

Michael Lang\*)

## Steuerabzug, Haftung und Gemeinschaftsrecht

### WITHHOLDING TAX, LIABILITY AND COMMUNITY LAW

In its recent judgment *Scorpio*, the ECJ ruled that Articles 59 and 60 of the EEC Treaty must be interpreted as not precluding national legislation under which a procedure of retention of tax at source is applied to payments made to providers of services not resident in the Member State in which the services are provided, whereas payments made to providers of services resident in that Member State are not subject to such a retention. The Austrian Supreme Administrative Court has already tried to implement this ECJ case law: In its decision of October 19, 2006, the Supreme Administrative Court decided that Austria still has the right to levy a withholding tax on remuneration paid to certain providers of services. Michael Lang analyzes this decision very critically.

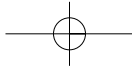
#### I. Der Sachverhalt des VwGH-Erkenntnisses v. 19. 10. 2006, 2006/14/0109

Mit Erkenntnis v. 19. 10. 2006, 2006/14/0109, hat der VwGH über einen noch von einer FLD erlassenen Haftungsbescheid nach § 99 EStG entschieden. Es ging dabei um folgenden Sachverhalt: „Am 20. August 2000 schloss die Beschwerdeführerin, eine in Österreich ansässige, im Bereich der produzierenden Industrie tätige AG, einen Vertrag mit dem international bekannten Fotomodell N, welches durch die ebenfalls in Österreich ansässige F GmbH vertreten wurde. Darin verpflichtete sich N zu zwei Fotoshooting- und PR-Terminen im Großraum Wien bzw. in Paris im September und Oktober 2000 und zur Einräumung entsprechender Rechte an den Fotos. Als Gegenleistung wurde ein Pauschalhonorar von 310.000 USD zuzüglich 20 % Agenturprovision zuzüglich 20 % Umsatzsteuer vereinbart. Darüber hinaus verpflichtete sich die Beschwerdeführerin zur Übernahme der Spesen für Flüge, Transfers und Unterkunft der N sowie ihrer Begleitung in Höhe von insgesamt 293.000 ATS. Bei der Beschwerdeführerin wurde im Jahr 2000 eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. In einem dem Prüfer vorgelegten Schreiben vom 19. September 2000 stellte die britische Steuerberatungsgesellschaft E fest, N sei im britischen Steuerjahr vom 6. April 2000 bis 5. April 2001 ‚Tax resident of the United Kingdom‘ gewesen. Der Prüfer forderte die Beschwerdeführerin daraufhin unter Berufung auf § 3 Abs. 2 der Durchführungsverordnung zum DBA Großbritannien auf, den Nachweis der steuerlichen Ansässigkeit der N in Großbritannien bis 31. Jänner 2001 durch Vorlage einer britischen Wohnsitzbescheinigung zu erbringen, da die Mitteilung der Steuerberatungsgesellschaft E hierfür nicht ausreiche. Diese führte in der Folge mit Telefax vom 31. Jänner 2001 aus, dass eine Wohnsitzbescheinigung erst nach Ende des britischen Steuerjahres am 5. April 2001 beigebracht werden könne. Mit Haftungs- und Zahlungsbescheid vom 8. Februar 2001 schrieb das Finanzamt der Beschwerdeführerin Abzugsteuer gem. § 99 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in Höhe von 1.104.216 ATS vor.“

In diesem Erkenntnis hatte der VwGH über eine Reihe interessanter Rechtsfragen zu befinden, die teilweise schon zuvor Gegenstand fachschriftstellerischer Diskussionen waren<sup>1)</sup> und die kurz nach Veröffentlichung des Erkenntnisses von Renner/Tumpel und

\*) Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität (WU) Wien und wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums International Tax Law der WU. – Mag Bernhard Renner, Senatsvorsitzender am UFS, Mag. Johannes Prillinger und Mag. Daniela Hohenwarter danke ich für die kritische Diskussion dieses Manuskripts, Herrn Mag. Johannes Prillinger auch für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.

<sup>1)</sup> Macho/Steiner, Haftungsfrage „Beschränkte Einkommensteuerpflicht“, ÖStZ 2003, 382 (382 ff.); Muszynska/Tumpel, Die Verwertung von Rechten in inländischen Betriebsstätten, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die beschränkte Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht (2004) 185 (192); Lang, Der Steuerabzug nach § 99 EStG, SWI 2003, 449 (449 ff.).



## Withholding Tax, Liability and Community Law

Zorn beleuchtet wurden.<sup>2)</sup> Ich möchte mich auf die gemeinschaftsrechtlichen Aspekte dieser Entscheidung konzentrieren. Der VwGH hatte zwar nicht selbst den EuGH befasst, jedoch das Verfahren ausgesetzt, um das EuGH-Urteil *Scorpio* abzuwarten.<sup>3)</sup> Er hat dann den Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben. Im fortgesetzten Verfahren wird daher der UFS – und gegebenenfalls auch neuerlich der VwGH – Gelegenheit haben, zu den offen gebliebenen gemeinschaftsrechtlichen Fragen Stellung zu nehmen oder sie dem EuGH vorzulegen.

### II. Die Verpflichtung zum Steuerabzug nach nationalem Recht

Die in der Folge anzusprechenden gemeinschaftsrechtlichen Fragen sind bedeutsam geworden, da der VwGH eine Abzugspflicht nach § 99 EStG bejaht hat. Er hat sich dabei auf den Steuertatbestand des § 99 Abs. 1 Z 3 EStG gestützt, wonach „die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger [...] bei den im § 28 Abs. 1 Z 3 aufgezählten Einkünften“ durch Steuerabzug erhoben wird: „In der Beschwerde wird vorgebracht, dass zu den von § 28 Abs. 1 Z 3 EStG erfassten Rechten nur schriftstellerische, künstlerische und gewerbliche Urheberrechte und allenfalls auch gewerbliche Erfahrungen zählen, nicht jedoch die bloße Zurverfügungstellung des Rechts auf Nutzung des Namens und der Fotos. Diesem Einwand der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden. Aus § 28 Abs. 1 Z 3 EStG ergibt sich nämlich keine Einschränkung des Tatbestandes auf Urheberrechte und gewerbliche Erfahrungen. Zum einen enthält § 28 Abs. 1 Z 3 EStG ersichtlich nur eine demonstrative Aufzählung (arg.: ‚[...] insbesondere aus [...]‘), woraus sich ergibt, dass neben den ausdrücklich erwähnten auch andere Rechte von der Bestimmung erfasst sind. Zum anderen spricht § 28 Abs. 1 Z 3 EStG u. a. von schlichten ‚Berechtigungen‘, bei gleichzeitiger Unterlassung eines Hinweises auf deren Gewerblichkeit. Auch aus dieser terminologischen Abgrenzung der ‚Berechtigungen‘ von den ebenfalls in dieser Gesetzesstelle angesprochenen ‚gewerblichen Schutzrechten‘ und ‚gewerblichen Erfahrungen‘ ergibt sich, dass zu den Rechten i. S. d. § 28 Abs. 1 Z 3 EStG auch Rechte am Namen eines Fotomodells und das Recht an Fotoaufnahmen von einem Fotomodell zählen.“

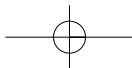
Die vom VwGH gegebene Begründung greift zu kurz: Es ist unbestritten, dass der Wortlaut der Regelung zulassen würde, Rechte jedweder Art unter diese Vorschrift zu subsumieren. Die Auslegungsfrage kann aber nicht ausschließlich aufgrund des Wortlauts der Regelung gelöst werden. Ebenso unbestritten ist nämlich, dass § 99 Abs. 1 Z 3 EStG letztlich nicht jedwede Art von Rechten erfassen kann: Mit jedem Kaufvertrag werden Rechte begründet, die demjenigen, der diese Rechte einräumt, zu Einnahmen verhelfen. Wären die Einkünfte von § 99 Abs. 1 Z 3 EStG und dementsprechend auch bereits von § 98 Abs. 1 Z 6 EStG erfasst, wäre der Betriebsstättenbegriff des § 98 Abs. 1 Z 3 EStG völlig ausgehöhlt und letztlich bedeutungslos.<sup>4)</sup> Der VwGH verabsäumt es jedoch, unter Berücksichtigung systematischer, teleologischer und historischer Überlegungen Kriterien zu entwickeln, anhand deren die Grenzen des Tatbestandes gezogen werden können.<sup>5)</sup>

<sup>2)</sup> Renner/Tumpel, Acht Aspekte der VwGH-Rechtsprechung zum Steuerabzug gem. § 99 EStG, SWK-Heft 34/35/2006, Seite S 944 (944 ff.); Zorn, Abzugsteuer nach § 99 EStG auf Leistungen eines ausländischen Fotomodells, RdW 2006, in Druck.

