



MASTERARBEIT | MASTER'S THESIS

Titel | Title

Abzugsteuer bei beschränkter Steuerpflicht

verfasst von | submitted by

Sena Melek Bayrakli BSc

angestrebter akademischer Grad | in partial fulfilment of the requirements for the degree of

Master of Science (MSc)

Wien | Vienna, 2025

Studienkennzahl lt. Studienblatt |
Degree programme code as it appears on the
student record sheet:

UA 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt | Degree
programme as it appears on the student
record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreut von | Supervisor:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr LL.M.



Kurzfassung

Die fortschreitende internationale Verflechtung von Märkten und Unternehmen bedingt eine Zunahme der Mobilität von Individuen und Unternehmen. In der Konsequenz wird eine vermehrte Ausübung von Tätigkeiten über Staatsgrenzen hinweg beobachtet, was zu einer grenzüberschreitenden Generierung von Einkommen führt. Folglich sind ausländische Steuerpflichtige, bei Vorliegen spezifischer Kriterien, dazu verpflichtet, ihre in Österreich generierten Einnahmen einer Steuerpflicht zu unterwerfen, welche sich auf das jeweilige Einkommen beschränkt.¹ Im Falle von in Österreich erzielten, beschränkt steuerpflichtigen Einkünften besteht zwar die Möglichkeit, dass die Steuerpflicht im Rahmen eines Prüfungsverfahrens gemäß den Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt oder sogar gänzlich ausgeschlossen wird.² Sofern jedoch die betreffenden Einkünfte nicht unter ein DBA subsumiert werden können, stellt dies eine signifikante Herausforderung für die österreichischen Steuerbehörden dar, da diese Personen über keinerlei Sitz, Geschäftsleitung oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich verfügen. Infolge der vorherrschenden Gegebenheiten ist es unerlässlich, dass die Steuer nicht vom ausländischen Steuerpflichtigen selbst, sondern vom inländischen Leistungsempfänger einbehalten und an das zuständige Finanzamt abgeführt wird.³

Im Rahmen dieser Masterarbeit werden insbesondere zwei Methoden der Abzugssteuererhebung analysiert, nämlich die Brutto- und die Netto-Abzugssteuer. Im ersten Schritt erfolgt eine detaillierte Untersuchung der taxativen Aufzählung der gemäß § 99 der Abzugssteuer unterliegenden Einkünfte. Im Anschluss erfolgt eine detaillierte Untersuchung der beiden Besteuerungsmethoden sowie eine eingehende Betrachtung der Tatbestandsmerkmale. Nachfolgend werden die beiden Besteuerungsmethoden einander gegenübergestellt, um dann die Steuerbelastung bei Anwendung der Abzugssteuer zu vergleichen, was anhand von Beispielen erläutert wird. Darüber hinaus wird ein Vergleich zwischen der Abzugssteuer und den inländischen progressiven Steuersätzen vorgenommen. Im

¹ Gassner/Lang/Lechner, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 161.

² Sabara/David, Entsendung - Besteuerungsregelungen, Lexis Briefings Personalrecht 2024, 1.

³ Gradwohl/Weinzettel, Die Tücken der Abzugssteuer und deren Haftung bei Künstlern, taxlex 2023, 31.



Rahmen dieser Analyse soll eruiert werden, inwiefern sich die Steuerbelastung zwischen unbeschränkt Steuerpflichtigen und beschränkt Steuerpflichtigen unterscheidet und ob in diesem Zusammenhang eine Diskriminierung zu beobachten ist.



Abstract

The objective of this thesis is to investigate the subject of tax deduction in the context of limited tax liability, along with the associated questions of uncertainty that emerge in the context of income tax treatment of the income mentioned in § 99 EStG. While the possibility exists for income subject to limited tax liability in Austria to be limited or even entirely excluded in the context of an audit in accordance with the stipulations of the double taxation agreements, should the income in question fail to fall within the purview of a DTA, this presents a considerable challenge for the Austrian tax authorities, given that such individuals lack an established registered office, managerial presence, or habitual residence within Austria. Consequently, a tax deduction represents a secure and straightforward solution for both the limited taxpayer and the tax authorities. Nevertheless, an alternative option exists whereby expenses directly related to income may be deducted from the withholding tax, or alternatively, included in the tax base. In this master's thesis, the types of income that fall under the scope of § 99 EStG are first analysed in more detail. Subsequently, the methods in question are analysed in detail and the respective approaches are compared with each other. The main objective is to analyse the two methods of withholding tax in the case of limited tax liability in more detail. To this end, it is first explained in general terms which income is subject to withholding tax in the case of limited tax liability. The two methods, namely the gross and net withholding tax methods, are then analysed in further detail. Finally, the tax burden when applying these two methods is compared with each other and analysed to determine which of the methods is more beneficial for limited taxable individuals.

Inhaltsverzeichnis

1.	KONZEPTION DER BESCHRÄNKTEN STEUERPFlicht	1
1.1.	BEGRÜNDUNG DER BESCHRÄNKTEN STEUERPFlicht	2
1.1.1.	<i>Wohnsitz</i>	2
1.1.2.	<i>Gewöhnlicher Aufenthalt</i>	3
1.1.3.	<i>Zweitwohnsitzverordnung</i>	4
1.2.	TERRITORIALITÄTSPRINZIP	4
1.3.	SUBSIDIARITÄTSPRINZIP	6
1.4.	ISOLATIONSTHEORIE	6
2.	DEFINITION UND HINTERGRUND DER ABZUGSSTEUER	7
3.	STEUERABZUG BEI BESCHRÄNKTER STEUERPFlicht	8
4.	RECHTLICHE VORGABEN AUS UNIONS- UND VÖLKERRECHT	10
4.1.	DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN	10
5.	ABZUGSSTEUER NACH § 99 EStG	12
5.1.	BESTIMMUNGEN DES § 99 Abs. 1 EStG	13
5.1.1.	<i>Einkünfte von im Inland tätigen mobilen Selbständigen (Z 1)</i>	13
5.1.2.	<i>Gewinnanteile aus mehrstöckigen Personengesellschaften (Z 2)</i>	22
5.1.3.	<i>Überlassung von Rechten (Z 3)</i>	24
5.1.4.	<i>Aufsichtsratsvergütungen (Z 4)</i>	25
5.1.5.	<i>Kaufmännische und technische Beratungsleistung und Arbeitskräftegestellung (Z 5)</i>	27
5.1.6.	<i>Kapitalerträge aus nicht öffentlich angebotenen Immobilien-Investmentfonds (Z 6)</i>	30
5.1.7.	<i>Stille Beteiligungen (Z 7)</i>	32
5.2.	HERSTELLUNG EINES WERKES § 99 Abs 1A EStG	33
6.	BEMESSUNGSGRUNDLAGE DES STEUERABZUGS	34
6.1.	BRUTTOBESTEUERUNGSMETHODE -	35
6.1.1.	<i>Historische Entwicklung und Hintergrund</i>	35
6.1.2.	<i>Ermittlung der Bemessungsgrundlage</i>	35
6.1.3.	<i>Gewinnanteile bei doppelstöckigen Personengesellschaften</i>	38
6.1.4.	<i>Gestellungsentgelt</i>	38
6.2.	NETTOBESTEUERUNGSMETHODE	39
6.2.1.	<i>Geschichte und Entwicklung</i>	39
6.2.2.	<i>Einführung der Methode in Österreich</i>	44
6.2.3.	<i>Tatbestandsmerkmale der Nettobesteuerungsmethode</i>	44
6.2.4.	<i>Prüfung der abzugsfähigen Ausgaben</i>	50
6.2.5.	<i>Schriftliche Mitteilungspflicht</i>	51

6.2.6.	<i>Fristen für die Mitteilungspflicht</i>	54
6.2.7.	<i>Anwendung der Methode bei Gestellung von Arbeitskräften</i>	55
6.2.8.	<i>Unzulässigkeit der Nettobesteuerung in bestimmten Fällen</i>	58
7.	HÖHE, EINBEHALTUNG UND ABFÜHRUNG DER ABZUGSSTEUER	59
8.	GEGENÜBERSTELLUNG VON BRUTTO- UND NETTOBESTEUERUNGSMETHODE	61
8.1.	ÜBERNAHME DER ABZUGSSTEUER DURCH DIE ABZUGSSTELLE	63
8.2.	ABZUGSSTEUER IM VERGLEICH ZUM PROGRESSIVEN STEUERSATZ - HYPOTHETISCHE STEUERBELASTUNG	65
9.	ABZUGSVERPFLICHTETE UND SCHULDNER DER ABZUGSSTEUER	68
9.1.	ABZUGSVERPFLICHTETE PRIVATPERSONEN	70
10.	HAFTUNG FÜR ABZUGSSTEUER	71
10.1.	INANSPRUCHNAHME DER HAFTUNG	74
11.	ENTLASTUNG VOM STEUERABZUG	77
11.1.	ENTLASTUNG IM WEGE EINER VERANLAGUNG	78
11.2.	ERSTATTUNG NACH § 240 BAO	80
11.3.	ENTLASTUNG AN DER QUELLE	81
11.4.	ENTLASTUNG AUF GRUNDLAGE DER DBA-ENTLASTUNGSVERORDNUNG	82
12.	CONCLUSIO	84
13.	LITERATURVERZEICHNIS	87
14.	JUDIKATURVERZEICHNIS	92

Abkürzungsverzeichnis

ABl	Amtsblatt
Abs	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
Art	Artikel
BBG	Budgetbegleitgesetz
BFG	Bundesfinanzgericht
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
BlgNR	Beilagennummer
BMF	Bundesministerium für Finanzen
bzw	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
dEStG	deutsches Einkommensteuergesetz
dh	das heißt
EAS	Express Antwort Service, Anfragebeantwortungen für internationales Steuerrecht
Ecolex	Fachzeitschrift für Wirtschaftsrecht
EG	Europäische Gemeinschaft
ErläutRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
etc	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum

f	folgende
ff	fortfolgende
FV	Finanzverwaltung
gem	gemäß
GeS	Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
hM	herrschende Meinung
Hrsg	Herausgeber
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
iVm	in Verbindung mit
LStR	Lohnsteuerrichtlinien
MA	Musterabkommen
Max	Maximum
Min	Minimum
Nr	Nummer
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung (Fachzeitschrift)
PV-Info	Fachzeitschrift für Personalverrechnung
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft (Fachzeitschrift)
RL	Richtlinie
Rn	Randnummer
Rs	Rechtssache
Rsp	Rechtsprechung
Rz	Randzahl

StAW	Spektrum der Steuerwissenschaften und des Außenwirtschaftsrechts (Fachzeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International(Fachzeitschrift)
SWK	Steuer- und WirtschaftsKartei(Fachzeitschrift)
taxlex	Fachzeitschrift für Steuerrecht
TS	Teilstrich
ua	unter anderem
uä	und ähnliche(r)(s)
vgl	vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer, Zahl
zB	zum Beispiel
ZS-QU1	Erklärung natürlicher Personen für Zwecke der Doppelbesteuerungsabkommen-Quellensteuerentlastung

1. Konzeption der beschränkten Steuerpflicht

Die Frage der persönlichen Steuerpflicht natürlicher Personen wird gemäß Einkommenssteuergesetz in § 1 definiert. Gemäß den in den Absätzen 2 und 3 dargelegten Regelungen erfolgt eine Differenzierung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht durch den Gesetzgeber. Demnach unterliegen natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, der unbeschränkten Steuerpflicht. Die Begriffe des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts werden in § 26 BAO näher definiert, wobei sich die vorliegende Betrachtung auf das Abgabenrecht beschränkt. Die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 EStG erstreckt sich demnach auf sämtliche in- und ausländische Einkünfte, womit das Welteinkommensprinzip Anwendung findet.⁴

Die beschränkte Steuerpflicht trifft demgegenüber Personen, die weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben.⁵ Der Beginn der beschränkten Steuerpflicht liegt in der Entstehung inländischer Einkünfte im Sinne des § 98 EStG bzw. in der Aufgabe des inländischen Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes bei fortgesetzter Erzielung inländischer Einkünfte. In § 98 EStG finden sich keine Hinweise auf die Einführung neuer Einkunftsarten, stattdessen wird auf die bereits in § 2 EStG definierten Einkunftsarten verwiesen. In der Konsequenz impliziert dies, dass § 98 EStG eine abschließende Auflistung der Einkunftsarten repräsentiert, die infolge beschränkter Steuerpflicht Gegenstand der Besteuerung sind. Nicht unter § 98 fallende Einkünfte sind folglich nicht Gegenstand der inländischen Besteuerung.⁶

Des Weiteren ist festzuhalten, dass die Vorschriften und die dazugehörigen Grundsätze zu den verschiedenen Einkunftsarten nach den §§ 21 ff. des Einkommensteuergesetzes auch im Falle der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 EStG zur Anwendung kommen. Die Bestimmung der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte gemäß § 98 EStG erfolgt auf Grundlage der Prinzipien des Territorialitätsprinzips, des Subsidiaritätsprinzips sowie der Isolationstheorie.⁷ Die nachfolgenden Unterkapitel dienen der detaillierten Erläuterung der zuvor dargelegten

⁴ *Lietdke*, Beschränkte Steuerpflicht, DB 1985, 675.

⁵ § 1 Abs 3 EStG.

⁶ VwGH 19.3.1997, Ra 94/13/0220; Jakom/Marschner, EStG⁷ § 98 Rz 2; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG III¹⁵, § 98 Tz 2; *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG¹⁷ § 98 Tz 2.

⁷ *Zeiler*, Die Besteuerung von Sportlern : Einkunftsarten - Einkünfteermittlung - Internationales Steuerrecht 2016, 179.

Prinzipien. Schließlich findet die beschränkte Steuerpflicht ihr Ende mit dem Wegfall des im Inland erzielten Einkommens, dem Übergang zur unbeschränkten Steuerpflicht oder dem Ableben der steuerpflichtigen Person.⁸

1.1. Begründung der beschränkten Steuerpflicht

Im Hinblick auf die Begründung, warum ausländische Steuerpflichtige, für die im Inland weder ein Wohnsitz noch ein gewöhnlicher Aufenthalt nachgewiesen werden können, im Quellenstaat der Besteuerung ihrer inländischen Einkünfte unterliegen, findet das Territorialitätsprinzip Anwendung. Das Territorialitätsprinzip bildet somit den Grundstein für die Regelung der beschränkten Steuerpflicht.⁹ In diesem Kontext wird statt der Verwendung des Territorialitätsprinzips häufig die Terminologie des Quellenstaatsprinzips (engl.: source principle) verwendet. Letzterer ist in der Tat der präzisere Begriff. Dies ist darauf zurückzuführen, dass im Rahmen des Totalitätsprinzips eine Anknüpfung an territoriale Merkmale erfolgt, die durch den Wohnsitz oder die Staatsangehörigkeit determiniert ist. Der entscheidende Unterschied zwischen beiden Prinzipien liegt in ihrer Funktion. Das Territorialitätsprinzip, das als Quellenstaatsprinzip interpretiert wird, leitet den Inlandsbezug aus objektiven Merkmalen ab. Die territoriale Anknüpfung im Rahmen des Totalitätsprinzips hingegen ist eine subjektive Anknüpfung.¹⁰

1.1.1. Wohnsitz

Gemäß § 26 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) wird der Begriff "Wohnsitz" wie folgt definiert: „*Einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.*“ Als Wohnung wird dabei eine bestehende Verfügungsgewalt über Räume definiert, die sich zu Wohnzwecken eignen und ohne wesentliche Veränderungen genutzt werden können. Die steuerrechtliche Einrichtung hat sich den Lebensumständen des Steuerpflichtigen, nicht jedoch seiner sozialen Stellung, zu entsprechen. "Innehaben" setzt

⁸ EStR 2000 Rz 27.

