Ergebnis, dass die Aufwendungen für die Nächtigung ohne Beibringung jeglichen inländischen Besteuerungsnachweises beim deutschen Künstler im Rahmen des Veranlagungsverfahrens nach § 102 Abs. 1 Z 3 EStG mangels beschränkter Steuerpflicht des Hoteliers abzugsfähig wären. Der beschränkt Steuerpflichtige kann somit zwar nicht ohne weiteres wissen, ob der Empfänger der Zahlungen ebenfalls beschränkt steuerpflichtig ist. Dennoch wird ihm von Gesetzes wegen zugemutet, von vornherein Vorsorge hinsichtlich der Beibringung des inländischen Besteuerungsnachweises seines Vertragspartners zu treffen. Vor ähnlichen Schwierigkeiten steht allerdings auch sonst jeder unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige, der zum Steuerabzug nach § 99 EStG verpflichtet ist: In diesen Fällen hängt die Steuerabzugspflicht davon ab, dass der Empfänger der Einkünfte nicht unbeschränkt, sondern bloß beschränkt steuerpflichtig ist. Die Inanspruchnahme des haftungspflichtigen Schuldners der Einkünfte nach § 99 EStG liegt aber im behördlichen Ermessen (§ 100 Abs. 2 EStG)⁴⁹⁾. In Fällen, in denen der zum Abzug Verpflichtete keinen Anlass hatte zu vermuten, dass der Empfänger der Einkünfte bloß beschränkt steuerpflichtig ist, kann – und gegebenenfalls muss – daher von der Geltendmachung der Haftung Abstand genommen werden⁵⁰⁾. Das „Nichterkennenkönnen“ oder das „Nichterkennenmüssen“ einer Steuerabzugspflicht führt in sachgerechter Ausübung des Ermessens zum Entfall der Haftung⁵¹⁾. Der Wortlaut des § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG scheint diesen Spielraum hingegen nicht zu eröffnen, sondern die Beibringung des inländischen Besteuerungsnachweises zur unabdingbaren Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen zu machen. Ähnlich betonen auch die Gesetzesmaterialien zu § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG, dass im Anwendungsbereich dieser Regelung „gewährleistet sein (soll), daß Betriebsausgaben, die beim Empfänger zu in Österreich steuerpflichtigen Einnahmen führen, nur dann abgezogen werden, wenn die Erfassung beim Empfänger gesichert ist“⁵²⁾. Daher erscheint die Regelung des § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG auch aus diesem Blickwinkel bedenklich, da der deutsche Künstler erst im Rahmen seines eigenen Veranlagungsverfahrens erfahren könnte, dass er in einem bestimmten Fall einen inländischen Besteuerungsnachweis des Zahlungsempfängers beibringen müsste, um die Abzugsfähigkeit der Zahlungen sicherzustellen, ohne dass er aber dafür von vorneherein Vorsorge treffen konnte.

Erschwerend kommt noch hinzu, dass der beschränkt Steuerpflichtige, der die getätigten Aufwendungen im Rahmen der Veranlagungsverfahrens nach § 102 Abs. 1 Z 3 als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen möchte, im Regelfall alleine auch gar keine Möglichkeit hat, einen derartigen Besteuerungsnachweis des Einkünfteempfängers vorzulegen. Im Beispielsfall des deutschen Künstlers, der in Innsbruck in dem Hotel nächtigt, das von einem Südtiroler Hotelier betrieben wird, müsste der deutsche

⁴⁸⁾ H. Loukota, Internationale Steuerfälle (1989) Rz. 37.

⁴⁹⁾ Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 100 Tz. 3; W. Doralt, EStG § 100 Tz. 5.

⁵⁰⁾ Grundlegend zur Ermessensbindung bei der Geltendmachung von Haftungen im Zusammenhang mit § 99 EStG Stoll, Ermessen 378 ff.

⁵¹⁾ So sinngemäß zur insoweit vergleichbaren Problematik des § 27 Abs. 4 UStG Stoll, Ermessen 395 f.

⁵²⁾ 1162 BgNR XVII. GP, 7.

⁵³⁾ Vgl. W. Doralt, EStG § 102 Tz. 10; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 102 Tz. 8.