<sup>3)</sup> VwGH 17. 11. 2004, 2002/14/0056.

<sup>4)</sup> Vgl. bereits Lang, Der Steuerabzug nach § 99 EStG, SWI 2003, 454.

<sup>5)</sup> Zorn (RdW 2006, in Druck) schlägt vor, jene Rechte von § 98 Abs. 1 Z 6 und § 99 Abs. 1 Z 3 EStG erfasst zu sehen, die in einem Zusammenhang mit der Berufssphäre des Vergütungsempfängers stehen. Die Aushöhlung des Betriebsstättenbegriffs, die dem Gesetzgeber wohl nicht unterstellt werden kann, würde aber auch dieser Versuch, dem Begriff der „Rechte“ Konturen zu verleihen, nicht verhindern. In eine andere Richtung dürfte der BFH tendieren, der zwischen erworbenen und originären Persönlichkeitsrechten zu unterscheiden scheint (BFH 28. 1. 2004, BStBl II 2005, 550; kritisch dazu z. B. Schmidt-Heß, Beschränkte Steuerpflicht bei Rechteüberlassung durch den originären Inhaber des Rechts? IStR 2006, 690 [690 ff.]).



Nach dem vom VwGH wiedergegebenen Sachverhalt hat das Fotomodell N. nicht nur die Zustimmung zur Verwendung von Fotos erteilt, sondern war auch verpflichtet, an Presseterminen teilzunehmen, die offenbar – unabhängig von der Verwertung der bei Fotoshootings gemachten Aufnahmen von N. in späteren Werbekampagnen – zu einer erhöhten Aufmerksamkeit für das Unternehmen in den Medien geführt haben. Der VwGH hat sich in der Folge mit der Teilnahme von N. an Presseterminen nicht mehr auseinandergesetzt, obwohl angenommen werden kann, dass es sich dabei um eine Leistung handelt, die keineswegs in untrennbarem Zusammenhang mit der Zustimmung von Frau N., die von ihr bei Fotoshootings gemachten Aufnahmen zu verwenden, gestanden ist und die sich Frau N. auch dann abgelten hätte lassen, wenn sie nicht auch die Zustimmung zur Verwendung ihres Fotos in späteren Werbekampagnen gegeben hätte. Geht man davon aus, dass der VwGH nicht bloß verabsäumt hat, diese Leistung rechtlich zu qualifizieren, muss man annehmen, dass der VwGH von einem Begriff der „Rechte“ ausgeht, der auch Konstellationen umfasst, in denen sich jemand bloß verpflichtet, an einem bestimmten Ort zu einer bestimmten Zeit anwesend zu sein. Von besonderer Brisanz ist dabei, dass diese Pressetermine – dem vom VwGH wiedergegebenen Sachverhalt zufolge – nicht bloß in Wien, sondern auch in Paris stattgefunden haben. Auf diese Weise werden also auch im Ausland erbrachte Leistungen der beschränkten Steuerpflicht und dem Steuerabzug unterworfen.

§ 98 Abs. 1 Z 6 EStG verlangt als Voraussetzung für die beschränkte Steuerpflicht die Verwertung der „Rechte“ in einer inländischen Betriebsstätte. Dazu führte der VwGH aus: *„Dass diese ‚inländische Betriebsstätte‘ eine solche des Beziehers der Einkünfte sei, setzt das Gesetz nicht voraus. Es genügt daher im Beschwerdefall zur Begründung der inländischen beschränkten Steuerpflicht, dass N als Fotomodell die hergestellten Fotos und Images einer in Österreich ansässigen Gesellschaft (mit inländischer Betriebsstätte) zur Verwertung überlassen hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 1955, 581/53, VwSlg. 1285/F). Als inländische Betriebsstätte, in welcher die Verwertung der überlassenen Rechte erfolgt, ist daher die Betriebsstätte der im Inland ansässigen Beschwerdeführerin selbst anzusehen (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 21. Februar 1964, 2007/63, VwSlg. 3031/F), wobei für die Begründung der beschränkten Steuerpflicht gem. § 98 Z 6 EStG unerheblich ist, ob die hergestellten Fotos und Images nur im Inland oder auch im Ausland verbreitet werden. Für die Begründung der Steuerpflicht ist auch nicht entscheidend, in welcher von mehreren inländischen Betriebsstätten die Verwertung erfolgt bzw. wie sich diese auf mehrere inländische Betriebsstätten aufteilt.“*

Gerade im zuletzt erwähnten Satz bleibt die Begründung des VwGH verschwommen. Der VwGH bietet zwei unterschiedliche Begründungen an, die er durch das missverständliche Wort „bzw.“ in unklarer Weise verknüpft. Bedeutung erlangen diese Begründungen, wenn man den Fall dahingehend variiert, dass das Unternehmen nicht bloß über inländische Betriebsstätten, sondern auch über eine oder mehrere ausländische Betriebsstätten verfügt. Dann stellt sich die Frage, ob es für die Steuerpflicht und den Steuerabzug genügt, dass das Unternehmen bloß *eine* Betriebsstätte im Inland hat.<sup>6)</sup> Dabei müsste es sich keineswegs um den Sitz des Unternehmens handeln. Der Wortlaut des § 98 Abs. 1 Z 6 EStG schließt nicht aus, dass auch *ausländische* Unternehmen in Betracht kommen, wenn nur im Inland eine Betriebsstätte besteht, in der die Rechte verwertet werden. Wenn daher ein *ausländisches* Fotomodell einem im *Ausland* ansässigen Unternehmen, das *weltweit* Betriebsstätten unterhält und unter anderem auch in Österreich über ein kleines Warenlager verfügt, die Rechte einräumt, ihre bei Fotoshootings im *Ausland* gemachten Fotos in *ausländischen* Modezeitschriften zu verwenden, würde dies dazu führen, dass die *gesamten* Einnahmen aus dieser

<sup>6)</sup> Bejahend: Zorn, RdW 2006, in Druck.

## Withholding Tax, Liability and Community Law

Einräumung von Rechten in Österreich der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Dieses – um es vorsichtig zu sagen – überraschende Ergebnis zeigt auf, zu welchen Konsequenzen die vom VwGH angebotene Begründung führt. Dass eine derart weit verstandene beschränkte Steuerpflicht nicht bloß unpraktikabel, sondern wohl auch verfassungsrechtlich höchst bedenklich wäre, da sie jemanden, der über bloß geringfügige Anknüpfungspunkte zu Österreich verfügt, einer weitreichenden Steuerpflicht unterwirft, liegt auf der Hand.

Die vom VwGH alternativ angebotene Begründung deutet die Möglichkeit der Aufteilung zwischen den Betriebsstätten an, die bedeutsam würde, wenn das Unternehmen nicht nur inländische, sondern auch ausländische Betriebsstätten hat. Nach welchen Kriterien hier aufzuteilen wäre, bleibt aber offen. Die üblichen Kriterien der Gewinnaufteilung zwischen Betriebsstätten versagen, da es ja nicht um *vom Unternehmen erbrachte Leistungen* geht, sondern darum, *an das Unternehmen erbrachte Leistungen* den einzelnen Betriebsstätten zuzuordnen. Eine weltweite Werbekampagne in Zeitschriften wie ELLE oder VOGUE – wie dies im dem Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt der Fall war – soll dazu beitragen, den weltweiten Absatz des Unternehmens zu fördern. Hier ist kein Maßstab ersichtlich, nach dem auf verschiedene Produktionsstätten, Warenlager, Geschäftsstellen und Verwaltungsbüros aufzuteilen wäre. Ist die Werbekampagne nämlich erfolgreich, fördert dies den Absatz insgesamt und damit letztlich alle Aktivitäten sowohl in den Produktionsstätten als auch in den Warenlagern, Geschäftsstellen etc.