⁹ Morgenthaler, Beschränkte Steuerpflicht und Gleichheitssatz, IStR 1998, 258; Schaumburg, Internationales Steuerrecht? (1998), Rz 5; Ruppe, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-Kommentar, Einf ESt Rz 98.

¹⁰ Hey, Die Beschränkte Steuerpflicht im Licht von Territorialitätsprinzip, Isolationstheorie und Objektsteuercharakter, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen und Körperschaftssteuer (2004) 17.

voraus, dass Sie tatsächlich oder rechtmäßig über eine Wohnung ohne Einwilligung Dritter verfügen können, wodurch auch Mietwohnungen einen Wohnsitz darstellen können. Hierfür ist die polizeiliche Registrierung nicht maßgeblich, kann jedoch ein Anhaltspunkt sein. Ein vom Arbeitgeber bereitgestellter Übernachtungsort stellt keinen Wohnsitz dar, wohingegen eine Dienstwohnung einen solchen begründen kann. Unter dem Begriff "beibehalten" ist eine permanente Verfügungsberechtigung zu verstehen, wobei die 6-Monatsfrist aus § 26 BAO als Richtwert herangezogen wird. Kurzzeitvermietungen von weniger als 6 Monaten lösen keine unbeschränkte Steuerpflicht aus. "Nutzung" erfordert, dass die Wohnung objektiv gebrauchsfähig ist. Ein gelegentlicher Aufenthalt in einer Wohnung ist ausreichend, um diese als Wohnsitz zu qualifizieren, wobei eine bestimmte Mindestanzahl an Übernachtungen nicht erforderlich ist.¹¹

1.1.2. Gewöhnlicher Aufenthalt

Gemäß der Definition wird ein gewöhnlicher Aufenthalt als eine Anwesenheit einer Person an einem bestimmten Ort oder in einem bestimmten Land definiert, die auf eine Dauer hinweist, die über einen temporären Aufenthalt hinausgeht. Der Begriff "nicht nur vorübergehend" ist in diesem Kontext als eine Dauer von mehr als sechs Monaten zu verstehen, sofern der bisherige Aufenthalt diese Dauer erreicht hat. Lediglich gelegentliche Abwesenheiten führen nicht zu einer Unterbrechung des Aufenthalts und damit des gewöhnlichen Aufenthalts.¹²

Ein ausländischer Arbeitnehmer, dessen Arbeitserlaubnis für einen Zeitraum von über sechs Monaten ausgestellt wurde, begründet seinen gewöhnlichen Aufenthalt ab dem Zeitpunkt seiner faktischen Präsenz im Inland, da seine Anwesenheit nicht als temporär zu betrachten ist. Ein vorübergehender Aufenthalt im Inland zu Gast- oder Urlaubszwecken ist nicht als gewöhnlicher Aufenthalt anzusehen. Der gewöhnliche Aufenthalt wird mit dem Tag der endgültigen Aufgabe beendet.¹³

¹¹ EStR 2000 Rz 21.

¹² VwGH 27.4.2005, Ra 2002/14/0050; VwGH 28.11.2007, Ra 2007/15/0055; *Tanzer/Unger*, Bei natürlichen Personen: Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt (§ 26 BAO), LexisNexis 2021, 68.

¹³ EStR 2000 Rz 25.

1.1.3. Zweitwohnsitzverordnung

Zur Bestimmung der Rechtsstellung eines Ausländers ist die "Zweitwohnsitz-Verordnung" heranzuziehen: Zweitwohnsitze eines Ausländers, die jährlich nicht mehr als insgesamt 70 Tage bewohnt werden, gelten nicht als Wohnsitz in Österreich und führen daher nicht zu einer unbeschränkten Steuerpflicht. Dies setzt jedoch voraus, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen seit mehr als fünf Kalenderjahren im Ausland befindet, die Aufenthaltstage im Inland nachgewiesen werden und die Wohnung nicht von einem im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Lebenspartner genutzt wird.¹⁴

Ob eine für einen befristeten Zeitraum angemietete Wohnung oder ein Hotelzimmer einen weiteren Wohnsitz gemäß § 26 BAO darstellt, richtet sich nach den Gesamtumständen. Bleibt man ausweislich seiner Aufzeichnungen nicht länger als 70 Tage am Inlandswohnsitz, hat aber für die nächsten zwei Monate noch eine Unterkunft angemietet, kommt es zu weiteren Inlandsaufenthalten (z.B. in Hotels) und die berufliche Bindung in Österreich erstreckt sich über einen Zeitraum von 6 Monaten, so dürfte ein inländischer gewöhnlicher Aufenthalt vorliegen; davon ist insbesondere dann auszugehen, wenn der angebliche Lebensmittelpunkt im Ausland nicht mehr belegt werden kann.¹⁵

1.2. Territorialitätsprinzip

In Abgrenzung gegenüber dem Welteinkommensprinzip, welches im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht Gültigkeit erfährt, wird die beschränkte Steuerpflicht lediglich dann begründet, sofern neben den Einkunftsarten gemäß § 98 EStG auch ein Inlandsbezug gegeben ist.¹⁶ Gemäß § 98 EStG in Österreich werden Einkünfte einer Person als beschränkt steuerpflichtig eingestuft, sofern die zuvor genannten Anknüpfungspunkte, nämlich der Wohnort oder der gewöhnliche Aufenthalt sowie der Sitz oder die Geschäftsleitung, nicht erfüllt sind. In diesem Fall erfolgt die Anknüpfung ausschließlich aufgrund der Erzielung inländischer Einkünfte – ein Vorgehen, das als Territorialitätsprinzip bezeichnet wird.¹⁷ Das

¹⁴ Mäder/Haas, Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht (Stand 08.2.2024, Lexis Briefings in lexis360.at)

¹⁵ EStR 2000 Rz 26b.

¹⁶ Mäder/Haas, Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht (Stand 08.2.2024, Lexis Briefings in lexis360.at)

¹⁷ Doralt/Mayr/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ Rz 771.

Territorialitätsprinzip manifestiert sich in einer Reihe von Subprinzipien¹⁸, welche im Folgenden näher erläutert werden.

Ein erforderlicher Bezug zum Inland liegt beispielsweise vor, sofern die Tätigkeit im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses oder einer selbstständigen Tätigkeit im Inland erfolgt (Tätigkeitsprinzip). Ferner ist ein Besteuerungsobjekt im Inland erforderlich (Belegenheitsprinzip). Dieses Prinzip findet beispielsweise Anwendung bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei im Inland gelegenen Grundstücken. Das Vermögen sowie Einkünfte aus der Veräußerung von privaten Grundstücken bei inländischen Grundstücken werden ebenfalls einbezogen. Eine weitere Möglichkeit der Zuordnung ist die Verwertung von im Ausland erbrachten Leistungen im Inland gemäß Wirkungsprinzip oder die Ausübung der Tätigkeit durch eine im Inland befindliche Betriebsstätte gemäß Betriebsstättenprinzip. In Bezug auf die zuvor genannten Kriterien lässt sich zusammenfassend feststellen, dass diese in ihrer Gesamtheit eine hinreichende Grundlage für die Annahme einer Steuerpflicht im Inland darstellen.¹⁹

Im Rahmen des Arbeitsort- bzw. Tätigkeitsprinzips erfolgt eine Fokussierung auf die physische Erbringung einer Arbeitsleistung auf dem inländischen Arbeitsmarkt. Dieses beinhaltet – anders als das Betriebsstättenprinzip – weder das Erfordernis orts- oder zeitlicher Verfestigung der Inlandsbeziehung noch die Voraussetzung einer Betriebsstätte im Inland. Es kann folglich sowohl bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als auch bei Einkünften aus Gewerbebetrieb zur Anwendung gebracht werden.²⁰

Anders als das Arbeitsortprinzip richtet sich das Leistungsprinzip grundsätzlich nicht nach dem physischen Aufenthalt, sondern der Verwertung seines im Inland erwirtschafteten Einkommens. Hinreichender Inlandskonnex im Sinne dieser Betrachtung besagt, dass eine Steuerpflicht in Österreich auch dann vorliegen könnte, wenn die korrespondierende Aktivität im Ausland

¹⁸ *Ehrke-Rabel* in *Hofstätter/Reichel*, EStG¹¹ § 98 Tz 2; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹¹ § 98 Tz 1ff; *Marschner* in *Jakom*, EStG⁷ § 98 Rz 4; VwGH 19.3.1997, 94/13/0220; EStR 2000 Rz 7902; *Zeiler*, Die Besteuerung von Sportlern : Einkunftsarten - Einkünfteermittlung - Internationales Steuerrecht 2016, 179.

¹⁹ *Novosel* in *Steuroptimale Rechtsformwahl bei operativer Tätigkeit deutscher Personengesellschaften in Österreich* 2017¹, 110.

²⁰ *Hey*, Die Beschränkte Steuerpflicht im Licht von Territorialitätsprinzip, Isolationstheorie und Objektsteuercharakter, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen und Körperschaftssteuer (2004) 24 f; *Doralt/Ludwig* in *Doralt/ Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹¹ § 98 Tz 3; *Marschner* in *Jakom*, EStG⁷ § 98 Rz 4.

stattfindet und der daraus resultierende Wirtschaftserfolg ausschließlich der inländischen Wirtschaft zugute kommen soll.²¹ Diese Bedeutung erlangt die vorangehend beschriebene Vorgehensweise insbesondere in Fällen, in denen der beschränkt Steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 EStG oder Einkünfte im Rahmen der Vermietung und Verpachtung gemäß § 98 Abs. 1 Z 6 EStG erzielt.²²

1.3. Subsidiaritätsprinzip

Die in den §§ 27 Abs. 1 und 28 Abs. 1 EStG verankerten Subsidiaritätsklauseln statuieren, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung gegenüber betrieblichen Einkünften nachrangig zu behandeln sind, sofern diese in einem Zusammenhang stehen.²³ Analog zu den Vorschriften der §§ 21 ff. EStG, für die das Subsidiaritätsprinzip gilt, ist dieses Prinzip prinzipiell ebenfalls auf die Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht nach § 98 EStG anzuwenden.²⁴ Daraus folgt, dass, sofern ein ausländischer Steuerzahler neben Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung generiert, diese lediglich unter der Haupteinkommensart, d.h. den Einkünften aus Gewerbebetrieb, aufgeführt werden.²⁵ Das Subsidiaritätsprinzip bewirkt, dass gewisse Einkünfte nicht von der Besteuerung ausgeklammert werden, sondern eventuell einer anderen, primären Einkommensart zugerechnet werden.²⁶

1.4. Isolationstheorie

Die Isolationstheorie ist eng mit dem Subsidiaritätsprinzip verknüpft. Die Theorie zielt darauf ab, den Verlust eines Steueranspruchs durch die Zuordnung von Einkünften zu einer Haupteinkommensart zu vermeiden. Sofern ein ausländischer Gewerbetreibender etwaige Nebeneinkünfte ohne Inlandsbezug in Österreich erwirtschaftet, welche gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb klassifiziert werden, würde eine steuerliche Erfassung

²¹ Hey, Die Beschränkte Steuerpflicht im Licht von Territorialitätsprinzip, Isolationstheorie und Objektsteuercharakter, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen und Körperschaftssteuer (2004) 24; Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹² § 98 Tz 3; Marschner in Jakom, EStG¹² § 98 Rz 4.

²² Zeiler, Die Besteuerung von Sportlern : Einkunftsarten - Einkünfteermittlung - Internationales Steuerrecht 2016, 180.

²³ Marschner in Jakom, EStG¹² § 98 Rz 6.

²⁴ Marschner in Jakom, EStG¹² § 98 Rz 4.

²⁵ Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG¹¹, § 98 Tz 7; Ehrke-Rabel in Hofstätter/Reichel, EStG⁷, § 98 Tz 3; Marschner in Jakom, EStG¹² § 98 Rz 6.

²⁶ EStR 2000 Rz 7905.

dieser Einkünfte aufgrund des Subsidiaritätsprinzips nicht erfolgen, außer diese werden beispielsweise durch eine inländische Betriebsstätte generiert. Im Rahmen der Isolationstheorie ist eine separate Betrachtung der inländischen Verhältnisse erforderlich, um auch Einkünfte aus einer Nebeneinkunftsart als Steuerforderung im Sinne eines isolierenden Ansatzes identifizieren zu können.²⁷

In Konsequenz führt die Isolationstheorie zu einer nur eingeschränkten Anwendung des Subsidiaritätsgrundsatzes im Rahmen der Einkünftezuordnung. Eine erneute Zuordnung von bereits einer Einkunftsart zugeordneten Einkünften ist demnach ausgeschlossen. Ebenso ist festzuhalten, dass die Isolationstheorie keine Ausweitung des Steuertatbestandes gegenüber dem der unbeschränkten Steuerpflicht vornimmt. Die Regelung der beschränkten Steuerpflicht verbietet eine wirtschaftliche Doppelbelastung. Dies ist in § 98 Abs. 1 Z 4 EStG festgehalten, nach dem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht berücksichtigt werden, sofern dieselben Einkünfte bereits unter Ziffer 3 erfasst wurden. Die Anwendung dieser Prinzipien erfolgt allerdings nicht nur auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte.²⁸

2. Definition und Hintergrund der Abzugssteuer

Die Abzugsteuer kann nicht als eigenständige Steuerart im engeren Sinne betrachtet werden. Stattdessen ist sie als eine Sonderform der Steuererhebung einzuordnen, die sich durch eine Pauschalisierung von Abgaben auszeichnet. In der Praxis erfolgt die Erhebung der Abzugssteuer in der Regel im Rahmen der Einkommen- oder Körperschaftsteuer.²⁹ Die Abzugssteuer nach § 99 EStG dient nach der Intention des Gesetzgebers nicht nur der Sicherstellung der Abgaben des beschränkt steuerpflichtigen Empfängers der Einkünfte. Vielmehr stellt der Gesetzgeber mit dieser Steuer auch die Entrichtung der Abgaben der Personen sicher, die ihrerseits Leistungen des beschränkt steuerpflichtigen Empfängers der Einkünfte erhalten.³⁰

²⁷ Marschner in Jakom, EStG¹² § 98 Rz 9.

²⁸ Stefaner/Urtz in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 282.

²⁹ Hummer in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser (Hrsg), Handbuch Quellensteuern I (2016) 1.

³⁰ Waser, Nettoabzugsbesteuerung bei Inbound-Arbeitskräftegestellung zulässig, SWI 2017, 85.