Musiker entweder die Steuererklärung des Hoteliers mit behördlichem Eingangsvermerk oder den Steuerbescheid des Hoteliers vorlegen⁵⁴). Es erscheint völlig unrealistisch, dass der Hotelier derartige Unterlagen seinem Gast aushändigen wird. Ebenso wenig hat der deutsche Künstler die Möglichkeit, vom österreichischen Finanzamt des Hoteliers eine abgabenbehördliche Bestätigung zu erlangen, dass der Hotelier die Einnahmen versteuert hat, da dies auf Grund des Steuergeheimnisses ausgeschlossen ist⁵⁴). Dazu kommt noch, dass der Hotelier seine Steuererklärung möglicherweise erst zu einem späteren Zeitpunkt einreichen wird, als der deutsche Musiker in Österreich seine Veranlagung beantragt. Im Zeitpunkt seines Veranlagungsverfahrens kann der deutsche Musiker in diesem Fall daher gar keinen Besteuernachweis des Hoteliers vorlegen, selbst wenn Letzterer bereit wäre, dem deutschen Musiker eine Kopie seiner Steuererklärung auszuhändigen. Wenn sich also der Südtiroler Hotelier weigert, eine Kopie seiner österreichischen Steuererklärung seinem Gast zu einem späteren Zeitpunkt auszuhändigen, oder wenn er gar gegen das Gesetz verstößt und überhaupt keine Steuererklärung abgibt, kann der deutsche Musiker die ihm entstandenen Aufwendungen niemals berücksichtigen. Die Abzugsfähigkeit der Betriebsausgaben oder Werbungskosten hängt nach der Regelung des § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG daher ausschließlich von Umständen ab, die nicht in der Sphäre des Steuerpflichtigen selbst, sondern in der Sphäre eines Dritten liegen und vom Steuerpflichtigen nicht beeinflusst werden können⁵⁵). Daher ist die Regelung auch aus diesem Blickwinkel gleichheitsrechtlich angreifbar.

Die zuletzt angesprochenen Bedenken könnten entschärft werden, wenn nur für jene von unter § 70 Abs. 2 Z 2 oder § 99 Abs. 1 Z 1 EStG fallenden beschränkt Steuerpflichtigen an andere beschränkt Steuerpflichtige getätigten Aufwendungen ein „inländischer Besteuernachweis“ beigebracht werden müsste, die selbst einem Steuerabzug unterliegen. Wenn etwa im oben erwähnten Beispielfall der deutsche Musiker zur Unterstützung bei seinem österreichischen Auftritt einen anderen selbstständig tätigen, ebenfalls beschränkt steuerpflichtigen Künstler engagiert, muss er für die an ihn geleisteten Zahlungen auch selbst einen 20%igen Steuerabzug gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG einbehalten⁵⁶). Die Beibringung dieses – in der Einbehaltung und Abfuhr der Quellensteuer bestehenden – Besteuernachweises im Rahmen seines eigenen Veranlagungsverfahrens liegt ausschließlich in der Sphäre des deutschen Musikers und sollte diesen – bei gesetzeskonformem Verhalten – auch vor keine größeren Probleme stellen. Allerdings bieten weder der Wortlaut des § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG noch die Gesetzesmaterialien einen Anhaltspunkt dafür, unter „inländischem Besteuernachweis“ nur die Fälle des Steuerabzugs zu verstehen⁵⁷). Vor allem aber wären die anderen hier dargelegten verfassungsrechtlichen und gemeinschaftsrechtlichen Bedenken – insbesondere die Differenzierung zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen sowohl auf Ebene des Trägers als auch des Empfängers der Aufwendungen – auch bei diesem Versuch einer verfassungskonformen Deutung des § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG nicht aus der Welt geschafft, sodass auch diese Normhypothese nicht überzeugend ist.

V. Zusammenfassende Würdigung

Die Überlegungen haben gezeigt, dass die Vorschrift des § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG sowohl aus gemeinschaftsrechtlicher als auch aus gleichheitsrechtlicher Sicht in mehrfacher Hinsicht angreifbar ist. Der Gesetzgeber wäre daher gut beraten, diese Vorschrift aufzuheben, bevor sie Gegenstand eines verfassungsgerichtlichen Normenkontrollverfahrens wird oder entweder dem EuGH vorgelegt wird oder auch schon von den österreichischen Gerichten als gemeinschaftsrechtswidrig angesehen und folglich für unanwendbar erachtet wird.

⁵⁴) Zu diesem Erfordernis vgl. *Stoll*, BAO § 48 a Tz. 12; *Ritz*, BAO 524.

⁵⁵) Vgl. VfSlg. 5.318, 8.793, 10.620, 12.776, 15.047, 15.773, 15.784.

- ⁵⁶⁾ Die Steuerabzugspflicht nach § 99 EStG trifft auch im Ausland ansässige Personen (*W. Doralt*, EStG-Kommentar § 100 Tz. 3; *H. Loukota*, Außensteuerrecht Rz. 145).
- ⁵⁷⁾ 1162 BlgNR XVII. GP, 7.