Diese Überlegungen zeigen letztlich, dass es zu weit geht, wenn der VwGH auch die Verwertung von Persönlichkeitsrechten von § 98 Abs. 1 Z 6 und § 99 Abs. 1 Z 3 EStG erfasst haben will. Der Umstand, dass es unmöglich ist, die Verwertung derartiger Rechte einzelnen Betriebsstätten zuzuordnen, ist im Rahmen einer systematischen Interpretation ein zusätzlicher Anhaltspunkt dafür, dem Gesetzgeber zuzusinnen, dass die Verwertung dieser Rechte keine beschränkte Steuerpflicht und keinen Steuerabzug auslöst. Im Kern dieser Steuerpflicht stehen Rechte wie z. B. Lizenzen, die die Erzeugung eines bestimmten Produkts ermöglichen und bei denen daher ohne größere Schwierigkeiten beurteilt werden kann, in welcher Betriebsstätte sie verwertet werden. Aus diesem Blickwinkel sind die in § 28 Abs. 1 Z 3 EStG ausdrücklich genannten Rechte Beispiele für andere Rechte, deren Verwertung ebenfalls in bestimmten Betriebsstätten erfolgen kann. Diesem Verständnis zufolge können aus dem demonstrativen Katalog des § 28 Abs. 1 Z 3 EStG (arg.: „*insbesondere*“) auch Kriterien gewonnen werden, die die Uferlosigkeit des Begriffs der Rechte in § 98 Abs. 1 Z 6 und § 99 Abs. 1 Z 3 EStG verhindern.

### III. Die Voraussetzungen der beschränkten Steuerpflicht und des Steuerabzugs

Der dem Erkenntnis zugrunde liegende Sachverhalt macht auch eine andere Problematik bewusst: Die Steuerabzugspflicht des inländischen Unternehmens steht und fällt damit, dass das Fotomodell bloß beschränkt steuerpflichtig ist. Denn nur dann kommt § 99 EStG überhaupt zum Tragen. Verfügt Frau N. daher z. B. über einen – vielleicht auch nur sehr selten genutzten – Zweitwohnsitz in Österreich, gilt sie als unbeschränkt steuerpflichtig, und die Abgabenbehörde kann gegenüber dem inländischen Unternehmen keine Haftung geltend machen. Der Umstand, dass das Fotomodell in Österreich über *keinen* Zweitwohnsitz verfügt, ist zwar vom VwGH im vorliegenden Erkenntnis nicht näher beleuchtet worden, dennoch aber tatbestandliche Voraussetzung dafür, dass die Haftung schlagend wird. Die Frage, ob auch in Österreich ein Wohnsitz vorliegt, muss daher Gegenstand des Ermittlungsverfahrens in derartigen Konstellationen sein.<sup>7)</sup> Eine von der ausländischen Finanzverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbe-

<sup>7)</sup> Vgl. dazu schon Lang, SWI 2003, 452 f.

scheinung ist zur Beurteilung dieser Frage unerheblich, da die abkommensrechtliche Ansässigkeit im Ausland ja nicht ausschließt, dass auch im Inland ein Wohnsitz besteht. Die österreichische Abgabenbehörde steht vor Schwierigkeiten, muss sie beweisen, dass der Vertragspartner des inländischen Unternehmens, bei dem sie die Haftung geltend machen will, *keinen* Wohnsitz im Inland hat. Das Unternehmen wird im Regelfall ebenfalls über keine Informationen darüber verfügen, ob der Vertragspartner auch im Inland einen Wohnsitz hat, und es würde wohl auch eine erhöhte Mitwirkungspflicht überspannen, wollte man fordern, dass sich das inländische Unternehmen über das Vorliegen eines Zweitwohnsitzes des Vertragspartners *Beweise* beschaffen muss, wenn es einen Vertrag mit einem ausländischen Partner, dessen Gegenstand keineswegs eine Dauerrechtsbeziehung sein muss, abschließt. Die kasuistische Rechtsprechung zum Wohnsitzbegriff macht es schon für den Steuerpflichtigen selbst äußerst schwierig festzustellen, ob er unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist. Für einen Dritten wie den Haftungspflichtigen, der wohl über keine näheren Einblicke in die persönliche Sphäre des Vergütungsempfängers zu verfügen braucht, ist dies nahezu unmöglich. Dazu kommt, dass eine erhöhte Mitwirkungspflicht nur dann gerechtfertigt werden kann, wenn sich die maßgeblichen Sachverhaltselemente *im Ausland* abspielen und die Behörde daher aus diesem Grund an Ermittlungen gehindert ist. Die für die Beurteilung der Frage, ob der Vertragspartner auch im Inland einen Wohnsitz hat, relevanten Sachverhaltselemente spielen sich aber ausschließlich *im Inland* ab.

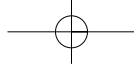
Ausschlaggebend ist, wer die Beweislast zu tragen hat: Hat sie die Behörde zu tragen, wird es ihr faktisch im Regelfall unmöglich sein, das Fehlen eines inländischen (Zweit-) Wohnsitzes des ausländischen Vertragspartners zu beweisen. Hat sie der zur Haftung Herangezogene zu tragen, kann er oft genauso wenig in der Lage sein, darüber irgendwelche Informationen – geschweige denn Nachweise – beizubringen. Es würde aber zu kurz greifen, in einer derartigen Konstellation bloß danach zu fragen, ob die Abgabenbehörde oder das Unternehmen als Vertragspartner des ausländischen Unternehmens eher in der Lage ist, die Existenz oder das Fehlen eines inländischen Wohnsitzes des ausländischen Vertragspartners zu beweisen. Die Kritik muss sich gegen die Rechtsvorschriften richten, aufgrund deren sich diese Frage überhaupt stellt. Die Voraussetzungen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht so abzugrenzen, dass schon die bloße Existenz eines Zweitwohnsitzes zur unbeschränkten Steuerpflicht führt, ist nämlich in mehrfacher Hinsicht problematisch.<sup>8)</sup>

Aus dem Blickwinkel des Zweitwohnsitzes bewirken diese Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht, dass eine bloß geringfügige Nahebeziehung zu Österreich zur Besteuerung des Welteinkommens und – auf dem Gebiet der Erbschafts- und Schenkungssteuer – des Weltanfalls in Österreich führen kann.<sup>9)</sup> Wesentliche Härten dieser gesetzlichen Regelung hat der Verordnungsgeber zumindest auf dem Gebiet der Einkommensteuer genommen.<sup>10)</sup> Nach § 1 Abs. 1 der „*Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend inländische Zweitwohnsitze*“ begründet bei „*Abgabepflichtigen, deren Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befindet, [...] eine inländische Wohnung nur in jenen Fällen einen Wohnsitz im Sinne des § 1 des Einkommensteuergesetzes 1988, in denen diese Wohnung allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen an mehr als 70 Tagen benutzt wird.*“ Wenngleich diese Regelung auf den ersten Blick auch geeignet sein könnte, den Ausschluss der Haftung im Falle eines Zweitwohnsitzes des ausländischen Vertragspartners einzuschränken, ergibt sich aus § 1 Abs. 2 der Verordnung deutlich, dass die Re-

<sup>8)</sup> Zu ähnlichen Überlegungen in Hinblick auf die Kapitalertragsteuer vgl. *Schlager*, Die verfassungsrechtlichen Grenzen für die Ausgliederung der Abgabeneinhebung (Teil 2), ÖStZ 2007, in Druck.

<sup>9)</sup> Zu gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gegen die Rechtsfolge der unbeschränkten Steuerpflicht bei bloßem Zweitwohnsitz *Lang*, *Wohin geht das Internationale Steuerrecht?* ISr 2005, 289 (291).

<sup>10)</sup> BGBl. II Nr. 528/2003.



## Withholding Tax, Liability and Community Law

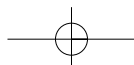
---

gelung nicht für jenen Fall gedacht ist: § 1 Abs. 1 der Verordnung ist nämlich nur anzuwenden, wenn „ein Verzeichnis geführt wird, aus dem die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung ersichtlich sind.“ Würde man diese Regelung auch für Zwecke des § 99 EStG anwenden, hätte es der ausländische Vertragspartner in der Hand, durch Führung eines derartigen Verzeichnisses die Haftung des die Vergütung auszahlenden Unternehmens zu *verschärfen*. Das durch die Möglichkeit der Führung eines derartigen Verzeichnisses geschaffene Wahlrecht des unbeschränkt Steuerpflichtigen zur beschränkten Steuerpflicht passt für die Fälle des § 99 EStG daher nicht.