Die Abzugssteuer fungiert andererseits als Instrument zur Vermeidung der Konfrontation ausländischer Steuerpflichtiger mit inländischen Verwaltungsangelegenheiten, insbesondere in Bezug auf die Erfüllung ihrer Steuerpflichten. Diesbezüglich ist eine Regelung vorgesehen, die festlegt, dass der jeweilige inländische Bezugsort zuständig ist, die Steuerschuld ausländischer Steuerpflichtiger unmittelbar festzusetzen und die Steuer direkt dort einzubehalten. In diesem Zusammenhang hat der Gesetzgeber beschlossen, für den Steuerabzug einen „halbierten“ Steuersatz von 20 % des Bruttoeinkommens anzuwenden, da eine vollständige Einkommensermittlung als sehr aufwändig angesehen wurde.³¹ Der Steuerabzug im Hinblick auf die Einkommensteuer kann einerseits als Vorauszahlung betrachtet werden, die mit der im Rahmen einer Veranlagung ermittelten Steuerschuld verrechnet wird. Andererseits kann er auch als eine Maßnahme betrachtet werden, die zu einer endgültigen und vollständigen Abgeltung führt.³²

In seiner bisherigen Rechtsprechung hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) den Steuerabzug als rechtmäßig anerkannt. Dies geschah trotz divergierender Interpretationen der Grundfreiheiten sowie der Geltung der Beitreibungsrichtlinie.³³ Die dargestellte Problematik lässt sich anhand einschlägiger Rechtsprechung verdeutlichen, beispielsweise anhand der Fälle *Gerritse*, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH* und *Truck Center SA*. In seinen Entscheidungen hat der EuGH festgestellt, dass die Praxis des Steuerabzugs eine einschränkende Wirkung auf die Grundfreiheiten hat. Gleichzeitig identifizierte er jedoch die Steuerabzugsmöglichkeit als das effektivste Instrument zur Wahrung des Besteuerungsrechts des Quellenstaates.³⁴

3. Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht

Wie bereits erwähnt, erfolgt die Einkommensteuererhebung bei beschränkt Steuerpflichtigen entweder durch Steuerabzug oder durch Veranlagung (§ 102 EStG). Die maßgeblichen Rechtsgrundlagen, welche die Basis für die Durchführung des Steuerabzugs von beschränkt

³¹ *Loukota*, Missverständnisse bei der Besteuerung ausländischer Orchester und Theater, SWI 2000, 440.

³² *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht², 309.

³³ *Kühbacher*, Die Rs „Truck Center SA“ – Neues zur Abzugsbesteuerung des § 99 EStG? ÖStZ 2009, 224.

³⁴ *Spiehs*, Quellensteuern auf dem Prüfstand des EuGH: Abzugssteuer bei inländischer Präsenz des ausländischen Dienstleisters unzulässig, ÖStZ 2014, 531.

steuerpflichtigen Einkünften darstellen, sind in den Paragraphen 30b, 30c, 70, 93 und 99 EStG 1988 normiert.³⁵

1. Für die Erhebung der Einkommensteuer für Grundstücksveräußerungen sind die Bestimmungen der Paragraphen § 30b und § 30c des Einkommensteuergesetzes maßgeblich. Diese regeln die Erhebung der Immobilienertragsteuer und haben auch für die Steuerpflicht von beschränkt Steuerpflichtigen Geltung.
2. Die Normierung des Abzugs der Lohnsteuer bei beschränkter Steuerpflicht erfolgt gemäß § 70 EStG.
3. In Bezug auf die Regelung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag findet § 93 EStG ebenfalls Anwendung für den Bereich der beschränkten Steuerpflicht.
4. Die gemäß § 99 EStG erfolgte Aufzählung besonderer Fallkonstellationen, in welchen die Einkommensteuer mittels Steuerabzug erhoben wird, ist in die Steuerrechtsordnung integriert. Diese besondere Abzugsteuer, die im Allgemeinen unter dem Begriff "Ausländersteuer" subsumiert wird, findet insbesondere bei der beschränkten Steuerpflicht Anwendung. In bestimmten Konstellationen besteht zudem die Möglichkeit der Durchführung eines Steuerabzugs gemäß Verordnungslage (§ 99 Abs. 1a EStG). Die objektive Vergleichbarkeit der steuerlichen Lage von beschränkt Steuerpflichtigen und unbeschränkt Steuerpflichtigen, welche sich im Inland befinden, ist aufgrund der unterschiedlichen Erhebungsmethoden nicht gegeben. Folglich kann die Steuererhebung bei beschränkt Steuerpflichtigen, im Gegensatz zu unbeschränkt Steuerpflichtigen, nicht als gemeinschaftsrechtliche Diskriminierung bezeichnet werden.³⁶

Die Abzugssteuer für beschränkt Steuerpflichtige ist ein hochkomplexes Thema. Diese Arbeit beschränkt sich daher auf die Behandlung der Abzugssteuer in besonderen Fällen gemäß § 99 EStG. In der vorliegenden Arbeit werden zwei Methoden zur Ermittlung der steuerlichen Belastung eines Subjekts untersucht: die Brutto- und die Nettobesteuerungsmethode.³⁷ Es bedarf dabei der Prüfung, welche Methode für den beschränkt Steuerpflichtigen vorteilhafter ist und inwiefern sich Letzterer gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen in dieser Konstellation besser positionieren kann. Diese Fragestellungen werden in Kapitel 9 detaillierter behandelt und anhand von Fallbeispielen analysiert.

³⁵ Daurer/Weiss-Turcan, in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke (Hrsg.), EStG § 99 Rz 1.

³⁶ EuGH 22.12.2008, C-282/07.

³⁷ Haas, Abzugssteuer und ausländische Vortragende (EAS 3418), ÖStZ 2019/627, 455.

4. Rechtliche Vorgaben aus Unions- und Völkerrecht

Aus unionsrechtlicher Perspektive ist eine Differenzierung zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen zulässig. Dies ist vor allem in Hinblick auf die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse der beiden Gruppen von Steuerpflichtigen relevant und führt zu dem Schluss, dass sie in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation sind. In Situationen, bei denen die vorgenannte Voraussetzung erfüllt ist, etwa bei der nahezu gänzlichen Erzielung des Einkommens in Österreich durch einen beschränkt Steuerpflichtigen, eröffnet § 1 Abs. 4 EStG die Gelegenheit einer Option zur unbeschränkten Steuerpflicht. Es ist jedoch zu konzidieren, dass die bloße Möglichkeit einer derartigen Option eine unionsrechtlich unzulässige Regelung allein nicht legitimieren kann.³⁸ Für in Drittstaaten ansässige beschränkt Steuerpflichtige bestehen gemäß geltender Rechtsprechung in der Regel keine unionsrechtlichen Einwände. Der "Bruttosteuerabzug" in Verbindung mit einer anschließenden Veranlagung wird als ausreichend erachtet.³⁹

Gemäß nationalem Recht ist ein Steuerabzug im Sinne des § 99 EStG durch die Finanzverwaltung im Regelfall vorgesehen, auch in Fällen, in denen der ausländische Steuerpflichtige über eine inländische Betriebsstätte verfügt. Diese Regel findet jedoch keine Anwendung, wenn ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder das Unionsrecht entgegenstehende Regelungen beinhalten.⁴⁰

4.1. Doppelbesteuerungsabkommen

Ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ist ein zwischenstaatliches Abkommen, das eine Modifikation der geltenden nationalen Rechtsvorschriften zur Folge hat. Der Zweck eines solchen Vertrages ist es, die Doppelbesteuerung eines spezifischen Steuersubjekts in mehreren Ländern vorzubeugen und entfalten unmittelbare Wirksamkeit.⁴¹ Obwohl sämtliche Voraussetzungen für den Steuerabzug nach § 99 EStG gemäß nationalem Recht gegeben sein mögen, kann sich durch ein DBA eine Einschränkung oder gar ein Ausschluss des

³⁸ EuGH 18.3.2010, C-440/08, Gielen.

³⁹ *Hohenwarter-Mayr/Koppensteiner*, Die Erhebung von Quellensteuern im Verhältnis zu Drittstaaten aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, in *Lang/Schuch/Staringer*, Quellensteuern - Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger (2010) 118.

⁴⁰ *Eckerstorfer*, Der Steuerabzug nach §§ 99 und 70 EStG im Falle von Vergütungen an Dritte, in *Lang/Schuch/Staringer* Quellensteuern - Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger (2010) 249.

⁴¹ *Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁵, § 99 Rz 5.

Besteuerungsrechts Österreichs ergeben.⁴² Ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) kann eine Verringerung des österreichischen Steueranspruchs bewirken, jedoch keine Erweiterung desselben.⁴³ Gemäß der gesetzlichen Grundlage findet die Regelung des § 109b EStG, die sich auf die Mitteilung bei Auslandszahlungen bezieht, keine Anwendung auf Abzugsfälle, wie in § 99 EStG dargelegt. Eine Ausnahme besteht in Fällen, in denen der Steuerabzug nach Maßgabe der Entlastungsverordnung nicht vorgenommen wurde.⁴⁴

Gemäß den Regelungen eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) ist das Besteuerungsrecht für Österreich in der Regel an die Bedingung geknüpft, dass die steuerabzugspflichtigen Einkünfte einer der folgenden Kategorien zuzuordnen sind: Gemäß Artikel 5 in Verbindung mit Artikel 7 des OECD-Musterabkommens tritt der erste Fall ein, wenn die Einkünfte durch eine inländische Betriebsstätte oder einen abhängigen Vertreter erzielt werden.⁴⁵ Der zweite Fall tritt ein, wenn Einkünfte aus Aufsichtsratsvergütungen erzielt werden, die unter Artikel 16 des OECD-Musterabkommens fallen.⁴⁶ Des Weiteren wird Österreich das Besteuerungsrecht für Einkünfte vorbehalten, die im Rahmen einer Tätigkeit als Künstler, Sportler, Artist oder als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen erzielt werden. Die diesbezügliche Regelung erfolgt durch Artikel 17 des OECD-Musterabkommens.⁴⁷ Darüber hinaus besteht unter Umständen ein Besteuerungsrecht für Einkünfte aus Lizenzgebühren, sofern diese gemäß Artikel 12 des OECD-Musterabkommens zu qualifizieren sind.⁴⁸ Gemäß der aktuellen Rechtslage ist Österreich auch im Kontext der Bereitstellung von Arbeitskräften aus dem In- und Ausland das Recht zur Steuererhebung vorbehalten. Die diesbezüglichen Regelungen sind in Artikel 15 des OECD-Musterabkommens festgehalten.⁴⁹

Im Falle der vollständigen Entlastung oder zumindest Herabsetzung des Steuerabzugs gemäß den Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) erfolgt die entsprechende Anpassung in Übereinstimmung mit den Regelungen der DBA-Entlastungsverordnung.⁵⁰ Eine detaillierte Erläuterung findet sich in Kapitel 12.

⁴² *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht², 313.

⁴³ VwGH 27.11.2003, 2000/15/0033.

⁴⁴ EStR 2000 Rz 8324.

⁴⁵ Art 5 OECD-MA 2017; Art 7 OECD-MA 2017.

⁴⁶ Art 16 OECD-MA 2017.

⁴⁷ Art 17 OECD-MA 2017.

⁴⁸ Art 12 OECD-MA 2017.

⁴⁹ Art 15 OECD-MA 2017.

⁵⁰ VwGH 24.06.2009, 2009/15/0090.

5. Abzugssteuer nach § 99 EStG

Wie bereits dargelegt, erfolgt gemäß nationalem Recht ein Steuerabzug nach Maßgabe des § 99 Abs. 1 EStG, und dies ungeachtet der Frage, ob eine inländische Betriebsstätte durch den beschränkt Steuerpflichtigen unterhalten wird.⁵¹ Im Gegenzug wird der Steuerabzug nicht erhoben, sofern ein beschränkt Steuerpflichtiger eine in § 99 Abs. 1 EStG genannte Leistung im Rahmen einer inländischen Betriebsstätte erbringt, und das maßgebliche Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ein Diskriminierungsverbot für Betriebsstätten beinhaltet. Ein derartiges Diskriminierungsverbot für Betriebsstätten ist beispielsweise in Art. 24 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens verankert.⁵²

Die Anwendbarkeit von § 99 EStG ist an die Bedingung geknüpft, dass es sich um steuerpflichtige Einkünfte nach § 98 EStG handelt. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass § 98 EStG zum einen die Voraussetzung für die Anwendbarkeit des besonderen Steuerabzugs bildet und zum anderen eine Grenze für § 99 EStG darstellt.⁵³ Dies impliziert, dass sich der Umfang der beschränkten Steuerpflicht, der sich aus § 98 EStG ergibt, durch § 99 EStG nicht ausdehnen lässt.⁵⁴ Bei der Auslegung der einzelnen Tatbestandsmerkmale des § 99 EStG ist der § 98 EStG entsprechend heranzuziehen. Gemäß § 99 Abs. 1 EStG unterliegen nur die in der genannten Bestimmung taxativ aufgeführten Einkunftsarten der Besteuerung durch Abzug.⁵⁵

Wie bereits dargelegt, findet § 99 EStG Anwendung unter der Prämisse, dass das Entgelt an eine natürliche Person gezahlt wird, welche der beschränkten Steuerpflicht unterliegt.⁵⁶ In diesem Fall hat der beschränkt Steuerpflichtige jedoch die Möglichkeit, gemäß § 1 Abs. 4 EStG zur unbeschränkten Steuerpflicht zu optieren. Es sei jedoch festzuhalten, dass sich der persönliche Anwendungsbereich dieser Regelung ausschließlich auf Bürger der Europäischen Union (EU) sowie des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) bezieht und somit in seiner

⁵¹ EStR 2000 Rz 8009.

⁵² EStR 2000 Rz 8029.

⁵³ Marschner in Jakom, EStG¹² § 98 Rz 3.

⁵⁴ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) 310.

⁵⁵ Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 99 Rz 1; Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) 310.

⁵⁶ VwGH 19.05.1993, Ra 91/13/0032.

Reichweite von vornherein begrenzt ist. Des Weiteren ist eine eindeutige Abgrenzung des sachlichen Anwendungsbereichs der Option festzustellen. Diese beinhaltet lediglich jene Einkunftsarten, welche im Rahmen des § 98 EStG Erwähnung finden. Die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht ist an die Voraussetzung geknüpft, dass entweder im Inland steuerpflichtige Einkünfte in beträchtlichem Umfang erzielt werden oder aber die Höhe der ausländischen Einkünfte so minimal ist, dass die Möglichkeit, Vorteile steuerlicher Natur in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat zu erlangen, ausgeschlossen ist.⁵⁷ Die Möglichkeit der Optierung ist erforderlich, um eine sachlich nicht gerechtfertigte Schlechterstellung ausländischer Steuerpflichtiger mit wesentlichen Einkünften in Österreich im Vergleich zu inländischen Steuerpflichtigen zu vermeiden.⁵⁸

5.1. Bestimmungen des § 99 Abs. 1 EStG

Im ersten Absatz des § 99 des EStG werden in den Ziffern 1 bis 7 verschiedene Einkunftsarten definiert, die einem besonderen Steuerabzug unterliegen. In der vorliegenden Untersuchung erfolgt eine detaillierte Analyse der taxativen Aufzählung dieser Einkünfte.⁵⁹

5.1.1. Einkünfte von im Inland tätigen mobilen Selbständigen (Z 1)

Wie bereits dargelegt, findet die Abzugsteuer auf Einkünfte aus einer selbstständigen Tätigkeit Anwendung, sofern diese im Inland ausgeübt oder verwertet werden. Es ist festzuhalten, dass die entsprechenden Einkünfte ausschließlich durch eine der folgenden Berufsgruppen generiert werden dürfen: Sportler, Architekten, Künstler, Schriftsteller, Vortragende, Artisten sowie Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen..⁶⁰

Der Terminus "selbstständige Tätigkeit" ist nicht synonym mit "selbstständige Arbeit" gemäß § 22 EStG. Vielmehr umfasst die Bezeichnung "selbstständige Tätigkeit" sowohl Tätigkeiten gemäß § 22 EStG als auch Tätigkeiten gemäß § 23 EStG, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen. Die Einkünfte von Schriftstellern, Künstlern und Architekten werden nach § 22 EStG klassifiziert. Sportler und Artisten hingegen werden gemäß § 23 EStG den gewerblichen

⁵⁷ Fuchs in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer – EStG 1988 Kommentar Band III A⁴³ § 1 Rz 21.

⁵⁸ Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁵, § 98 Rz 4.

⁵⁹ § 99 EStG.