Diese Überlegungen zeigen aber auch, dass es auch für Zwecke des § 99 EStG angebracht wäre, den Steuerabzug immer dann vorzusehen, wenn der Steuerpflichtige den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Ausland hat. Der Haftungspflichtige hätte dann nicht mehr die Möglichkeit, sich der Geltendmachung der Haftung durch Hinweis auf einen möglichen inländischen Zweitwohnsitz des ausländischen Vertragspartners zu entziehen. Solange der Gesetzgeber allerdings für Zwecke des § 99 EStG die beschränkte Steuerpflicht im Falle eines inländischen Zweitwohnsitzes ausschließt, müssen die davon betroffenen Haftungspflichtigen auch die Möglichkeit haben, diese für sie vorteilhafte Regelung in Anspruch zu nehmen. Es wäre in einem Rechtsstaat nicht hinnehmbar, die Anwendung dieser Regelung auf „kaltem Wege“ auszusetzen, indem dem Haftungspflichtigen der von ihm kaum zu erbringende Nachweis über einen inländischen Zweitwohnsitz seines ausländischen Vertragspartners aufgebürdet wird.

Die Frage der Abgrenzung der Voraussetzungen zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht ist auch gemeinschaftsrechtlich relevant: Nach dem auch vom VwGH für die Beurteilung dieses Falles als bedeutsam erachteten EuGH-Urteil *Scorpio* „stellen Rechtsvorschriften wie die im Ausgangsverfahren streitigen eine nach den Artikeln 59 und 60 EWG-Vertrag grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar. [...] Wie die Regierungen, die Erklärungen eingereicht haben, die Kommission und der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen zu Recht festgestellt haben, sind solche Rechtsvorschriften jedoch durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Effizienz der Beitreibung der Einkommensteuer zu gewährleisten. [...] Das Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienende Haftungsregelung stellen nämlich ein legitimes und geeignetes Mittel dar, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und um zu verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Leistungserbringung unbesteuert bleiben.“<sup>11)</sup> Für den EuGH bedarf es somit einer Rechtfertigung für den Steuerabzug bei Einkünften von in anderen EU-Staaten ansässigen Personen, wobei zusätzlich zu beachten ist, dass auch ein dem Grundsatz nach gerechtfertigter Eingriff verhältnismäßig auszugestaltet ist. Wenn der EuGH daher den Steuerabzug bei „außerhalb des Besteuerungsstaates ansässigen Personen“ für gerechtfertigt hält, ist damit noch nicht gesagt, dass auch nationale Vorschriften, die ein System begründen, wonach Zahlungen an im Ausland Ansässige zwar im Regelfall der Abzugspflicht unterliegen, im Falle eines inländischen Zweitwohnsitzes des im Ausland Ansässigen jedoch vom Steuerabzug abgesehen wird, gemeinschaftsrechtskonform sind. Wenn der Gesetzgeber das für im Ausland Ansässige geschaffene System im Falle einer bloß geringfügigen Inlandsbeziehung durch einen Zweitwohnsitz wieder durchbricht, ist es schwierig zu argumentieren, dass für den Gesetzgeber die vom EuGH geforderte „Notwendigkeit“, durch dieses System die Beitreibung der Einkommensteuer zu gewährleisten, überhaupt besteht. Der mögliche Einwand, dass die Frage, ob jemand außerhalb des Besteuerungsstaates ansässig ist, nach den Regelungen des Besteuerungsstaates zu beurteilen wäre und der bloße inländische Zweitwohnsitzer folglich gar nicht als im Ausland ansässig gewertet werden dürfe, verfängt nicht: Der EuGH

<sup>11)</sup> EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-290/04, *Scorpio*, Rn. 35 f.



hat schon in seinem Urteil *Ritter-Coulais* gezeigt, dass er sich dabei an die Qualifikation nach nationalem Recht nicht gebunden fühlt, und konsequenterweise das vermeintlich in Deutschland ansässige Ehepaar als in Frankreich ansässig betrachtet.<sup>12)</sup> Im Sinne der vom EuGH in *Wielockx* geprägten Terminologie könnte man somit davon reden, dass sich der Gesetzgeber der Kohärenz seiner eigenen Regelungen – in diesem Fall Steuerabzug bei Vergütungen an im Ausland Ansässige – selbst begeben hat.<sup>13)</sup> Die dem EuGH in *Scorpio* vorgelegten Fragen haben dem EuGH keine Gelegenheit gegeben, darüber zu entscheiden, ob der Steuerabzug bei an im Ausland Ansässige geleisteten Vergütungen auch dann gerechtfertigt ist, wenn der Gesetzgeber sein eigenes System – durch Durchbrechungen für Zweitwohnsitzer – durchlöchert hat. Im Falle des österreichischen Steuerrechts könnte dies dazu führen, dass die nach *Scorpio* akzeptierte Rechtfertigung, beschränkt Steuerpflichtige schlechter zu behandeln und ihre Vergütungen einem Steuerabzug zu unterwerfen, nicht in Betracht kommt, solange der Gesetzgeber das System des Steuerabzugs nicht kohärent ausgestaltet.

#### IV. Die steuerabzugspflichtigen Vergütungen

Auch aus einem anderen Grund ist zweifelhaft, ob das nach österreichischem Recht vorgesehene System des Steuerabzugs für beschränkt Steuerpflichtige gemeinschaftsrechtlich auch auf Grundlage des EuGH-Urteils *Scorpio* Bestand haben kann: Der Gesetzgeber hat den Steuerabzug nach § 99 EStG keineswegs für die beschränkte Steuerpflicht generell vorgesehen, sondern nur punktuell für bestimmte Gruppen von Einkünftebeziehern. Wenn der Gesetzgeber daher bei beschränkt steuerpflichtigen Rechtsanwältinnen auf den Steuerabzug verzichten kann und mit der diese Gruppe treffenden Verpflichtung zur Veranlagung das Auslangen finden kann, ist fraglich, warum es erforderlich sein soll, bei Architekten oder – wie im Sachverhalt des VwGH-Erkenntnis v. 19. 10. 2006, 2006/14/0109 – bei Fotomodellen, die das Recht zur Verwertung von Persönlichkeitsrechten übertragen, dennoch einen Steuerabzug vorzusehen. Auch aus diesen Differenzierungen kann der Schluss gezogen werden, dass für den österreichischen Gesetzgeber der nach *Scorpio* zulässige Grund für den Steuerabzug, die „Effizienz der Beitreibung der Einkommensteuer zu gewährleisten“,<sup>14)</sup> nicht ausschlaggebend war. Sonst hätte er die Steuerabzugspflicht in allen vergleichbaren Fällen der beschränkten Steuerpflicht konsequent vorgesehen. Daher ist fraglich, ob sich der österreichische Gesetzgeber der Möglichkeit, die Schlechterbehandlung beschränkt Steuerpflichtiger zu rechtfertigen, nicht selbst begeben hat.<sup>15)</sup>

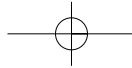
Allerdings ist auch zu berücksichtigen, dass dem Urteil *Scorpio* die deutsche Rechtslage zugrunde gelegen ist, die in Hinblick auf die Verpflichtung zum Steuerabzug ähnlich löchrig ist wie jene Österreichs. Dies könnte zum voreiligen Schluss verleiten, der EuGH hätte mit seiner Entscheidung in *Scorpio* eben stillschweigend akzeptiert, dass der nationale Gesetzgeber den Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen eben auch nur punktuell vorsehen kann. Eine derartige Argumentation würde allerdings das Wesen des Vorabentscheidungsverfahrens verkennen: Der EuGH beurteilt nicht die nationale Rechtslage, die im Ausgangsverfahren relevant ist, generell auf ihre Gemeinschaftsrechtskonformität, sondern beantwortet bloß die abstrakt – unter Ausklammerung der konkret maßgebenden nationalen Vorschriften – gestellten Vorlagefragen. Da der BFH in seinen Vorlagefragen auf konkrete deutsche Regelungen Bezug genommen

<sup>12)</sup> EuGH 21. 2. 2006, Rs. C-152/03, *Ritter-Coulais*, Rn. 35.

<sup>13)</sup> EuGH 11. 8. 1995, Rs. C-80/94, *Wielockx*, Rn. 25.

<sup>14)</sup> EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-290/04, *Scorpio*, Rn. 35.

<sup>15)</sup> Vgl. bereits W. Loukota/Hohenwarter, Abzugsbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts – Die EuGH-Rechtssache *Scorpio*, SWI 2004, 539 (539 ff.); Lang, Die Neuregelung der beschränkten Steuerpflicht nach dem Abgabenänderungsgesetz 2004, SWI 2005, 156 (165 f.); derselbe, IStR 2005, 291.