⁶⁰ Bieber/Tratlehner, Abzugsteuer gem § 99 EStG (SteuerAusländer) (Stand 06.9.2023, Lexis Briefings in lexis360.at)

Einkünften zugeordnet. Für Vortragende sowie Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen ergibt sich eine Zuordnung zu § 22 oder § 23 EStG in Abhängigkeit von der Art der ausgeübten Tätigkeit.⁶¹

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG in Verbindung mit § 23 EStG sind für Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Präsenz einer Betriebsstätte oder eines inländischen Vertreters erforderlich. Eine Bindung der in § 99 Abs. 1 Z 1 EStG aufgeführten Tätigkeiten an die dort genannten Merkmale besteht für Sportler, Artisten und Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen im Rahmen von TS 6 jedoch nicht. Folglich genügt dafür die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit.⁶²

5.1.1.1. Einkünfte als Schriftsteller, Vortragender, Künstler oder Architekt

Die Tätigkeit als Schriftsteller lässt sich anhand des wesentlichen Merkmals der Schriftlichkeit feststellen. Das Resultat dieser Tätigkeit kann folglich nur ein "schriftliches Werk" sein. Die Tatsache, ob das Schriftstück persönlich verfasst wurde oder nicht, ist dabei irrelevant.⁶³ Allerdings muss eine natürliche Person unmittelbar involviert sein und den Prozess initialisieren. Eine rein zweckgebundene Verwendung eines literarischen Werks, die sich lediglich auf dessen Einsatz im Kontext eines maschinellen Systems beschränkt, begründet keine eigenständig zu nennende schriftstellerische Tätigkeit.⁶⁴ Die Verwertung einer schriftstellerischen Tätigkeit erfolgt am Ort der Übertragung der sogenannten "Autorenrechte" durch den Urheber des Werkes an den Verlag. Diese Übertragung erfolgt in der Regel am Sitz der Verlagsleitung.⁶⁵

Einem Vortragenden können Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 1 lit. a EStG im Rahmen einer Lehrtätigkeit zufließen, ebenso als Freiberufler gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG, etwa als Journalist oder Arzt. Darüber hinaus können auch durch das Halten von Vorträgen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden. Für die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit ist die Präsenz einer Betriebsstätte unabdingbar.⁶⁶ Dabei beschränkt sich der Begriff "Vortrag" nicht

⁶¹ *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer § 99 Rz 3.

⁶² *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2015) 315.

⁶³ VwGH 02.05.1991, Ra 90/13/0274.

⁶⁴ VwGH 24.04.1996, Ra 92/13/0026.

⁶⁵ *Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁵, § 99 Rz 8.

⁶⁶ *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer § 99 Rz 3

auf die klassische Vorlesungsform im üblichen Verständnis, sondern umfasst auch die Tätigkeit des Lehrens in Vortragsform, die Betreuung von Workshops oder auch mündliches Managementtraining.⁶⁷

Die Definition künstlerischer Tätigkeit erfolgt durch die Kriterien persönlicher und eigenschöpferischer Arbeit innerhalb eines anerkannten Kunstzweigs bzw. eines umfassenden, anerkannten Kunstfachs.⁶⁸ Die Ausführung artistischer Darbietungen erfordert sowohl körperliche Geschicklichkeit als auch eine gewisse künstlerische Begabung. Da die Darbietungen in der Regel zu Showzwecken erfolgen, sind sie in hohem Maße wiederholbar und werden in der Regel eingeübt. In diesem Kontext sind insbesondere Jongleure, Clowns und Seiltänzer zu nennen, nicht jedoch Personen, die sich der Hellseherei oder Wahrsagung widmen und somit rein geistige Leistungen erbringen.⁶⁹

Die Einkünfte der Architekten werden als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 1 lit. b TS 1 in Verbindung mit § 98 Abs. 1 Z 2 EStG klassifiziert.⁷⁰ Der Begriff "Architekt" fungiert in Bezug auf die beschränkte Steuerpflicht als Berufsbezeichnung für ausländische Architekten, die selbstständig in Österreich tätig sind und Tätigkeiten ausüben, die in weiten Bereichen der Tätigkeit österreichischer Architekten entsprechen.⁷¹ In diesem Kontext ist von Relevanz, dass Architekten auch eine künstlerische Tätigkeit ausüben können.⁷²

Gemäß der Finanzverwaltung werden zudem Innenarchitekten als Architekten kategorisiert, wobei hier der § 99 Abs. 1 Z 1 EStG als rechtliche Grundlage dient.⁷³ Es ist dabei festzuhalten, dass ein Steuerabzug auf Einkünfte von Architekten zulässig ist, auch wenn diese Einkünfte nicht unmittelbar an den Architekten ausbezahlt werden. Im Falle der Erzielung von Einkünften einer ausländischen Kapitalgesellschaft ohne Betriebsstätte in Österreich und der Beauftragung eines im Ausland tätigen Architekten durch diese Gesellschaft sind die Einkünfte gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG nicht steuerpflichtig. Obwohl die Einkommen der Architekten zum

⁶⁷ BMF 06.08.1993, St 1236/8/1-IV/4/93.

⁶⁸ VwGH 19.10.2006, Ra 2006/14/0109.

⁶⁹ Marschner in *Jakom*, EStG¹² § 99 Rz 14.

⁷⁰ Wanke in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG Einkommensteuergesetz (2019) § 22 Rz 56.

⁷¹ VwGH 12.12.1978, Ra 0975/76.

⁷² *Burgstaller/Schuch*, Beschränkt steuerpflichtige Schriftsteller, Vortragende, Künstler, Artisten und Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg) Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 153.

⁷³ Marschner in *Jakom*, EStG¹² § 99 Rz 14.

Einkommen der Körperschaft zu zählen sind und § 99 EStG einen Steuerabzug auf diese Einkommen grundsätzlich zulässt, ist eine Besteuerung derselben im vorliegenden Fall jedoch nicht zu verwirklichen. Dies resultiert daraus, dass auch der Innenarchitekt nur dann der österreichischen Steuerpflicht unterliegende Einkünfte erzielt, sofern diese im Zuge einer inländischen Betriebsstätte generiert werden.⁷⁴

5.1.1.2. Sportler, Artisten und Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen

Zur "Tätigkeit als Sportler" gehören alle dem steuerrechtlich maßgeblichen Gewerbebetrieb des Sportlers zurechenbare Tätigkeiten; somit neben den Einkünften aus bloßen Sportwettbewerben auch sämtliche weiteren Tätigkeitsvergütungen, die in dem für die Sportausübung unterhaltenen Betriebsteil des Gewerbebetriebs auszuweisen sind. Für im Ausland ansässige Sportler besteht insbesondere hinsichtlich der Einkünfte aus der Überlassung des Rechts zur kommerziellen Nutzung des Namens, der Persönlichkeit und des äußeren Erscheinungsbildes in Wort und Bild eine beschränkte Steuerpflicht. Dies schließt die Nutzung in Form von Plakat- und Fernsehwerbung im Inland mit ein. Sofern das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eine dem Artikel 17 des OECD-Musterabkommens nachgebildete Bestimmung, auch als Sportlerklausel bezeichnet, beinhaltet, besteht die Möglichkeit, die Einkünfte auch ohne Betriebsstätte in Österreich zu besteuern.⁷⁵

Der Begriff "Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen" umfasst eine Vielzahl unterschiedlicher Akteure. Dazu gehören Künstler sowie gewerblich tätige Musiker, Artisten, Beleuchtungstechniker, Regisseure, Kostümbildner sowie Berufs- und Amateursportler. Des Weiteren werden Trägerorganisationen von Orchestern und Theatern, die an der Realisierung von Unterhaltungsdarbietungen beteiligt sind, in den vorliegenden Kontext mit einbezogen.⁷⁶ Unternehmen, die zwischen dem Künstler und dem Veranstalter geschaltet sind und reine Managementaufgaben wahrnehmen, können nicht als Mitwirkende an der inländischen Darbietung von Unterhaltungsleistungen bezeichnet werden und unterliegen somit auch nicht der Steuerpflicht für beschränkt steuerpflichtige Einkünfte. Die Mitwirkung kann lediglich dann angenommen werden, wenn eine unmittelbare Beeinflussung der inhaltlichen

⁷⁴ BMF 10.10.2008, EAS 3004.

⁷⁵ EStR 2000 Rz 7941.

⁷⁶ EStR 2000 Rz 7942.

Ausgestaltung des Unterhaltungsprogramms gegeben ist. Nicht hingegen findet diese Regelung Anwendung auf eine Künstleragentur, die lediglich Managementleistungen erbringt.⁷⁷

5.1.1.3. Künstlerdurchgriff

Gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG und Art. 17 Abs. 2 OECD-MA ist es für den Steuerabzug unerheblich, an welche Person die Entgelte für die entsprechenden Tätigkeiten gezahlt werden.⁷⁸ Gemäß der letzten Halbsatz der Ziffer 1 erfolgt die Definition des sogenannten Künstlerdurchgriffs. Dieser unterwirft die Einkünfte des beschränkt steuerpflichtigen Künstlers der Abzugsteuer, auch wenn diese an einen dazwischengeschalteten ausländischen Vertragspartner fließen. Dieser nimmt seine Funktion zwischen dem "eigentlichen" Veranstalter und dem beschränkt steuerpflichtigen Künstler ein. In Ermangelung eines solchen Künstlerdurchgriffs würde die Abzugssteuer unterbleiben, da die zwischengeschaltete Partei nicht beschränkt steuerpflichtig ist.⁷⁹ Der Künstlerdurchgriff stellt demnach ein Instrument des Fiskus dar, um jene Einkünfte zu besteuern, welche in Österreich von beschränkt Steuerpflichtigen erzielt werden, ohne dass ein Vertragsverhältnis zum Veranstalter vorliegt.⁸⁰ Die Bezeichnung lässt zwar einen gewissen Interpretationsspielraum, allerdings kann der Durchgriff nicht ausschließlich auf Künstler angewendet werden. Diese Regelung findet gleichermaßen Anwendung auf Architekten, Vortragende, Schriftsteller, Sportler, Mitwirkende an einer Unterhaltungsdarbietung sowie Artisten. Eine Ausnahme bildet jedoch die Gruppe der Innenarchitekten, da bei diesen die Generierung von Einkünften aus Gewerbebetrieb zu verzeichnen ist.⁸¹

Darüber hinaus ist im nationalen Rahmen eine Differenzierung zwischen echtem und unechtem Künstlerdurchgriff erforderlich. Infolge des echten Künstlerdurchgriffs unterliegt lediglich der dem Künstler zustehende Entgeltanteil der Abzugsteuer.⁸² Es ist darauf hinzuweisen, dass allein die künstlerische Tätigkeit der Besteuerung unterliegt, wobei der Steuerabzug direkt bei

⁷⁷ VwGH 27.11.2003, Ra 2000/15/0033; VwGH 11.12.2003, Ra 2000/14/0165; EStR 2000 Rz 7996.

⁷⁸ § 99 Abs. 1 EStG.

⁷⁹ Eckerstorfer, Der Steuerabzug nach §§ 99 und 70 EStG im Falle von Vergütungen an Dritte, in Lang/Schuch/Staringer Quellensteuern - Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger (2010) 252.

⁸⁰ Marschner in Jakom, EStG¹² § 99 Rz 15; VwGH 27.7.1994, 91/13/0222.

⁸¹ BMF 10.10.2008, EAS 3004; BMF 21.1.2009, EAS 3036.

⁸² Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) 322.

der Entrichtung des Honorars an die Agentur erfolgt.⁸³ Die Regelung des echten Künstlerdurchgriffs ist explizit dem letzten Halbsatz des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG zu entnehmen.⁸⁴ Im Fall des unechten Künstlerdurchgriffs fungiert die zwischengeschaltete Partei hingegen selbst als Künstler, etwa in Form der Besetzung eines Orchesters oder einer Theatergruppe. Im vorliegenden Fall wird die gesamte Vergütung, welche an den Künstler ausgezahlt wird, der Abzugsteuer unterzogen, da er gemäß den geltenden Bestimmungen als Künstler einzustufen ist.⁸⁵ Daraus lässt sich zudem die Steuerpflicht für alle Künstler ableiten, die durch die zwischengeschaltete Person engagiert werden. Eine genaue Betrachtung zeigt, dass es sich beim unechten Künstlerdurchgriff in Wirklichkeit nicht um einen Durchgriff im eigentlichen Sinne handelt. Diese Einordnung gründet auf der Tatsache, dass die zwischengeschaltete Person selbst steuerpflichtig ist.⁸⁶

Gemäß Art. 17 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens wird das Recht des Tätigkeitslandes, Steuern zu erheben, auch im Falle von Zahlungen an Dritte gewährleistet, um einen Missbrauch zu unterbinden.⁸⁷ Demnach ist es zulässig, Honorare, die nicht unmittelbar an einen Künstler, sondern einen zwischengeschalteten Dritten ausgezahlt werden, zu besteuern.⁸⁸ Im Gegensatz dazu steht die Beschränkung der Steuerpflicht auf die Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit im nationalen Recht, wie es in Österreich durch die Anwendung des echten Künstlerdurchgriffs praktiziert wird.⁸⁹ Gemäß Art. 17 Abs. 2 OECD-MA entsteht der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt, an dem der entsprechende Betrag an die zuständige Agentur zufließt. Eine dritte Partei, deren Funktion sich auf die Vermittlung des Vertragsabschlusses zwischen Veranstalter und Künstler beschränkt, kann nicht als zwischengeschaltet betrachtet werden, da der Vertrag unmittelbar zwischen Veranstalter und Künstler zustande kommt. In dieser Konstellation fungiert die dritte Partei lediglich als Agent für die Vermittlung. Die Funktion einer inländischen Agentur als reine Zahlstelle für die Einziehung und Weiterleitung des Künstlerhonorars ist ebenfalls als keine Zwischenschaltung zu betrachten, da auch in diesem Fall der Vertrag zwischen dem Künstler und dem Veranstalter als Grundlage dient. Das Entstehen eines indirekten Vertragsverhältnisses ist gegeben beim Zustandekommen der Vermittlung eines

⁸³ *Toifl*, Der Durchgriff nach § 50a Abs 4 Z 1 dEStG und § 99 Abs 1 Z 1 öEStG, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 223.

⁸⁴ Marschner in Jakom, EStG¹² § 99 Rz 15.

⁸⁵ VwGH 11.12.2003, Ra 2000/14/0165.

⁸⁶ *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) 323.

⁸⁷ *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1 Z 17 Rz 67.

⁸⁸ *Wassermeyer/Schwenke* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke*, OECD-MA Kommentar³, Art 17 MA Rz 5.

⁸⁹ BMF 30.08.2005, EAS 2650.

ausländischen Künstlers durch eine inländische Gestellungsagentur an einen inländischen Veranstalter. Anstelle eines unmittelbaren Vertrags zwischen Künstler und Veranstalter bestehen zwei separate Vereinbarungen: eine zwischen Veranstalter und Agentur sowie eine zwischen Agentur und Künstler⁹⁰ Es sei an dieser Stelle angemerkt, dass die in die Kette eingebundene Person auch eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft sein kann.⁹¹

Die Management- bzw. Agenturleistungen, welche durch die zwischengeschaltete Agentur erbracht werden, entsprechen nicht der Kategorie der künstlerischen Leistungen.⁹² Die Aufteilung der Vergütung auf die einzelnen Leistungskategorien kann anhand branchenbezogener Erfahrungswerte vorgenommen werden, wobei der Anteil der Managementleistung geschätzt werden kann.⁹³ Allerdings wird seitens der Finanzverwaltung auch die Agenturvergütung in die Bemessungsgrundlage des Bruttosteuerabzugs integriert. Diese Vorgehensweise basiert auf der Annahme, dass die Agenturvergütung ebenfalls als Teil der Vergütung an den Vertragspartner, den Künstler, betrachtet werden kann. Da im Rahmen des Bruttosteuerabzugs kein Abzug von Werbungskosten zulässig ist, ist auch die Agenturvergütung in die Bemessungsgrundlage zu integrieren.⁹⁴

5.1.1.4. Beispiel

Ein österreichischer Veranstalter leistet eine Zahlung in Höhe von EUR 100 an eine belgische Künstleragentur. Von dieser Zahlung werden EUR 60 an den belgischen Künstler weitergeleitet. Innerhalb der geltenden nationalen Rechtsordnung besteht grundsätzlich die Möglichkeit der Besteuerung des Künstleranteils. Dies impliziert die Verpflichtung des Veranstalters, die entsprechende Steuer einzubehalten. Dabei ist ein Satz von EUR 12 (20 % vom Bruttoentgelt) zu berücksichtigen. Im DBA mit Belgien ist lediglich eine dem Artikel 17 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens nachempfundene Regelung enthalten. In der Konsequenz ist es der Agentur möglich, unmittelbar auf den Künstler einzuwirken (sogenannter "echter Künstlerdurchgriff"). Im Lichte der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) zum Themenbereich "Mitwirkende an einer inländischen Unterhaltungsdarbietung" erfolgt nun nicht länger eine Besteuerung der ausländischen Agentur ("unechter Künstlerdurchgriff"), stattdessen findet

⁹⁰ BMF 30.06.2003, EAS 2311; Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG III¹⁵ § 99 Rz 10.

⁹¹ Mitterlehner, ÖStZ 2017, 17.

⁹² VwGH 27.11.2003, Ra 2000/15/0033.

⁹³ BMF 23.4.2005, EAS 2587; BFG 2.4.2019, RV/5101021/2013.

⁹⁴ BMF 23.9.2008, EAS 3002; Marschner in Jakom, EStG¹² § 99 Rz 16; VwGH 11.12.2003, Ra 2000/14/0165.

unter Berücksichtigung des Künstleranteils eine unmittelbare Besteuerung des Künstlers selbst statt. Gemäß § 5 Abs. 2 letzter Halbsatz DBA-Entlastungsverordnung ist es einem Veranstalter nicht gestattet, den Künstleranteil von der Besteuerung freizustellen.⁹⁵

5.1.1.5. Ausübung und Verwertung der selbstständigen Tätigkeit

Das Einkommen aus selbständiger Tätigkeit zählt zu den betrieblichen Einkünften. Die Abgrenzung zwischen Einkünften aus selbständiger Tätigkeit und Einkünften aus Gewerbebetrieb gestaltet sich in der Praxis häufig recht kompliziert, insbesondere wenn es sich um freiberufliche Tätigkeiten handelt.⁹⁶ Hinsichtlich der Unterscheidung von Einkünften aus selbständiger Arbeit und solchen aus Gewerbebetrieb wird auf die Rechtsprechung des VwGH zur Vervielfältigungstheorie verwiesen.⁹⁷ Entscheidend ist dabei, ob die Tätigkeit auf einer Eigenleistung des Selbständigen beruht. Nach der Rechtsprechung kommt hier das so genannte Persönlichkeitsmerkmal des Selbständigen ins Spiel.⁹⁸

Lässt ein Steuerpflichtiger jedoch andere Arbeitnehmer Tätigkeiten verrichten, "die regelmäßig Teil seiner Berufsausübung sind und mit denen er seine selbständige Leistung vervielfacht, so entsteht eine gewerbliche Tätigkeit, die an sich als selbständige Tätigkeit zu betrachten wäre. Allerdings findet sich die Vervielfältigungstheorie in begrenztem Umfang auch in den EStR wieder, wonach die freiberufliche Qualität der selbständigen Tätigkeit etwa dann gegeben ist, wenn sich der Steuerpflichtige der Hilfe fachlich geschulter Arbeitskräfte bedient und - gestützt auf die eigene Fachkompetenz - für die eigene Arbeit zuständig und verantwortlich bleibt.⁹⁹ In Bezug auf die zuvor dargelegten Kriterien ist zu berücksichtigen, dass eine selbständige Tätigkeit in Österreich sowohl ausgeübt als auch verwertet werden muss. Die Termini „Ausübung“ und „Verwertung“ werden in § 98 Abs. 1 Z 2 EStG (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) verwendet und sind auch vor dem Hintergrund der zuvor dargelegten Argumentation einer Interpretation zu unterziehen, welche die Definition gemäß § 99 EStG miteinbezieht.¹⁰⁰

⁹⁵ EStR 2000 Rz 8013.

⁹⁶ *Holzinger*, Praxis: Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Stand 12.4.2019, Lexis Briefings in lexis360.at)

⁹⁷ VwGH 26. 6. 2001, 97/14/0012; VwGH 28. 3. 2001, 95/13/0276.

⁹⁸ VwGH 26. 6. 2001, 97/14/0012.

⁹⁹ EStR 2000 Rz 5289 ff.

¹⁰⁰ *Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁵, § 99 Rz 7.

Eine selbständige Tätigkeit in Österreich gilt gemäß der geltenden Rechtslage als ausgeübt, sobald der Steuerpflichtige persönlich in Österreich aktiv tätig wird. In Anbetracht der vorliegenden Sachlage ist entweder erforderlich, dass sich der Steuerpflichtige körperlich in Österreich befindet und dort einer Beschäftigung nachgeht, wobei es ausreichend ist, wenn diese Voraussetzung von einem Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen im Inland erfüllt wird.¹⁰¹ Die Begründung einer Steuerpflicht in Österreich ist jedoch nicht in jedem Fall einer selbständigen Tätigkeit zuzuordnen. Die entscheidende Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, dass die Einkünfte unmittelbar und überwiegend aus einer in Österreich ausgeübten Tätigkeit resultieren. Im Falle einer untergeordneten Nebentätigkeit, die lediglich Instrument zur Verfolgung des primären Zwecks im Ausland ist, ist eine Berücksichtigung bei der Beurteilung der Steuerpflicht nicht erforderlich. Sofern eine in Österreich persönlich ausgeübte Tätigkeit eine Fernwirkung im Ausland aufweist, kann die Vergütung gemäß den geltenden Bestimmungen aufgeteilt werden. Eine Ausübung im Sinne des § 98 Abs. 1 Z 2 EStG kann beispielsweise abgelehnt werden, wenn ein ausländischer Universitätsprofessor in Österreich lediglich Untersuchungen zur Erstellung einer Vorlesungsreihe durchführt oder ein ausländischer Anwalt in Österreich bloß an einer Sitzung über einen auslandsspezifischen Fall beteiligt ist.¹⁰²

Für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Ausübung ist weder die Dauer des Zeitraums noch die Intensität der Ausübung von Relevanz.¹⁰³ Das Vorhandensein einer Betriebsstätte stellt ebenfalls kein Erfordernis für steuerpflichtige Einkünfte in Österreich dar.¹⁰⁴ Nach Art. 13 OECD-MA werden auch Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG der beschränkten Steuerpflicht unterworfen, falls sie aus der Veräußerung oder Aufgabe eines inländischen Betriebs oder aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einem inländischen Betrieb resultieren, in dem eine selbständige Arbeit erbracht wurde. Entspricht das maßgebliche DBA insoweit dem OECD-Musterabkommen, kommt es für die Zuweisung des Besteuerungsrechts für die Einkünfte aus der Veräußerung auf den Ort der Betriebsstätte an.¹⁰⁵

¹⁰¹ Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁵, § 99 Rz 22.

¹⁰² EStR 2000 Rz 7916.

¹⁰³ Marschner in Jakom, EStG¹² § 98 Rz 29.

¹⁰⁴ EStR 2000 Rz 7914; VwGH 6.12.1957, 2843/54.

¹⁰⁵ EStR 2000 Rz 7915.

Die Verwertung der Tätigkeit erfolgt gemäß § 98 Abs. 1 Z 2 TS 2 EStG im Inland, sofern dem wirtschaftlichen Erfolg ein unmittelbarer Nutzen für die inländische Volkswirtschaft beigemessen werden kann. Dies gilt ebenfalls für Tätigkeiten, die außerhalb Österreichs ausgeübt werden. Im Zusammenhang mit den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit ist die Verwertung von untergeordneter Bedeutung und tritt hinter die Ausübung zurück.¹⁰⁶ Unter der Prämisse, dass eine Leistung für einen inländischen Auftraggeber im Ausland erfolgt, lässt sich eine Vermutung für eine Verwertung im Inland ableiten.¹⁰⁷ Jedoch ist seitens des Finanzamtes auch in diesen Fällen eine Feststellung zu treffen, welche die unmittelbare Förderung der österreichischen Volkswirtschaft sicherstellt.¹⁰⁸

Die „Unmittelbarkeit“ einer Tätigkeit setzt eine direkte Beziehung derselben zur Förderung des Erfolgs der österreichischen Volkswirtschaft voraus. Das Bundesministerium für Finanzen vertritt in dieser Angelegenheit die Auffassung, dass der ökonomische Erfolg von in Österreich niedergelassenen Unternehmen einen unmittelbaren Effekt auf die österreichische Volkswirtschaft ausübt, welche ihrerseits durch die Arbeitsleistung ihrer Arbeitnehmer definiert wird. Daher unterliegt die Einschätzung des BMF, wonach der wirtschaftliche Erfolg internationaler Geschäftsaktivitäten heimischer Unternehmen der österreichischen Volkswirtschaft unmittelbar zugutekommt, einer regelmäßigen Überprüfung.¹⁰⁹ Der Verwertungstatbestand ist darüber hinaus auch dann erfüllt, wenn sich eine Person ausschließlich mit dem Außenhandel eines österreichischen Unternehmens befasst.¹¹⁰ Im Falle einer Arbeitnehmerentsendung durch inländische Arbeitgeber ins Ausland wird von einer unmittelbaren Verwertung ausgegangen.¹¹¹

5.1.2. Gewinnanteile aus mehrstöckigen Personengesellschaften (Z 2)

Gemäß der geltenden Rechtsprechung ist die Abzugsteuer auch auf Gewinnanteile von Gesellschaftern einer ausländischen Personengesellschaft anzuwenden, die an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt sind. Diese Konstellation wird als mehrstöckige Personengesellschaft bezeichnet. Eine Erfassung der Beteiligung durch die Abzugsteuer erfolgt

¹⁰⁶ EStR 2000 Rz 7920.

¹⁰⁷ VwGH 20.10.1982, 81/13/0083; BMF 24.11.08, EAS 3021.

¹⁰⁸ VwGH 15.4.1980, 2805/79.

¹⁰⁹ BMF 20.10.2005, EAS 2663.

¹¹⁰ *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 98 Rz 9.

¹¹¹ EStR 2000 Rz 7959.

nicht, wenn diese über zwei inländische Personengesellschaften gehalten wird.¹¹² Die Intention dieser Regelung besteht in der Gewährleistung der Besteuerung in Österreich unter der Prämisse, dass die österreichische Abgabenbehörde die hinter der ausländischen Personengesellschaft stehenden Personen nicht kennt. Dies betrifft ebenfalls die Sondervergütungen an die Gesellschafter einer Personengesellschaft.¹¹³ Gemäß der aktuellen Rechtslage sind Einkünfte von Gesellschaftern lediglich einer Vermögensverwaltung betreibender Personengesellschaften nicht dem Steuerabzug unterworfen. Dieser Umstand ist darauf zurückzuführen, dass diese aufgrund des Fehlens betrieblicher Einkünfte keine "Gewinne" erwirtschaften und eine Klassifizierung der Gesellschafter als Mitunternehmer nicht möglich ist.¹¹⁴ Gemäß der geltenden Bestimmungen ist die Vornahme eines Steuerabzugs nicht zulässig, sofern die ausländische Gesellschaft der inländischen Personengesellschaft die Empfänger der Gewinnanteile benennt oder sofern die zuständige Steuerbehörde anderweitig darüber in Kenntnis gesetzt wird.¹¹⁵

Die Finanzbehörde ist verpflichtet, im Rahmen ihrer Zuständigkeit die Empfänger der Gewinnanteile mit der gebotenen Sorgfalt zu ermitteln. Dabei besteht keine Möglichkeit, zwischen einem Steuerabzug und einer Veranlagung zu wählen.¹¹⁶ Diese Regelung genießt den Schutz des Unionsrechts. Sofern der Empfänger der Einkünfte nicht bekannt ist, ist zunächst eine Abzugsteuer einzubehalten. Darauf folgt gemäß § 102 Abs. 1 Z 2 EStG eine Pflichtveranlagung. Im Anschluss an die zuvor beschriebene Vorgehensweise erfolgt die Anrechnung der zuvor einbehaltenen Abzugsteuer auf die Steuerschuld. Ist der Empfänger hingegen bekannt, kann auf einen Steuerabzug verzichtet werden. In diesem Fall ist eine Veranlagung erforderlich.¹¹⁷

Der Abzug von Werbungskosten einschließlich Pflichtbeiträgen, Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen ist nicht gestattet, sodass weder der Werbungskostenpauschbetrag noch der Sonderausgabenpauschbetrag im Steuerabzug geltend gemacht werden kann. Daher wird die Abzugsteuer auch von Reisekosten, Übernachtungskosten und anderen Aufwandsentschädigungen einbehalten. Der

¹¹² Ebner, Der Einfluss der Steuerreform auf die Unternehmensbesteuerung, ÖStZ 1988, 133.

¹¹³ Hasonovic/Spies, Steuerrechtliche Auswirkungen von internationalen Handelsbeziehungen, SWI 14, 174.

¹¹⁴ Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG (2011) § 99 Rz 13; VwGH 3.3.1987, 86/14/0128.

¹¹⁵ Marschner in Jakom, EStG¹² § 99 Rz 17.

¹¹⁶ EStR 2000 Rz 7999.

¹¹⁷ Marschner in Jakom, EStG¹² § 99 Rz 17.

Einkünfteempfänger hat allerdings die Möglichkeit, die entstandenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei einer nachfolgenden Veranlagung nach § 102 Abs. 1 Z 3 EStG geltend zu machen.¹¹⁸

5.1.3. Überlassung von Rechten (Z 3)

Darüber hinaus ist gemäß der aktuellen Rechtsprechung für Passiveinkünfte, welche aus der Überlassung oder Gestattung von Rechten resultieren, ein Steuerabzug vorzunehmen. Gemäß § 98 Abs. 1 Z. 6 EStG unterliegen bestimmte Einkünfte im Zusammenhang mit Rechten der beschränkten Steuerpflicht, sofern eine Verwertung oder Nutzung im Inland stattfindet. Dies beinhaltet gemäß § 28 Abs. 1 Z 3 EStG die Überlassung von Rechten im Sinne des Urheberrechtsgesetzes, wie sie in § 24 UrhG definiert sind. Dazu zählen insbesondere die Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) sowie die Überlassung gewerblicher Schutzrechte, gewerblicher Erfahrungen und Berechtigungen. Die genannten Einkünfte unterliegen gemäß § 99 Abs. 1 Z 3 EStG einem Steuerabzug.¹¹⁹ Die Zuordnung der Einkünfte zu einer spezifischen Einkunftsart ist in diesem Kontext nicht von Relevanz. Ein Durchgriff, wie er in § 99 Abs. 1 Z. 1 vorgesehen ist, findet jedoch keine Anwendung.¹²⁰

Gemäß der geltenden Rechtsprechung unterliegen die Einkünfte aus der Veräußerung dieser Rechte nicht dem Steuerabzug. Es kann demnach von einer Veräußerung ausgegangen werden, wenn dem bisherigen Inhaber nach erfolgter Bezahlung jegliche Verfügungsmacht genommen wird.¹²¹ In Konsequenz unterliegen Einkünfte, welche beispielsweise aus der Veräußerung von Standardsoftware generiert werden, nicht der Steuerabzugspflicht.¹²² Bei gemischten Verträgen ist gegebenenfalls eine Aufteilung des Entgelts vorzunehmen, wobei ein Teil dem Steuerabzug unterliegt, während der andere Teil abzugssteuerfrei ist.¹²³ Im Rahmen einer Prüfung ist zunächst festzustellen, zwischen welchen natürlichen oder juristischen Personen konkret der betreffende Vertrag abgeschlossen wurde. Gemäß § 99 Abs. 1 Z 3 besteht für einen Vermittler keine Verpflichtung zum Abzug der Steuer.¹²⁴ Der in § 99 Abs. 1 Z 3 festgelegte Steuerabzug

¹¹⁸ Knechtl in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 70 Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer (Stand 1.1.2024, rdb.at)

¹¹⁹ Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Quellensteuern 157.