## Withholding Tax, Liability and Community Law

hat, hat der EuGH diese Fragen sogar umformuliert, um deutlich zu machen, dass es nicht um die konkreten nationalen Regelungen geht.<sup>16)</sup> Der Umstand, dass auch das deutsche Steuerabzugsverfahren nur bestimmte Konstellationen der beschränkten Steuerpflicht erfasst, ist keinesfalls Gegenstand der dem EuGH vorgelegten Fragen gewesen. Aus dem Urteil *Scorpio* kann daher nicht mehr gefolgert werden, als dass ein Steuerabzug bei an beschränkt Steuerpflichtige geleisteten Vergütungen zu rechtfertigen ist. Keineswegs sind die Regelungen über den Steuerabzug für beschränkt Steuerpflichtige damit aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht generell immunisiert. Vielmehr muss sich jede nationale Rechtsvorschrift, die einen derartigen Steuerabzug vorsieht, vor dem Hintergrund des spezifischen nationalen Systems als gerechtfertigt und verhältnismäßig erweisen.<sup>17)</sup> Daher ist aus dem Urteil *Scorpio* nicht einmal für die deutsche Rechtslage abzuleiten, dass der Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht *jedenfalls* gemeinschaftsrechtlich zulässig ist. Noch viel weniger gilt dies für die österreichische Rechtslage.

### V. Die Bedeutung der Beitreibungsrichtlinie

Das Schicksal des Steuerabzugs bei beschränkter Steuerpflicht hängt aber noch aus anderen Gründen an einem seidenen Faden: Der EuGH hat zwar in seinem Urteil *Scorpio* festgehalten, dass das „Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienende Haftungsregelung [...] ein legitimes und geeignetes Mittel dar[stellen], um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und um zu verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Leistungserbringung unbesteuert bleiben.“<sup>18)</sup> Unmittelbar im Anschluss an diese Feststellung findet sich aber auch folgender Satz:<sup>19)</sup> „In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass im entscheidungserheblichen Zeitraum, d. h. 1993, eine Gemeinschaftsrichtlinie oder andere in den Akten genannte Regelungen zwischen dem Königreich der Niederlande und der Bundesrepublik Deutschland über die gegenseitige Amtshilfe zur Beitreibung steuerlicher Forderungen fehlten.“

Welche Bedeutung hat nun diese „Erinnerung“? Der EuGH hat jedenfalls deutlich gemacht, dass sich seine gemeinschaftsrechtliche Beurteilung nur auf jene Zeiträume erstreckt, in denen die Behörde noch nicht die Möglichkeit hatte, zur Vollstreckung von Steuerzahlungsschulden Amtshilfe in Anspruch zu nehmen. Für Zeiträume, in denen z. B. die Beitreibungsrichtlinie bereits anwendbar ist, hat der EuGH damit ausdrücklich offen gelassen, ob das Steuerabzugsverfahren bei Vergütungen an im Ausland ansässige Personen weiterhin zulässig ist.<sup>20)</sup> Der Umstand, dass der EuGH überhaupt auf die Beitreibungsrichtlinie hingewiesen hat, spricht eher dafür, dass er dazu tendiert, dieser Unterscheidung Bedeutung beizumessen. Diese Differenzierung würde durchaus Sinn machen, da sich ein Steuerabzugsverfahren dann, wenn die Behörde über Möglichkeiten verfügt, steuerliche Forderungen im Ausland vollstrecken zu lassen, eben als nicht mehr verhältnismäßig erweisen kann.<sup>21)</sup> Schon die bisherige Rechtsprechung des EuGH hat einschränkende Maßnahmen der Steueraufsicht oft dann als unzulässig er-

<sup>16)</sup> EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-290/04, *Scorpio*, Rn. 28.

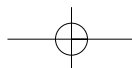
<sup>17)</sup> Dies illustriert auch das EuGH-Urteil v. 9. 11. 2006, Rs. C-433/04, *Kommission/Belgien*, in dem der EuGH im konkreten Fall einen Steuerabzug, der primär Ausländer getroffen hat, als gemeinschaftsrechtswidrig angesehen hat.

<sup>18)</sup> EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-290/04, *Scorpio*, Rn. 36.

<sup>19)</sup> EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-290/04, *Scorpio*, Rn. 36.

<sup>20)</sup> So auch *Petutschnig/Six*, Rs. *Scorpio* – Das Ende der Bruttobesteuerung beschränkter Steuerpflichtiger, taxlex 2006, 613 (616); *Zorn*, RdW 2006, in Druck.

<sup>21)</sup> In diese Richtung bereits *W. Loukota/Hohenwarter*, SWI 2004, 539; *Lang*, IStR 2005, 290; *W. Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006) 158; *Hohenwarter*, Ende der Abzugssteuer bei beschränkter Steuerpflicht? RdW 2006, in Druck; *Petutschnig/Six*, taxlex 2006, 613 ff.; anders – allerdings ohne nähere Begründung – die Erwartung von *Thömmes/Nakhai*, Steuerabzug bei Dienstleistungen aus anderen EU-Mitgliedstaaten, IWB 2006, 1053 (1056).





achtet, wenn sich die Behörde Informationen im Amtshilfewege von Steuerbehörden anderer EU-Mitgliedstaaten verschaffen kann.<sup>22)</sup> Die im EuGH-Urteil *Scorpio* enthaltenen Andeutungen des EuGH sind jedenfalls zu vage, als dass sie eine eindeutige Beurteilung der Rechtslage im Anwendungsbereich von Regelungen über die Vollstreckungsamtshilfe erlaubten. Für Höchstgerichte ist daher eine gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung anzunehmen, diese Frage dem EuGH vorzulegen.

Im Erkenntnis v. 19. 10. 2006, 2006/14/0109, hat der VwGH die Beitreibungsrichtlinie zu Recht unberücksichtigt gelassen, da für ihn jene Rechtslage maßgebend zu sein hatte, die im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides bestanden hatte. Der Bescheid datierte vom 1. 3. 2002 und ist daher vermutlich vor dem 30. 6. 2002, zu dem jene Regelungen, mit denen die Beitreibungsrichtlinie auf Steuerforderungen anwendbar wurde, spätestens umzusetzen waren,<sup>23)</sup> erlassen worden.<sup>24)</sup> Die Frage der Auswirkungen der Beitreibungsrichtlinie könnte nun allerdings im fortgesetzten Verfahren relevant werden, das der Aufhebung des Bescheides durch das Erkenntnis des VwGH v. 19. 10. 2006, 2006/14/0109, zu folgen hat. Der VwGH fasst seine Rechtsprechung zur Geltendmachung der Haftung nämlich wie folgt zusammen:<sup>25)</sup> „Die Behörde, die nun zur Bescheiderlassung verpflichtet ist, muss ihrer Entscheidung jene Rechtslage zugrunde legen, die nunmehr – im Zeitpunkt der neuerlichen Bescheiderlassung – existiert. Die Beurteilung, ob die Haftung dem Grunde nach zu Recht besteht, obliegt im Berufungsverfahren der Berufungsbehörde; sie hat dabei grundsätzlich von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen. Es liegt im Wesen einer meritorischen Berufungsentscheidung, dass die Berufungsbehörde die Sache nach allen tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkten neu zu überprüfen hat. Sie hat daher auch im Falle einer Haftungsinsanspruchnahme die Umstände zu berücksichtigen, die im Zeitpunkt der Erlassung des Berufungsbescheides gegeben sind (vgl. z. B. das hg. Erkenntnis vom 26. Juni 1996, Zl. 95/16/0077).“ Dies bedeutet, dass der UFS bei der Beurteilung, ob die Regelungen über den Steuerabzug durch das Gemeinschaftsrecht verdrängt sind, zu beachten hat, dass die Beitreibungsrichtlinie nunmehr auch auf Steuerforderungen anzuwenden ist.<sup>26)</sup> Dies gilt umso mehr, als das EuGH-Urteil *Tsapalos und Diamantakis* deutlich macht, dass die Beitreibungsrichtlinie sogar Steuerforderungen „erfasst, die in einem Mitgliedstaat entstanden sind und sich aus einem Titel ergeben, der von diesem Staat erlassen worden ist, bevor die Richtlinie in dem anderen Mitgliedstaat, in dem die ersuchte Behörde ihren Sitz hat, in Kraft getreten ist.“<sup>27)</sup>

## VI. Die Höhe des Steuerabzugs

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis v. 19. 10. 2006, 2006/14/0109, zur Höhe des Steuerabzugs folgende Aussagen getroffen: „Aus einer Zusammenschau der Urteile *FKP Scorpio*

<sup>22)</sup> Vgl. die Nachweise bei *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern (2007) 89 f.