¹²⁰ Marschner in Jakom, EStG¹² § 99 Rz 18.

¹²¹ VwGH 24.11.1987, 87/14/0001.

¹²² BMF 03.09.2018, EAS 3408; EStR 2000 Rz 8000.

¹²³ VwGH 24.11.1999, 94/13/0233.

¹²⁴ Marschner in Jakom, EStG¹² § 99 Rz 18.

umfasst einen weitergehenden Inhalt, als dies bei einem Quellenbesteuerungsrecht gemäß Art. 12 des OECD-Musterabkommens der Fall ist.¹²⁵

Der Steuerabzug für Lizenzeinkünfte im Zusammenhang mit der Überlassung von Software findet insbesondere dann Anwendung, wenn ein Werknutzungsrecht gemäß Urheberrechtsgesetz eingeräumt wird, welches die Nutzung der Software für einen bestimmten oder unbestimmten Zeitraum (beispielsweise hinsichtlich der Vervielfältigung oder Modifikation) umfasst.¹²⁶ Sofern die Lizenzeinkünfte innerhalb eines inländischen Betriebs generiert werden, ist gemäß § 102 Abs. 1 Z 2 eine Pflichtveranlagung vorzunehmen. Sofern Einkünfte aus der Überlassung von Rechten erzielt wurden, die nicht in einem inländischen Betrieb erwirtschaftet wurden, besteht die Möglichkeit, eine Antragsveranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG vorzunehmen.¹²⁷

Bei derartigen Zahlungen innerhalb eines in der Europäischen Union ansässigen Konzerns findet die Entlastung gemäß § 99a EStG Anwendung. Es sei darauf hingewiesen, dass bei einem einmaligen Herunterladen einer Software nach Entrichtung eines einmaligen Betrags oder bei Software-Abonnements sowie im Falle des Zugangs zu Online-Datenbanken bei wiederkehrenden Zahlungen (beispielsweise monatlich) keine Rechte gemäß § 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 überlassen oder eine Verwertung ermöglicht wird, vorausgesetzt, dem Nutzer wird ausschließlich das Recht eingeräumt, die Software oder Inhalte unbegrenzt und in der vorgegebenen Weise zu nutzen, ohne dass eine Verwertung oder Vervielfältigung stattfindet. Infolgedessen führen damit in Verbindung stehende Einkünfte weder zu einer beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 noch zu einem Steuerabzug gemäß § 99 Abs. 1 Z 3 EStG.¹²⁸

5.1.4. Aufsichtsratsvergütungen (Z 4)

Gemäß § 99 Abs. 1 Z 4 EStG werden auch die Einkünfte eines Aufsichtsratsmitgliedes dem Steuerabzug unterworfen. Aufsichtsratsmitgliedern werden in der Regel Einkünfte aus

¹²⁵ Marschner in Jakom, EStG¹² § 98 Rz 106.

¹²⁶ EStR 2000 Rz 8000.

¹²⁷ EStR 2000 Rz 8002.

¹²⁸ Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Quellensteuern 157; EStR 2000 Rz 8000.

selbständiger Arbeit zugerechnet.¹²⁹ Das Amt eines Mitglieds des Aufsichtsrates kann nur von natürlichen Personen ausgeübt werden.¹³⁰ DBA-rechtlich besteht jedoch die Zulässigkeit der Besetzung des Aufsichtsrats durch eine natürliche Person sowie eine juristische Person.¹³¹ Aufsichtsratsmitgliedern ist durch Gesetz oder Satzung der Kapitalgesellschaft die Aufgabe zugewiesen, die Leitungsorgane zu überwachen.¹³² In diesem Kontext sind insbesondere diejenigen Aufsichtsräte zu nennen, die nach den Bestimmungen des Aktiengesetzes, des GmbH-Gesetzes oder des Genossenschaftsgesetzes bestellt worden sind.¹³³

Der Begriff der Aufsichtsratsvergütung gemäß § 99 Abs. 1 Z 4 EStG ist nach Ansicht der Finanzbehörden extensiv zu interpretieren. Sofern eine Gesellschaft lediglich über einen Beirat verfügt, da die Bildung eines Aufsichtsrats nicht obligatorisch ist, und dem Beirat für die Wahrnehmung der Aufgaben eines Aufsichtsrats Vergütungen gezahlt werden, unterliegen diese Vergütungen zwingend dem Steuerabzug. Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass Einkünfte von Personen, die Aufgaben wahrnehmen, die denen eines Aufsichtsrats ähnelt, ebenfalls dem Steuerabzug unterliegen.¹³⁴ Obwohl Aufsichtsräte von Personengesellschaften Einkünfte gemäß § 22 Z 2 TS 1 EStG generieren, kann eine Einordnung der Vergütungen als Aufsichtsratsbezüge gemäß § 99 EStG nicht erfolgen, da die für Aufsichtsräte von Kapitalgesellschaften typische Überwachungsfunktion fehlt. In Konsequenz dessen ist ein Steuerabzug in dieser Konstellation nicht zulässig.¹³⁵ Dem Steuerabzug unterliegen alle Einnahmen, insbesondere auch der Ersatz von Auslagen sowie die Vergütung von geldwerten Vorteilen.¹³⁶ In Bezug auf die steuerliche Behandlung ist die Fragestellung, durch wen die Zahlung der Vergütung erfolgt – sei es durch eine dritte Person oder die Kapitalgesellschaft – von untergeordneter Bedeutung.¹³⁷ Gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG besteht für Bezüge aus der Tätigkeit als Aufsichtsrat die Möglichkeit einer freiwilligen Veranlagung. Allerdings findet diese Regelung nur Anwendung, wenn die entsprechenden Bezüge nicht als Betriebseinnahmen

¹²⁹ EStR 2000 Rz 5266f.

¹³⁰ Hofstätter in Hofstätter/Reichel, ESt III C²⁶ § 22 Rz 8; VwGH 28.05.2009, Ra 2006/15/0360.

¹³¹ Bendlinger, Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts³ (2017) 282.

¹³² Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Quellensteuern 176.

¹³³ BMF 21.11.2014, EAS 3356.

¹³⁴ BMF 05.03.1996, EAS 826; Marschner in Jakom, EStG¹² § 99 Rz 19.

¹³⁵ BMF 21.11.2014, EAS 3356.

¹³⁶ Marschner in Jakom, EStG¹² § 99 Rz 19.

¹³⁷ VwGH 10.04.1964, 2154/63.

aus einem inländischen Betrieb zu versteuern sind, da in diesem Fall eine Pflichtveranlagung nach § 102 Abs. 1 Z 2 EStG erfolgt.¹³⁸

Für Aufsichtsratsvergütungen, welche für Überwachungstätigkeiten geleistet werden, findet Art. 16 OECD-MA als *lex specialis* Anwendung. Sofern eine Person Mitglied des Aufsichtsorgans einer Gesellschaft ist, die in einem ausländischen Staat ansässig ist, ist der jeweilige Ansässigkeitsstaat befugt, die dieser Person gewährten Vergütungen für das Aufsichtsorgan gemäß Artikel 16 des OECD-Musterabkommens zu besteuern. Somit kann die Frage nach dem Ort der Tätigkeit als gegenstandslos erachtet werden.¹³⁹ Die Festlegung des genauen Ortes der Leistungserbringung erweist sich als schwierig, was den Hintergrund dieser Bestimmung darstellt. Aus diesem Grund wurde festgelegt, dass die betreffenden Leistungen in dem Staat als erbracht gelten, in dem die betreffende Gesellschaft ansässig ist.¹⁴⁰ In Konsequenz besteht kein automatischer Wegfall des Anspruchs auf Besteuerung in Österreich im Falle der Funktion als Aufsichtsratsmitglied außerhalb Österreichs.¹⁴¹

5.1.5. Kaufmännische und technische Beratungsleistung und Arbeitskräftegestellung (Z 5)

Gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG unterliegt jegliche Form von Beratungsdienstleistung, sei sie kaufmännischer oder technischer Natur, sowie die Gestellung von Arbeitskräften der Verpflichtung zur Leistung eines Steuerabzugs. Für die Annahme einer Beratungstätigkeit sowie einer Arbeitskräftegestellung ist eine Ausübung der jeweiligen Tätigkeiten im Inland erforderlich.¹⁴² Die in Ziffer 5 statuierte Abzugspflicht findet sowohl auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb als auch auf solche aus selbständiger Arbeit Anwendung.¹⁴³ Die Besteuerung von gewerblichen Einkünften, die im Rahmen einer Tätigkeit als Berater oder im Bereich der Gestellung von Arbeitskräften erzielt werden, unterliegt keiner Anknüpfung an das Vorhandensein einer Betriebsstätte. Dies entspricht der Besteuerung von Sportlern, Artisten und Mitwirkenden an einer Unterhaltungsdarbietung.¹⁴⁴ In Bezug auf jene Einkünfte, welche in

¹³⁸ EStR 2000 Rz 8002a.

¹³⁹ Lang, Vergütungen von Geschäftsführern und Vorstandsmitgliedern nach dem DBA Österreich – Deutschland, SWI 2015, 538.

¹⁴⁰ OECD-Komm 2014 Art 16 Rn 1.

¹⁴¹ Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Quellensteuern 178.

¹⁴² EStR 2000 Rz 8003a; EStR 2000 Rz 8004.

¹⁴³ BMF 14.7.2011, EAS 3228.

¹⁴⁴ Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Steuerabzug in besonderen Fällen EStG¹⁵ § 99 Rz 19.

einem inländischen Betrieb erwirtschaftet werden, ist eine Veranlagung im Sinne des § 102 Abs. 1 Z 2 EStG vorzunehmen. Für alle übrigen Fälle besteht die Möglichkeit einer Antragstellung auf Veranlagung.¹⁴⁵ Sofern es sich um wesentliche beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer handelt, findet kein Steuerabzug statt.¹⁴⁶

Der Begriff der "kaufmännischen Beratung" lässt sich anhand von Beispielen aus der Praxis konkretisieren. Dazu zählen unter anderem die Tätigkeiten von Marktforschern, Unternehmensberatern sowie von Fachleuten für Rationalisierung.¹⁴⁷ Die Beratungstätigkeit umfasst jedoch nicht den Wareneinkauf oder die Entgegennahme von Bestellungen, auch wenn diese mit einer Beratung verknüpft sein sollten. Die Erstellung von Bauplänen, die Vornahme statischer Berechnungen sowie die Bauüberwachung stellen Leistungen dar, die nicht Gegenstand einer Beratung sind, sofern diese von Subunternehmern während der Realisierung eines Bauprojektes durchgeführt werden. Sofern der Zweck der erbrachten Leistungen in der Unterweisung des Leistungsempfängers in der selbstständigen Erbringung der Leistungen besteht, sind diese als abzugspflichtige technische Beratungsleistungen einzustufen.¹⁴⁸ In vielen Fällen wird eine technische Beratung im Kontext der Vergabe von Lizenzen beziehungsweise der Übertragung von gewerblichen Erfahrungen angeboten. Letztere werden in der Praxis auch als "Know-how" bezeichnet. Eine Aufteilung des Entgeltes auf den Handelsgegenstand, gegebenenfalls inklusive Montage, und Beratung ist nicht vorzunehmen, wenn die Beratungstätigkeit eine untergeordnete und unselbstständige Nebentätigkeit zu einem Handelsgeschäft darstellt.¹⁴⁹

Auch wenn in diesen Fällen ein Besteuerungsanspruch im Inland begründet wird, ohne dass eine inländische Betriebsstätte vorliegt, ist zu prüfen, ob das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte auf internationaler Ebene an Österreich abgetreten wird. Diesbezüglich kann festgehalten werden, dass im Falle einer entsprechenden Anwendung des OECD-Musterabkommens in Verbindung mit dem anzuwendenden DBA die Präsenz einer Betriebsstätte erforderlich ist.¹⁵⁰

¹⁴⁵ EStR 2000 Rz 8003 ff.

¹⁴⁶ BMF 8.4.2013, EAS 3322.

¹⁴⁷ EStR 2000 Rz 7937; BMF 27.04.2006, EAS 2717.

¹⁴⁸ BMF 27.04.2006, EAS 2717.

¹⁴⁹ EStR 2000 Rz 7938.

¹⁵⁰ Art. 7 und 14 OECD-MA.

Gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG wird der Begriff der Gestellung von Arbeitskräften definiert als die Zurverfügungstellung von Arbeitnehmern durch einen Unternehmer (Gesteller) an einen anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer). Im Rahmen der Gestellung findet keine Begründung eines Dienstverhältnisses zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers statt.¹⁵¹ In Bezug auf die Fragestellungen des Steuerrechts ist jedoch eine Einordnung des vorliegenden Vertrages erforderlich. Diese dient dazu, festzustellen, ob der Vertrag als Werkvertrag zwischen dem Auftraggeber und dem Auftragnehmer oder als Dienstvertrag zwischen dem Auftraggeber und dem Dienstnehmer klassifiziert werden muss.¹⁵²

Der als "Gestellungsvertrag" bezeichnete Vertragstypus stellt eine eigenständige Kategorie von Verträgen dar. In Abgrenzung zum Werkvertrag trägt allein der Gestellungsnehmer das Risiko etwaiger Gefahren. Der Gesteller trägt dabei keine Verantwortung für das tatsächliche Handeln seiner Mitarbeiter. Sein Verpflichtungsbereich ist vielmehr auf die grundsätzliche Qualifikation der Mitarbeiter beschränkt.¹⁵³ Des Weiteren obliegt dem Gesteller die Verantwortung für die Wahrnehmung von Rechten und Pflichten, die sich aus dem Dienstvertrag, der Lohnzahlung und -verrechnung sowie für die Sozialversicherungsbelange der Arbeitnehmer ergeben.¹⁵⁴ Sofern der Gesteller die Eigenschaft eines Steuerausländers aufweist, unterliegt er hinsichtlich der für die Gestellung von Personal, das in Österreich tätig ist, erhaltenen Gestellungsvergütungen einer beschränkten Steuerpflicht. Gemäß § 100 Abs. 2 EStG obliegt es dem Schuldner der Einkünfte, also dem Gestellungsnehmer, die Abzugsteuer einzubehalten und abzuführen. Der entsprechende Steuerabzug beläuft sich auf 20 % des auszahlenden Entgelts.¹⁵⁵

Wie bereits dargelegt, findet die Abzugspflicht gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG Anwendung auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit. Dabei unterliegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur dann der beschränkten Steuerpflicht, wenn eine Betriebsstätte, ein ständiger Vertreter oder unbewegliches Vermögen im Inland nachgewiesen werden können.

¹⁵¹ EStR 2000 Rz 7940.

¹⁵² EStR 2000 Rz 7940.

¹⁵³ VwGH 27. 9. 2000, 96/14/0126.

¹⁵⁴ Kofler/Renner, BFGjournal 2015, 313.

¹⁵⁵ Waser, SWI 2017, 85; Kofler/Renner, BFGjournal 2015, 313.

Bezüglich der Einkünfte aus einer gewerblichen, technischen oder kaufmännischen Beratertätigkeit sowie aus der Gestellung von Arbeitskräften findet eine Bezugnahme zu einer Betriebsstätte keine Anwendung. Dies trifft auch auf Sportler, Artisten oder Personen zu, die an einer Unterhaltungsdarbietung mitwirken.¹⁵⁶ In diesen Fällen löst die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit in Österreich den Steuerabzug aus.¹⁵⁷

Aus der Perspektive des Abkommensrechts ist zu ermitteln, ob der Gestellungsnehmer die Stellung des Arbeitgebers der gestellten Arbeitnehmer gemäß Artikel 15 Absatz 2 des OECD-MA einnimmt. In seiner Entscheidung hat der VwGH festgestellt, dass der Begriff des Arbeitgebers im Sinne des Art. 15 OECD-MA als "wirtschaftlicher Arbeitgeber" zu verstehen ist.¹⁵⁸ Die Definition des Begriffs "wirtschaftlicher Arbeitgeber" durch das BFG umfasst die Verpflichtung, die Vergütung für die vom Arbeitnehmer geleistete unselbstständige Arbeit wirtschaftlich zu tragen.¹⁵⁹ Im Falle einer Qualifikation des Gestellungsnehmers als Arbeitgeber obliegt es dem Tätigkeitsstaat, gemäß Art. 15 OECD-MA die Besteuerung der Löhne bzw. Gehälter des gestellten Personals vorzunehmen, wobei eine Unterscheidung hinsichtlich der Dauer der Gestellung keine Rolle spielt. Bei der Evaluierung der Arbeitgebereneigenschaft ist zunächst zu eruieren, ob der Gesteller lediglich "Passivleistungen" erbringt, was einer sogenannten echten Arbeitskräfteüberlassung entspricht. In Bezug auf die Fragestellung, ob der Gesteller steuerpflichtig ist, kann zunächst darauf verwiesen werden, dass eine Betriebsstätte gemäß Art. 5 des OECD-Musterabkommens auf Abkommensebene Anspruch auf Steuerpflicht begründet. Bei der Gestellung von Arbeitskräften als passive Leistung stellt nur der Einsatzort der gestellten Arbeitskräfte eine Betriebsstätte für den Gestellungsnehmer dar, nicht aber für den Gesteller der Arbeitskräfte.¹⁶⁰

5.1.6. Kapitalerträge aus nicht öffentlich angebotenen Immobilien-Investmentfonds (Z 6)

Gemäß § 98 Abs 1 Z 5 lit. d EStG unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne der §§ 40 und 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einer beschränkten Steuerpflicht, sofern diese auf in Österreich belegene Grundstücke Bezug nehmen. Für die Frage der beschränkten

¹⁵⁶ Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁵ § 99 Rz 22.

¹⁵⁷ BMF 14.07.2011, EAS 3228.

¹⁵⁸ VwGH 22.05.2013, Ra 2009/13/0031; EStR 2000 Rz 7940.

¹⁵⁹ BFG 01.12.2021, RV/7101298/2013.

¹⁶⁰ EStR 2000 Rz 7940.

Steuerpflicht ist unerheblich, ob es sich um ein in- oder ausländisches Fonds- oder Investmentvermögen handelt, für das die Fondsbesteuerung gilt.¹⁶¹ Diese Regelung findet ebenfalls Anwendung, selbst wenn die Immobilie in Österreich über den Umweg einer inländischen Zwischengesellschaft gehalten wird.¹⁶² Der Begriff "Einkünfte aus Kapitalvermögen" gemäß der Definition der §§ 40 und 42 des Immobilien-Investmentfonds-Gesetzes umfasst sowohl Bewirtschaftungsgewinne als auch Aufwertungsgewinne.¹⁶³ Die Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage erfolgt folglich in Übereinstimmung mit den Vorgaben des ImmoInvFG.¹⁶⁴

Die Erweiterung von § 99 EStG um Ziffer 6, welche durch die Schaffung des Gesetzes über Immobilien-Investmentfonds vorgenommen wurde, ermöglicht es Österreich, in seiner Funktion als Belegenheitsstaat gemäß OECD-MA, einen Abzugsteueranspruch auf unbewegliches Vermögen in Immobilienfonds durchzusetzen.¹⁶⁵ Gemäß § 99 Abs. 1 Z 6 EStG obliegt es dem der Fondsbesteuerung unterliegenden Gebilde, die Abzugsteuer einzubehalten, sofern die Anteile bzw. Anteilscheine nicht öffentlich begeben wurden. Die Abzugssteuer kann folglich erst dann einbehalten werden, wenn das betreffende Gebilde die Immobilie nicht direkt besitzt. Eine nicht öffentliche Ausgabe von Anteilen oder Anteilscheinen liegt vor, wenn sie nicht einer unbestimmten Gruppe von Personen im In- oder Ausland rechtlich oder tatsächlich angeboten werden. Die Vornahme des Steuerabzugs hat zum Zeitpunkt des Zuflusses gemäß § 186 Abs. 2 Z 1 lit. b InvFG 2011 oder § 40 Abs. 1 Z 2 ImmoInvFG zu erfolgen.¹⁶⁶ Dieser Steuerabzug hat eine Abgeltungswirkung auf die bestehende Steuerschuld des Inhabers der Anteile.¹⁶⁷

In Bezug auf den indirekten Besitz österreichischer Immobilien durch einen Subfonds besteht für den Fonds seit dem 22.07.23 die Möglichkeit, einen Steuerabzug vorzunehmen.¹⁶⁸ Für Einrichtungen, die § 186 oder § 188 InvFG 2011 unterfallen, gilt eine Einbehaltungs- und Abführungspflicht der Abzugssteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 6 EStG erst für Einkünfte, die nach

¹⁶¹ EStR 2000 Rz 7969.

¹⁶² BMF 13.12.2004, EAS 2530.

¹⁶³ *Edlbacher*, Steuerberaterinformation⁴² (2024) Rz 4046.

¹⁶⁴ *Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG III¹⁵, § 99 Rz 20.

¹⁶⁵ *Fuchs/Ehrke-Rabel* in *Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter* (Hrsg), Die Einkommensteuer - EStG 1988 III EStG³⁹ § 99 Rz 2.

¹⁶⁶ EStR 2000 Rz 7969.

¹⁶⁷ *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) 336.

¹⁶⁸ *Marschner* in *Jakom*, EStG¹² § 99 Rz 21.

dem 22. Juli 2023 zugerechnet werden.¹⁶⁹ In Übereinstimmung mit § 100 Abs. 2 EStG ist die Kapitalanlagegesellschaft als der Schuldner der Einkünfte zugleich auch Schuldner der Abzugssteuer.¹⁷⁰

5.1.7. Stille Beteiligungen (Z 7)

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. c EStG sind Kapitalerträge im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 4 EStG der beschränkten Steuerpflicht unterworfen.¹⁷¹ Gemäß § 27 Abs. 2 Z 4 EStG handelt sich dabei um Gewinnanteile aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter an einem inländischen Unternehmen. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Gewinnanteile zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage verwendet werden. Eine Reduktion der Einlage, die durch Verluste bedingt ist, wird durch spätere Gewinne bis zu der Höhe der ursprünglichen Einlage eine steuerfreie Auffüllung erfahren. Laut § 179 Abs. 1 UGB ist bei einer echten stillen Beteiligung eine Person mit ihrer Kapitaleinlage an einem Unternehmen beteiligt, wobei diese Einlage in das Vermögen des Eigentümers des Unternehmens übergeht.¹⁷²

Infolge des im Jahr 2011 implementierten Budgetbegleitgesetzes wurde die in der Gesetzesvorlage enthaltene Kapitalertragsteuer auf Erträge aus stiller Beteiligung aufgehoben. Diese Änderung findet sich in § 93 Abs. 1 i. V. m. § 27a Abs. 2 Z. 3 EStG. An deren Stelle ist ein Steuerabzug nach Maßgabe von § 99 EStG für den Fall der beschränkten Steuerpflicht getreten.¹⁷³ Die beschränkte Steuerpflicht, wie sie gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. c EStG definiert ist, bildet die Voraussetzung für den Steuerabzug.¹⁷⁴ Die Regelung des § 98 EStG besagt, dass eine beschränkte Steuerpflicht dann vorliegt, wenn die Abzugssteuer einzubehalten war. Es stellt sich die Frage, ob die Bestimmungen des § 98 Abs. 1 Z 5 lit. d und des § 99 Abs. 1 Z 7 in einander widersprüchlichen Beziehungen zueinander stehen, sodass von einem Zirkelschluss gesprochen werden kann.¹⁷⁵

¹⁶⁹ EStR 2000 Rz 7969.

¹⁷⁰ Vock, Erträge aus einem inländischen Immobilienfonds im internationalen Steuerrecht, SWI 2005, 81.

¹⁷¹ EStR 2000 Rz 7968.

¹⁷² Drapela/Knecht/Moser/Wagner, SWK Spezial: Die Feststellungserklärung (2023) 139.

¹⁷³ EStR 2000 Rz 7702.

¹⁷⁴ EStR 2000 Rz 7968.

¹⁷⁵ Marschner in Jakom, EStG¹² § 98 Rz 94.

Die Abzugssteuer findet bei der echten stillen Gesellschaft Anwendung, nur sofern sich der Sitz, die Geschäftsleitung oder Wohnsitz des Geschäftsherrn im Inland befindet.¹⁷⁶ In Übereinstimmung mit § 100 Abs. 4 Z 1 EStG ist der Steuerabzug zum Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen vorzunehmen. Es besteht jedoch keine Klarheit darüber, wann der Zufluss genau erfolgt. Marschner führt aus, dass zur Beantwortung der Frage § 95 Abs. 4 Z 2 herangezogen werden kann, welcher im Rahmen der Kapitalertragssteuer den Zeitpunkt des Zuflusses für echte stille Gesellschafter festlegt. Folglich wird der Zufluss im Rahmen der im Beteiligungsvertrag festgelegten Zeitpunkt der Ausschüttung generiert. In Ermangelung einer Vereinbarung im Beteiligungsvertrag wird der "Tag nach der Aufstellung des Jahresabschlusses oder der sonstigen Feststellung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters" als Zeitpunkt des Zuflusses angesehen.¹⁷⁷

Im Falle echter stiller Gesellschaft ist in der Regel Art. 11 OECD-MA einschlägig, welcher eine Beschränkung des Abzugssteuerrechts für Zinsen vorsieht. Allerdings wurden in zahlreichen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) Sonderregelungen vereinbart, die eine Besteuerung der betreffenden Unternehmensgewinne vorsehen. Gemäß § 102 Abs. 1 Z. 2 EStG besteht bei echten stillen Gesellschaften ungeachtet eines etwaigen Steuerabzugs eine Veranlagungspflicht.¹⁷⁸ In Bezug auf die Beteiligung als echter stiller Gesellschafter an einer inländischen Mitunternehmerschaft durch einen beschränkt steuerpflichtigen Beteiligten findet ein besonderer Steuerabzug gemäß der Regelung des § 99 Abs. 1 Z 7 EStG in Höhe von 27,5 % Anwendung. Bei einer Beteiligung von Körperschaften gemäß § 1 Abs. 1 KStG erfolgt ein Steuerabzug in Höhe von 25 %.¹⁷⁹

5.2. Herstellung eines Werkes § 99 Abs 1a EStG

In Übereinstimmung mit dem vorliegenden Absatz ist der Bundesminister für Finanzen dazu befugt, mittels Verordnung die Durchführung eines Steuerabzugs für beschränkt Steuerpflichtige zu veranlassen, welche Einkünfte aus der Herstellung eines Werkes erzielen, vorausgesetzt, dies erfolgt auf dem Prinzip der Gegenseitigkeit. Der Grundsatz der Gegenseitigkeit ermöglicht es der Steuerbehörde, Personen, die im Inland nicht steuerpflichtig

¹⁷⁶ Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, Marschner in Jakom EStG¹², § 99 Rz 22.

¹⁷⁷ Marschner in Jakom, EStG¹² § 99 Rz 22.

¹⁷⁸ Marschner in Jakom, EStG¹² § 98 Rz 94.

¹⁷⁹ Drapela/Knechtll/Moser/Wagner, SWK-Spezial: Die Feststellungserklärung (2023) 139.

sind, einen Steuerabzug zu unterziehen, sofern ihr Heimatstaat ebenfalls einen Steuerabzug für Einkünfte aus der Herstellung eines Werkes vorschreibt.¹⁸⁰

Gemäß der geltenden Rechtsprechung ist die Feststellung der Gegenseitigkeit nicht an eine bestimmte Form gebunden. Vielmehr ist eine sorgfältige Prüfung der ausländischen Steuergesetze und deren praktische Ausgestaltung erforderlich.¹⁸¹ Die zivilrechtliche Grundlage der "Herstellung eines Werkes" ist der Werkvertrag. Der Begriff beinhaltet eine Vielzahl von Tätigkeiten, jedoch nicht einfache Hilfsarbeiten oder laufende Beratungsleistungen.¹⁸² Gemäß § 99 Abs. 1a EStG wird bei Gegenseitigkeit eine Rückerstattung trotz bestehender DBA-Steuerbefreiung erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums zugelassen.¹⁸³

6. Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs

Im fünften Kapitel wurde eine Erörterung sämtlicher steuerabzugspflichtiger Einkünfte vorgenommen. Darauf aufbauend widmet sich dieses Kapitel der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und macht deutlich, dass sich die Höhe und der Steuersatz unterscheiden, je nachdem, ob die Brutto- oder Nettobesteuerung zur Anwendung kommt.¹⁸⁴ In Bezug auf die Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs findet § 99 Abs. 2 EStG Anwendung, welcher einen Ermessensspielraum einräumt. Die Berechnung der Steuer erfolgt folglich auf der Grundlage zweier potenzieller Bemessungsgrundlagen. Entweder wird der volle Betrag der Einkünfte (Betriebseinnahmen) oder der Gewinnanteil im Sinne der "Bruttobesteuerung" nach § 99 Abs. 2 Z 1 EStG oder der um die unmittelbar damit zusammenhängenden Aufwendungen (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) verminderte Betrag als "Nettobesteuerung" zugrunde gelegt.¹⁸⁵ In Abhängigkeit der gewählten Methode ergeben sich zudem unterschiedliche Steuersätze, die zur Anwendung gelangen.¹⁸⁶ Eine detaillierte Betrachtung der Besteuerungsmethoden erfolgt in der Folge.

¹⁸⁰ ErläutRV 1766 BlgNR 20. GP 60.

¹⁸¹ VwGH 29.01.1998, 95/15/0043.

¹⁸² Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG III¹⁵ § 99 Rz 21; VwGH 23.11.1987, 87/15/0084; VwGH 13.09.1999, 97/09/0147.

¹⁸³ Fuchs in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer – EStG 1988 III E³⁹ § 99 Rz 3.

¹⁸⁴ Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG III¹⁵ § 99 Rz 22.

¹⁸⁵ EStR 2000 Rz 8006a.

¹⁸⁶ Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG III¹⁵ § 99 Rz 22.