<sup>23)</sup> Vgl. BGBl. Nr. 658/1994 i. d. F. BGBl. I Nr. 132/2002.

<sup>24)</sup> Zur Verpflichtung, die Beitreibungsrichtlinie mit 30. 6. 2006 umzusetzen, vgl. *Cordewener/Grams/Molenaar*, Neues aus Luxemburg zur Abzugsbesteuerung nach § 50a EStG – Erste Erkenntnisse aus dem EuGH-Urteil vom 3. 10. 2006 (C-290/04, „*FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*“), IStR 2006, 739 (740).

<sup>25)</sup> VwGH 22. 9. 1999, 96/15/0049.

<sup>26)</sup> Verwirrend ist allerdings der im Urteil *Scorpio* enthaltene Hinweis des EuGH, der sich verpflichtet fühlt, „in diesem Zusammenhang daran zu erinnern, dass im entscheidungserheblichen Zeitraum, d. h. 1993, [Hervorhebung durch den Verfasser] eine Gemeinschaftsrichtlinie [...]“ fehlte. Der EuGH lässt jede Begründung vermissen, warum er das Jahr 1993 – also den Zeitraum, in dem sich der maßgebende Sachverhalt abspielte – und nicht etwa den Zeitpunkt der Behördenentscheidung über die Geltendmachung der Haftung oder den Zeitpunkt ihrer Bestätigung durch das Finanzgericht als maßgebend erachtete. Letztlich ist die Frage, welcher Zeitraum der „entscheidungserhebliche Zeitraum“ ist, keine Frage des Gemeinschaftsrechts. Vielmehr ist nach nationalem Recht zu entscheiden, die zu welchem Zeitpunkt geltende Rechtslage das vorlegende nationale Gericht zum Maßstab seiner Beurteilung zu nehmen hat. Entscheidend ist dann, ob die Behörde zu diesem Zeitpunkt bereits von der Beitreibungsrichtlinie Gebrauch machen hätte können.

<sup>27)</sup> EuGH 1. 7. 2004, Rs. C-361/02, *Elliniko Dimosio gegen Nikolaos Tsapalos*; Rs. C-362/02, *Konstantinos Diamantakis*, Rn. 23.

*Konzertproduktionen GmbH einerseits und Gerritse andererseits ergibt sich das gemeinschaftsrechtliche Gebot (Dienstleistungsfreiheit), dass der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Dienstleister bei der Besteuerung im Steuerabzugsverfahren im Inland keine höhere Besteuerung erfahren darf, als sie für den gebietsansässigen Dienstleister (unter Außerachtlassung persönlicher Steuervergünstigungen, siehe auch hiezu das Urteil Gerritse) gegeben ist. Das bedeutet aber andererseits, ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit ist bereits dann nicht mehr gegeben, wenn der Dienstleistungsempfänger, der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung ist, im Steuerabzugsverfahren Steuern lediglich in der Höhe einbehalten und an das Finanzamt abführen muss, die sich auch bei einem gebietsansässigen Dienstleister bei Besteuerung seiner Nettoeinkünfte im Veranlagungsverfahren (unter Außerachtlassung der persönlichen Steuervergünstigungen) ergibt. Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass die belangte Behörde die Höhe der Steuer zu berechnen hat, die sich für die von N bei der Beschwerdeführerin erzielten Nettoeinkünfte tarifmäßig nach § 33 EStG ergibt. Einer höheren Besteuerung im Steuerabzugsverfahren steht, wenn die Dienstleisterin Staatsangehörige eines anderen Mitgliedstaates ist, die Dienstleistungsfreiheit entgegen.“*

Der VwGH greift damit eine Argumentation auf, die der EuGH in seinem Urteil *Gerritse* verwendet hat:<sup>28)</sup> Der EuGH hat in diesem Urteil darauf hingewiesen, dass es „Sache des vorlegenden Gerichts [ist], zu prüfen, ob im vorliegenden Fall der auf die Einkünfte des Klägers angewandte Steuersatz von 25 % höher ist als derjenige, der sich bei Anwendung des progressiven Steuertarifs ergeben würde. Um vergleichbare Situationen zu vergleichen, ist hier, wie die Kommission zu Recht hervorgehoben hat, zu den in Deutschland erzielten Nettoeinkünften des Betroffenen ein Betrag in Höhe des Grundfreibetrags hinzuzuzählen.“ Im Urteil *Scorpio*, in dem es im Gegensatz zu *Gerritse* nicht um die Berücksichtigung der Aufwendungen erst bei der Veranlagung, sondern schon beim Steuerabzug gegangen ist, hat der EuGH hingegen keine Aussagen zu derartigen Vergleichsrechnungen getroffen. Gegen die vom VwGH verlangte Schattenveranlagung zum Tarif des § 33 EStG *beim Steuerabzug* spricht, dass bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für Zwecke des Steuerabzugs – anders als bei der späteren Veranlagung – lediglich jene vom Vergütungsempfänger mitgeteilten, in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen abgezogen werden müssen, während die nur in mittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen sowie andere – positive wie negative – Einkünfte des Vergütungsempfängers nicht berücksichtigt zu werden brauchen. Eine Verpflichtung des Vergütungsempfängers gegenüber dem Vergütungsschuldner zur Offenlegung dieser anderen Aufwendungen und Einkünfte würde wohl eine nicht zu rechtfertigende Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit bewirken. Die – im Lichte des Urteils *Scorpio* – daher eben nur auf einen bestimmten Ausschnitt der Nettoeinkünfte zu beziehende Schattenveranlagung kann folglich im Vergleich zu der dann später über Antrag des Vergütungsempfängers möglicherweise erfolgenden Veranlagung nach § 102 EStG nachteilig sein.

Interessant ist, dass der EuGH in seinem Urteil *Scorpio* der Höhe des für den Steuerabzug maßgebenden Steuersatzes und seinem Verhältnis zu den bei der Veranlagung maßgebenden Tarifvorschriften überhaupt keine Bedeutung beigemessen hat. Die Abzugssteuer kann nämlich – je nach Lage des Falles – auch ohne Berücksichtigung der Aufwendungen niedriger als die spätere Veranlagung der Nettoeinkünfte zum regulären Tarif sein. Dies war für den EuGH – anders als in *Gerritse* – in *Scorpio* offenbar überhaupt nicht entscheidend. Er hat unabhängig davon, welche Konstellation vorliegt, den Abzug der unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen verlangt. Daher dürfte er implizit davon ausgegangen sein, dass beim Abzugsverfahren auch dann, wenn die Be-

<sup>28)</sup> EuGH 12. 6. 2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*, Slg. 2003, I-5933.

messungsgrundlage nicht mehr ausschließlich auf Bruttobasis zu bestimmen ist, nach wie vor derselbe Steuersatz zum Tragen zu kommen hat.<sup>29)</sup>

Der vom EuGH in *Scorpio* erweckte Eindruck, er würde Gebietsfremde mit Gebietsansässigen vergleichen,<sup>30)</sup> lässt sich somit in Hinblick auf den Abzug der Aufwendungen nicht aufrecht halten. Will man die vom EuGH gewählte Vorgangsweise in das sonst an die Grundfreiheiten anzulegende Prüfungsschema einordnen, muss man unterstellen, dass der EuGH in Wahrheit zwei *im selben anderen Mitgliedstaat ansässige* beschränkt Steuerpflichtige mit Einnahmen in derselben Höhe miteinander vergleicht. Die Urteile *CLT UFA* oder *Cadbury Schweppes* sind anschauliche Beispiele dafür, dass der EuGH nicht nur nationale und grenzüberschreitende Situationen miteinander vergleicht, sondern auch keine Scheu davor hat, zwei grenzüberschreitende Situationen einander gegenüberzustellen.<sup>31)</sup> In *Scorpio* sieht der EuGH die Situation der beiden beschränkt Steuerpflichtigen als unterschiedlich an, wenn nur einer der beiden mit diesen Einnahmen unmittelbar zusammenhängende Aufwendungen zu tragen hat. Diese *Unterschiedlichkeit der Situation* erfordert dann in Hinblick auf die unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen auch eine *unterschiedliche Behandlung* beim Steuerabzug. Daher darf der Abzug der Aufwendungen nicht durch die Anwendung eines anderen Steuersatzes im Rahmen des Abzugsverfahrens kompensiert werden. Dies würde nämlich zu einer *Gleichbehandlung* führen, die im Falle der *Unterschiedlichkeit* zweier Situationen gemeinschaftsrechtlich *unzulässig* ist: Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH besteht eine Diskriminierung nicht nur darin, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden, sondern auch darin, dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird.<sup>32)</sup> Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen bestehen aber erhebliche Zweifel, ob der Versuch des VwGH, die Urteile *Scorpio* und *Gerritse* derart miteinander zu verbinden, dass schon für Zwecke des Steuerabzugs eine eingeschränkte Schattenveranlagung zu verlangen ist, gemeinschaftsrechtlich Bestand haben kann. Die Rechtsprechung des EuGH verlangt bei derartigen Zweifeln über die Auslegung des Gemeinschaftsrechts die Einholung eines Vorabentscheidungsersuchens.

Bei der Berücksichtigung der Aufwendungen, die der Vergütungsschuldner von den Vergütungen für Zwecke der Berechnung des Steuerabzugs abzieht, agiert dieser jedenfalls nicht wie eine Behörde, die ein reguläres Ermittlungsverfahren durchzuführen hat. Der EuGH verlangt nämlich bloß, dass der ausländische Vergütungsempfänger dem inländischen Vergütungsschuldner seine unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen „mitteilt“.<sup>33)</sup> Eine Mitteilung ist kein Nachweis. *Cordewener/Grams/Molenaar* halten es dabei sogar für möglich, dass der Vergütungsempfänger dem Vergütungsschuldner bloß das Ergebnis der Schätzung der unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen mitteilt, da derartige Aufwendungen auch erst zu einem späteren Zeitpunkt anfallen können.<sup>34)</sup> Der Maßstab, den der Haftungspflichtige bei der Überprüfung der vom Vergütungsempfänger erhaltenen „Mitteilung“ anlegen muss und den dann in weiterer Folge die Abgabenbehörde bei der Geltendmachung der Haftung zugrunde zu legen hat, ist das Ergebnis eines Abwägungsprozesses: Einerseits ist zu berücksichtigen, dass der Abzug von zu Unrecht geltend gemachten Aufwendungen dazu führt, dass die einbehaltene Steuer zu gering ist und die Abgabenbehörde den fehlenden Steuerbetrag dann direkt beim Vergütungsempfänger einfordern muss. Ohne die

<sup>29)</sup> In diese Richtung auch *Cordewener/Grams/Molenaar*, IStR 2006, 741.

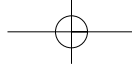
<sup>30)</sup> EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-290/04, *Scorpio*, Rn. 49.

<sup>31)</sup> EuGH 23. 2. 2006, Rs. C-253/03, *CLT-UFA*, Slg. 2006, I-1831; EuGH 12. 9. 2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Rn. 44; zu diesem Vergleichspaar näher *Lang*, Rechtsprechung des EuGH, 33.

<sup>32)</sup> Näher *Lang*, Rechtsprechung des EuGH, 38 f.

<sup>33)</sup> EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-290/04, *Scorpio*, Rn. 49.

<sup>34)</sup> *Cordewener/Grams/Molenaar*, IStR 2006, 741.



## Withholding Tax, Liability and Community Law

---

Möglichkeit der Anwendung der Beitreibungsrichtlinie kann sich dies als schwierig erweisen. Andererseits fehlt dem Vergütungsschuldner der Einblick in die Sphäre des Vergütungsempfängers, der notwendig wäre, um die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bei seinem Geschäftspartner beurteilen zu können. Wenn die mitgeteilten Aufwendungen daher so beschaffen sind, dass der Vergütungsschuldner keinen Grund hat, daran zu zweifeln, dass die Aufwendungen bei seinem Geschäftspartner betrieblich veranlasst sind, keinem Abzugsverbot unterliegen und in unmittelbarem Zusammenhang mit der erbrachten Leistung stehen, wird er den Inhalt der Mitteilung beim Steuerabzug zu berücksichtigen haben. Im Anwendungsbereich der Beitreibungsrichtlinie ist vom Vergütungsschuldner – sofern der Steuerabzug überhaupt noch zulässig ist – noch weniger zu verlangen, vor Vornahme des Steuerabzugs eine detaillierte Prüfung der Aufwendungen vorzunehmen: Die Behörde hat ohnehin die Möglichkeit, sich der Vollstreckungsamtshilfe zu bedienen.

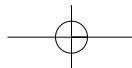
### VII. Das Erfordernis der Beibringung der britischen Ansässigkeitsbescheinigung

Im Erkenntnis v. 19. 10. 2006, 2006/14/0109, hat es der VwGH für zulässig erachtet, die Anwendung des DBA davon abhängig zu machen, dass der Vergütungsempfänger eine Wohnsitzbescheinigung der britischen Abgabenbehörden beibringt. Der VwGH erweckt dabei den Eindruck, dass dieses Erfordernis Ausfluss der erhöhten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandsbeziehungen sei. Selbst wenn man davon ausginge, dass im Anwendungsbereich der DBA eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen auch dann besteht, wenn sich die Behörde der Möglichkeiten der Amtshilfe bedienen kann,<sup>35)</sup> kann eine derartige Mitwirkungspflicht nicht begründen, warum die Abkommensvorteile nur bei Vorlage einer britischen Wohnsitzbescheinigung gewährt werden. Wenn der Haftungspflichtige nicht in der Lage ist, die Ansässigkeit des Vergütungsempfängers im anderen Vertragsstaat durch Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung zu belegen, darf die Behörde nicht ausschließen, dass der Haftungspflichtige die Ansässigkeit seines Geschäftspartners im anderen Staat auf andere Weise glaubhaft macht. Die erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen kann zu keiner Einschränkung der zulässigen Beweismittel führen.

Der VwGH behauptet, dass das Erfordernis der Wohnsitzbescheinigung als Voraussetzung der Abkommensanwendung gemeinschaftsrechtskonform ist: „Auch aus dem Urteil des EuGH vom 3. Oktober 2006, C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, ergibt sich nicht, dass das Erfordernis einer Ansässigkeitsbescheinigung nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar wäre. Vielmehr sind solche Beschränkungen durch ein förmliches Verfahren im Hinblick auf die Gewährleistung des ordnungsgemäßen Funktionierens des Steuerabzugsverfahrens gerechtfertigt (vgl. Rn. 59).“ Tatsächlich ist der EuGH zur Auffassung gelangt, dass es der Dienstleistungsfreiheit nicht widerspricht, wenn eine abkommensrechtliche Steuerbefreiung „in einem gegen den Vergütungsschuldner eingeleiteten Haftungsverfahren nur dann Berücksichtigung finden kann, wenn von der zuständigen Steuerbehörde eine Freistellungsbescheinigung erteilt worden ist, der zufolge die Voraussetzungen hierfür nach diesem Besteuerungsabkommen erfüllt sind.“<sup>36)</sup> Der EuGH spricht – vermutlich nicht ohne Grund – davon, dass es zulässig ist, den Verzicht auf den Steuerabzug davon abhängig zu machen, dass die Freistellungsbescheinigung von der „zuständigen Steuerbehörde“ ausgestellt wurde. Die deutschen Vorschriften über die Ausstellung der Freistellungsbescheinigung sind Teil umfassender Regelungen, in denen vorgesehen ist, in welchem Abschnitt des Besteuerungsverfahrens unter welchen Voraussetzungen die DBA anzuwenden sind. Die österreichischen Steuervorschriften machen die Abkommensanwendung im Falle der

<sup>35)</sup> Ablehnend Lang, SWI 2003, 451; vgl. die Nachweise über den Meinungsstand bei Lang, SWI 2003, 451, FN 6.

<sup>36)</sup> EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-290/04, Scorpio, Rn. 61.



hier relevanten Einkünfte nicht von der Vorlage einer britischen Wohnsitzbescheinigung abhängig, weshalb die britische Behörde auch nicht „zuständige Steuerbehörde“ im Sinne der österreichischen Abgabenvorschriften ist. Die in *Scorpio* angesprochene Bescheinigung wurde weiters nicht von der Behörde des anderen Vertragsstaats ausgestellt, sondern von einer Behörde desselben Vertragsstaats.<sup>37)</sup> Darin liegt ein nicht unbedeutender Unterschied. Die implizite Annahme des VwGH, dass die von einer ausländischen Behörde ausgestellte Bescheinigung jener einer inländischen Behörde gleichzuhalten ist, ist keineswegs zwingend: Aus dem EuGH-Urteil *Herbosch Kiere* wird deutlich, dass der EuGH nur bereit ist, die Verbindlichkeit einer von der Behörde eines Mitgliedstaates ausgestellten Bescheinigung für einen anderen Mitgliedstaat zu akzeptieren, wenn der Inhalt der Bescheinigung überprüft werden kann.<sup>38)</sup> Ob in Großbritannien ein Rechtsanspruch auf die Ausstellung einer Wohnsitzbescheinigung besteht und ob und wie eine Weigerung einer britischen Behörde, diese Bescheinigung auszustellen, vom betroffenen Steuerpflichtigen bekämpft werden kann, hat der VwGH überhaupt nicht untersucht.

### VIII. Die Bedeutung der Staatsangehörigkeit

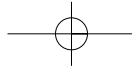
Der VwGH ist – dem EuGH-Urteil *Scorpio* folgend – davon ausgegangen, dass die Dienstleistungsfreiheit nur zugunsten eines Dienstleisters anwendbar ist, der die Staatsangehörigkeit eines EU-Mitgliedstaats besitzt, und hat den angefochtenen Bescheid auch deshalb aufgehoben, da er „keine Feststellung über die Staatsangehörigkeit des *Fotomodells N.*“ enthält. Nur dann, wenn N. über die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates der EU verfügt, sind die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben zu beachten.

Die Ausführungen über die Staatsangehörigkeit hat der VwGH nicht mit der von ihm sonst vertretenen erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen in Verbindung gebracht. Dies ist jedenfalls begrüßenswert: Die Staatsangehörigkeit von N. in einem EU-Mitgliedstaat ist maßgebende Voraussetzung für die Anwendung der Dienstleistungsfreiheit. Die Steuerpflichtigen könnten an der Inanspruchnahme der ihnen aus dem Gemeinschaftsrecht zustehenden Rechte gehindert sein, wenn die Anwendung des Gemeinschaftsrechts von Nachweisen abhängig wäre, die zwar der Haftungspflichtige zu erbringen hat, bei denen aber nicht gewährleistet ist, dass er überhaupt in der Lage ist, sie vorzulegen, da es sich um Voraussetzungen handelt, die – wie Beweise über die Staatsangehörigkeit des Vergütungsempfängers – außerhalb seiner eigenen Sphäre liegen. Der VwGH geht daher zu Recht davon aus, dass zumindest beim Nachweis der Staatsangehörigkeit des Dienstleisters offenbar die Amtswegigkeit der Ermittlung im Vordergrund zu stehen hat.

Für die Anwendung der Dienstleistungsfreiheit ist aber auch Voraussetzung, dass der Dienstleister in einem Mitgliedstaat der EU ansässig ist. Der VwGH wirft der Behörde in diesem Zusammenhang nicht vor, entsprechende Feststellungen unterlassen zu haben. Die Versagung der Gewährung der Abkommensvorteile hat der VwGH gebilligt, da der Haftungspflichtige keine britische Wohnsitzbescheinigung beigebracht hat. Somit hat die Behörde aber weder für Zwecke der abkommensrechtlichen Ansässigkeit noch für jene der nach der Dienstleistungsfreiheit maßgebenden Ansässigkeit des Dienstleisters irgendwelche Feststellungen getroffen. Obwohl die Ansässigkeit des Dienstleisters in einem EU-Mitgliedstaat keineswegs erwiesen ist, stellt der VwGH für die Anwendung der Dienstleistungsfreiheit bloß darauf ab, dass die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats vorliegt. Dies überrascht.

<sup>37)</sup> Die Erlangung einer Freistellungsbescheinigung hat nach deutschem Recht auch keineswegs zwingend die Vorlage einer Bestätigung der Steuerbehörde des anderen Staates zur Voraussetzung. Vielmehr können auch „erleichterte Verfahren oder vereinfachte Nachweise“ zugelassen werden (vgl. § 50d Abs. 2 dEStG).

<sup>38)</sup> EuGH 26. 1. 2006, Rs. C-2/05, *Herbosch Kiere*, Rn. 27.



## Withholding Tax, Liability and Community Law

Interessant ist auch der abschließende Hinweis des VwGH: „*Falls die Dienstleisterin nicht Staatsangehörige eines anderen Mitgliedstaates der EU, sondern Staatsangehörige eines Drittlandes ist, wird auch zu prüfen sein, ob allenfalls ein Anwendungsfall eines Staatsangehörigendiskriminierungsverbotes (Art. 24 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens) vorliegt.*“ Diese knappe Formulierung lässt offen, welche Konstellation der VwGH vor Augen hat. Denkbar wäre der Fall einer beispielsweise in Großbritannien ansässigen Dienstleisterin, die Staatsangehörige eines Drittstaats ist. Wäre die in Großbritannien Ansässige österreichische Staatsbürgerin, würde sie die Voraussetzung der Staatsangehörigkeit eines EU-Mitgliedstaats erfüllen und könnte sich dementsprechend auf die Dienstleistungsfreiheit berufen, zumal die Ansässigkeit in einem *anderen* Mitgliedstaat sicherstellt, dass die Dienstleistung innerhalb der Gemeinschaft erbracht wurde.<sup>39)</sup> Die Staatsangehörigendiskriminierungsverbote der österreichischen DBA mit Drittstaaten können es daher gebieten, die aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Vorteile auch einer in Großbritannien ansässigen Dienstleisterin zukommen zu lassen, die nicht österreichische Staatsangehörige, sondern Staatsangehörige eines Drittstaates ist.<sup>40)</sup>

### IX. Zusammenfassende Würdigung

Der VwGH hat im Erkenntnis v. 19. 10. 2006, 2006/14/0109, die österreichischen Steuervorschriften extensiv interpretiert und die Auffassung vertreten, dass Vergütungen an ein im Ausland ansässiges Fotomodell für die Einräumung von Rechten an seinem Namen und an seinen Fotoaufnahmen dem Steuerabzug nach § 99 EStG unterliegen. Dann hat er versucht, die Schlussfolgerungen aus dem EuGH-Urteil *Scorpio* für die österreichische Rechtslage zu ziehen. Die vom EuGH dargelegten gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben hat er überwiegend so gedeutet, dass sie die österreichische Steuerpflicht dem Umfang und der Höhe nach möglichst wenig einschränken. Dabei hat der VwGH Auslegungen des Gemeinschaftsrechts vorgenommen, die keineswegs zweifelsfrei sind und die daher selbst Gegenstand eines Vorabentscheidungsersuchens sein hätten müssen. Es ist zu hoffen, dass entweder der als Höchstgericht dazu verpflichtete VwGH selbst oder ein dazu berechtigtes unterinstanzliches Gericht nach Art. 234 EG – wie der UFS – die Anrufung des EuGH entweder im fortgesetzten oder einem anderen Verfahren nachholt.

<sup>39)</sup> Zweifelnd *Renner/Tumpel*, SWK-Heft 34/35/2006, Seite S 947.

<sup>40)</sup> Dazu auch *Hohenwarter*, RdW 2006, in Druck; *Zorn*, RdW 2006, in Druck.

## Kapitalertragsteuerabzugspflicht bei Forderungswertpapieren

(BMF) – Gemäß § 95 Abs. 3 EStG trifft die Kapitalertragsteuerabzugspflicht bei Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren die kuponauszahlende Stelle, wenn sich diese im Inland befindet. Erfolgt die Auszahlung durch ein Kreditinstitut, so ist dieses als kuponauszahlendes Kreditinstitut zum Steuerabzug verpflichtet. Die Abzugspflicht ist hierbei nicht davon abhängig, ob das Wertpapier oder der Kupon beim betreffenden Kreditinstitut hinterlegt ist (EStR, Rz. 7754).

Zahlt ein Emittent Wertpapierzinsen direkt an den Kuponinhaber aus, so ist er selbst zum Steuerabzug verpflichtet (ebenfalls EStR, Rz. 7754). Den Emittenten trifft sonach keine Abzugspflicht, wenn die Auszahlung nicht direkt, sondern über eine in- oder ausländische kuponauszahlende Stelle erfolgt; auch dann nicht, wenn die ausländische kuponauszahlende Stelle nicht zum inländischen Kapitalertragsteuerabzug verpflichtet werden kann. (EAS 2774 v. 9. 11. 2006)