6.1. Bruttobesteuerungsmethode -

Im Rahmen der Bruttobesteuerung wird der Steuerabzug entweder auf die gesamten Betriebseinnahmen oder auf die Gewinnanteile vorgenommen. Dieser Betrag wird als Roheinnahme bezeichnet.¹⁸⁷

6.1.1. Historische Entwicklung und Hintergrund

Vor dem AbgÄG 2004 enthielt das österreichische Steuerrecht spezifische Bestimmungen, welche in unterschiedlichem Ausmaß zwingend abgeltende Steuerabzüge von den Bruttoeinnahmen für beschränkt Steuerpflichtige vorsahen. Im Rahmen der Antragsveranlagung war es jedoch nicht möglich, Aufwendungen geltend zu machen.¹⁸⁸ So wurde in § 97 EStG 1953, § 102 EStG 1972 sowie der Stammfassung des § 102 EStG 1988 keinerlei Möglichkeit einer Antragsveranlagung durch den Gesetzgeber vorgesehen. Die zugrundeliegende Überlegung basiert auf der Annahme, dass der im Vergleich zu einer regulären Besteuerung nach Tarif niedriger festgelegte Steuersatz die Aufwendungen und Kosten bereits angemessen berücksichtigt und folglich eine Bruttobesteuerung als adäquat betrachtet werden kann. Für Personen mit hohen Spitzenverdiensten kann die Pauschalbesteuerung im Vergleich zur Tarifbesteuerung signifikante Vorteile bieten. Bei Steuerpflichtigen, die kostenbasiert handeln, kann die Steuerschuld hingegen überproportional hohe Ausmaße annehmen.¹⁸⁹

6.1.2. Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Im Allgemeinen bedarf es zunächst des Nachweises der Einnahmen gemäß § 98 EStG. Dieser Nachweis kann im Falle bloßer Aufwandsentschädigungen problematisch ausfallen. Die Betriebseinnahmen umfassen neben dem Entgelt alle Kostenerstattungen und Sachbezüge, nicht aber - als durchlaufender Posten - die Umsatzsteuer.¹⁹⁰ Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage sind steuerfreie Einkünfte im Sinne des § 3 EStG entsprechend

¹⁸⁷ Marschner in Jakom EStG¹⁷ § 99 Rz 28.

¹⁸⁸ Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) Rz VII/246 ff.

¹⁸⁹ Kofler in Hörtnagl/Kühbacher/Mayr/Pülzl/Zorn (Hrsg), Gleichheitsgrundsatz und beschränkte Steuerpflicht (2024) 259 (286).

¹⁹⁰ EStR 2000 Rz 8006a; Krüglstein, Der Künstlerdurchgriff im nationalen und internationalen Steuerrecht 2009, 20.

abzuziehen. Diese Regelung findet nicht nur auf Einkünfte aus Leistungen des Arbeitgebers Anwendung, sondern auch auf Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, die bei der Besteuerung von Einkünften relevant sind.¹⁹¹

In Bezug auf die Fragestellung, ob die Leistungsbefreiungen gemäß § 26 EStG im Rahmen des § 99 EStG Anwendung finden, vertreten die Finanzverwaltung sowie der VwGH die Meinung, dass eine entsprechende Anwendbarkeit nicht gegeben ist.¹⁹² In seiner Entscheidung führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass sich die Regelung des § 26 EStG lediglich auf die Abgrenzung bestimmter Arbeitgeberleistungen von den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit bezieht.¹⁹³

Zunächst sind die Vergütungen nach inländischen und nicht steuerbaren Leistungen aufzugliedern, wobei nach den Richtlinien des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) bei Pauschalvergütungen keine Aufgliederung vorgenommen wird. Die Entscheidung über die Einbeziehung von Vergütungen an Dritte in die Bemessungsgrundlage hängt davon ab, ob ein Dienstverhältnis entweder zwischen dem beschränkt Steuerpflichtigen und dem Dritten oder zwischen dem Schuldner der Einnahmen und dem Dritten besteht. Für den ersten Fall ist das Entgelt an den Dritten ebenfalls als Teilentgelt zum Steuerabzug heranzuziehen. Nach § 99 Abs. 2 Z 1 EStG wird der Bruttobesteuerung grundsätzlich das gesamte abzugssteuerpflichtige Einkommen (Bruttoeinkommen) zugrunde gelegt, auch wenn einzelne Sachverhalte zu negativen Einkünften führen. Bei negativen Einkünften wird die Steuer vom Kostenersatz in Abzug gebracht.¹⁹⁴ Eine Kürzung um Betriebsausgaben, wie sie in § 99 Abs. 1 Z 2 EStG vorgesehen ist, ist im Rahmen dieser Betrachtung ausgeschlossen. Für die Berücksichtigung des Steuerabzugs ist unerheblich, ob die ausbezahlten Beträge direkt dem beschränkt Steuerpflichtigen oder aber in dessen Auftrag an dritte Personen transferiert werden. Letztere Konstellation kann beispielsweise durch den Abschluss eines Kostenübernahmevertrags begründet sein. Bei der Berücksichtigung von Entgeltteilen in der Bemessungsgrundlage findet eine wirtschaftlich orientierte Betrachtungsweise Anwendung. Diesbezüglich ist von entscheidender Bedeutung, ob Leistungsverhältnisse des beschränkt Steuerpflichtigen zu einem Dritten oder des Schuldners der Einkünfte zu einem Dritten bestehen. Im Zuge der Erfassung

¹⁹¹ *Platzer/Hunka*, Aktuelles zur Abzugsbesteuerung bei beschränkter Steuerpflicht, PV-International 2019, 17.

¹⁹² *Stefaner/Urtz* in Gassner/Lang 289.

¹⁹³ VwGH 20.02.1997, 95/15/0135; EStR 2000 Rz 8008.

¹⁹⁴ VwGH 20.02.1997, 95/15/0135.

der Betriebseinnahmen sind neben dem Honorar sämtliche Kostenersätze sowie Sachbezüge zu berücksichtigen.¹⁹⁵

Gemäß der Rechtsprechung des VwGH und dem Standard der FV sind Fahrtkostenerstattungen sowie Aufwendungen für Verpflegung als Kostenersätze zu verstehen. In diesem Kontext sind zudem die Aufwendungen für den Flug, den Transfer sowie die Unterkunft zu berücksichtigen, da diese Elemente ebenfalls Bestandteil der Gesamtreise sind. Im Einklang mit der Rechtsprechung sind zudem jene Kosten zu berücksichtigen, die aus Gründen der Verkaufsförderung anfallen und als außerordentlich zu bezeichnen sind. Ein exemplarisches Beispiel für derartige Zusatzkosten stellt etwa die Reservierung eines Luxushotels dar.¹⁹⁶

Zur Veranschaulichung dieser Thematik wird im Folgenden ein Beispiel aus den Einkommensteuerrichtlinien angeführt.

6.1.2.1. Beispiel:

Im Rahmen einer internationalen künstlerischen Zusammenarbeit wird ein Lizenzvertrag zwischen einem ausländischen Künstler und einem inländischen Unternehmen vereinbart. Der Vertrag dient der Sicherung der Verwertungsrechte an Tonträgern, welche der Künstler in der Folgezeit produzieren wird. Die Laufzeit des Lizenzvertrags erstreckt sich über einen Zeitraum von zehn Jahren. Des Weiteren umfasst die Verpflichtung des Unternehmens neben der Lizenzgebühr auch die Erstattung der Produktionskosten, welche durch die von dem Künstler beauftragten Produktionsstudios entstanden sind. Der Steuerabzug in Höhe von 20 % erfolgt auf das gesamte Entgelt, welches folglich auch die Lizenzgebühren sowie den Produktionskostenersatz beinhaltet.¹⁹⁷ Bei Unterlassung des Steuerabzugs kann im Haftungsverfahren nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass der Abzugspflichtige zur Übernahme der Steuer bereit war. Die Feststellung der Absicht ist eine Frage, die nur mit Hilfe einer Analyse des Verhaltens des Haftenden möglich ist. Es muss zweifelsfrei zum Ausdruck kommen, dass die Übernahme der Steuer beabsichtigt ist. Die Vereinbarung kann aber auch durch stillschweigende Vereinbarung getroffen werden.¹⁹⁸

¹⁹⁵ EStR 2000 Rz 8006a.

¹⁹⁶ VwGH 19.10.2006, Ra 2006/14/0109.

¹⁹⁷ EStR 2000 Rz 8006a.

¹⁹⁸ VwGH 26.02.1979, 1525/77.

6.1.3. Gewinnanteile bei doppelstöckigen Personengesellschaften

Die Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug bei doppelstöckigen Personengesellschaften orientiert sich gemäß § 99 Abs. 1 Z 2 EStG am Gewinnanteil. Dabei sind Entnahmen oder eventuelle (anteilige) Einnahmen der Gesellschaft unbeachtlich. Dies führt zu einer Abkehr vom Bruttoprinzip. Allerdings bleibt dabei unklar, ob der Gewinnanteil nach steuerlichen oder gesellschaftsrechtlichen Vorgaben zu ermitteln ist. Angesichts des Sicherungszwecks des besonderen Steuerabzugs nach § 99 Abs. 1 Z 2 EStG liegt es nahe, dass der Steuerabzug auf den nach den steuerlichen Vorschriften ermittelten Gewinnanteil erfolgt. Dabei werden sowohl die Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben als auch die Veräußerungsgewinne einbezogen.¹⁹⁹ Gemäß § 102 Abs. 1 Z 2 EStG ist für die Gewinnanteile im Nachhinein grundsätzlich eine Pflichtveranlagung erforderlich. Der Steuersatz für Einnahmen aus nicht öffentlich angebotenen Anteilen an Immobilienfonds gemäß § 99 Abs. 1 Z 6 und Gewinnanteilen aus stillen Beteiligungen an inländischen Gesellschaften gemäß § 99 Abs. 1 Z 7 beläuft sich auf 27,5 %.²⁰⁰

6.1.4. Gestellungsentgelt

Die Bruttoabzugsteuer vom Gestellungsentgelt erfüllt eine zweifache Funktion. Einerseits dient sie der Besteuerung der Einkünfte des Arbeitskräftegestellers selbst, wobei es sich um eine beschränkt steuerpflichtige Person handelt. Andererseits gewährleistet sie die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der von diesem gestellten Arbeitnehmer.²⁰¹ In Übereinstimmung mit § 1 der Arbeitskräftegestellungsverordnung (BGBl. II Nr. 318/2022) wird der Anteil der Abzugsteuer, welcher die Löhne betrifft, auf Basis eines Pauschalsatzes von 70 % des Gestellungsentgelts festgesetzt. Sofern dem Gesteller im Hinblick auf seine Einkünfte eine DBA-Entlastung zuteil wird, erfolgt eine Reduktion der Abzugsteuer in effektiv 14 % des Gestellungsentgelts. Dieser Satz entspricht wiederum 20 % von 70 %. Als möglicher alternativer Lösungsansatz kann eine vollständige Entlastung von der Abzugsteuer in Betracht gezogen werden, sofern die Besteuerung der betroffenen Arbeitnehmer mittels eines

¹⁹⁹ Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG III¹⁵, § 99 Rz 27; Marschner in Jakom, EStG¹² § 99 Rz 27.

²⁰⁰ EStR 2000 Rz 8006.

²⁰¹ VwGH 23.4.2021, Ra 2020/13/0089.

freiwilligen Lohnsteuerabzugs sichergestellt werden kann.²⁰² Die Verpflichtung zum Einbehalt und zur Abführung der Abzugsteuer trifft den Schuldner des Gestellungsentgelts.²⁰³

6.2. Nettobesteuerungsmethode

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 wurde die sogenannte Nettomethode eingeführt, nach der der Abzugsverpflichtete bei Zahlungsempfängern, die in der EU/im EWR ansässig sind, die mit den Betriebseinnahmen zusammenhängenden Aufwendungen (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) von der Bemessungsgrundlage abziehen und nur die Differenz versteuern muss.²⁰⁴

6.2.1. Geschichte und Entwicklung

Im Jahr 2003 initiierte das Urteil Gerritse des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) eine Normierung der Nettobesteuerung in § 99 Abs. 2 Z 2 des österreichischen Einkommensteuergesetzes (EStG). Dieses Urteil etablierte das objektive Nettoprinzip als verpflichtenden Standard für Steuerausländer und gestattete den Abzug von Betriebsausgaben auch für beschränkt Steuerpflichtige.²⁰⁵ Darüber hinaus hatte die Rs. Scorpio einen signifikanten Einfluss auf den Prozess der Entwicklung der sogenannten Nettobesteuerung und trug zur Klärung der Frage bei, ob eine nachgelagerte Veranlagungsmöglichkeit im nationalen Recht einen adäquaten Schutz gegen Diskriminierung bietet. Im Folgenden erfolgt hierzu eine nähere Behandlung.

6.2.1.1. *Gerritse-Entscheidung*

Im Jahr 1996 wurde an Gerritse, einen niederländischen Staatsbürger mit Wohnsitz in den Niederlanden, ein Honorar in Höhe von 6.000 DM für seine Tätigkeit als Schlagzeuger bei einem deutschen Radiosender ausbezahlt. Gemäß den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes (EStG) waren diese Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht unterworfen. In Konsequenz dessen wurde seitens des deutschen Radiosenders gemäß § 50a

²⁰² EStR 2000 Rz 7940a.

²⁰³ Fuchs/Ehrke-Rabel in Ehrke-Rabel, EStG § 99 Tz 1 ff.

²⁰⁴ Atzmüller/Hammerl/Mayr, Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2007, RdW 2008, 106; Kofler/Tumpel, Korrektur unwillkommener Rechtsprechung oder systemkonforme Anpassungen? Anmerkungen zum Begutachtungsentwurf zum BudgetbegleitG 2007, SWK 2007, 353.

²⁰⁵ Kofler, Scorpio: "Ausländersteuer" und Gemeinschaftsrecht, ÖStZ 2007, 79.

Abs. 4 EStG eine Steuer in Höhe von 25 % einbehalten und an das Finanzamt abgeführt. Gemäß § 50 Abs. 5 Z 3 dEStG besteht für Künstler sowie andere Berufsgruppen, die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, die Möglichkeit, sich diejenigen Aufwendungen, die mit den Einnahmen in Zusammenhang stehen, erstatten zu lassen. Die Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die entsprechenden Aufwendungen höher als die Hälfte der Einnahmen sind und der Nachweis darüber erbracht wird. In vorliegendem Fall beliefen sich die Aufwendungen des Künstlers auf lediglich 968 DM, was einem Anteil von etwa 20 % seiner Einnahmen entspricht. Infolgedessen erfolgte keine Berücksichtigung des Künstlers bei der Steuererstattung. In Konsequenz dessen war er jedoch mit dem Nachteil konfrontiert, einer Steuer von 25 % seiner ungekürzten Einnahmen unterworfen zu werden. Infolge der Intention von Herrn Gerritse, seine Aufwendungen im Rahmen der Betriebsausgaben im Veranlagungsweg geltend zu machen, wurde im Jahr 1998 ein Antrag gemäß § 1 Abs. 3 dEStG gestellt, welcher die Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger in Deutschland zum Gegenstand hatte.²⁰⁶

Die zuständige Behörde, das Finanzamt Neukölln-Nord, hat den Antrag mit der Begründung abgelehnt, dass die erforderlichen Kriterien für die Inanspruchnahme der Optionsmöglichkeit gemäß § 1 Abs. 3 EStG nicht erfüllt wurden. Die Option steht dem Steuerpflichtigen unter der Maßgabe offen, dass dieser im Veranlagungszeitraum mindestens 90 % seines Welteinkommens in Deutschland generiert oder die Summe der Einkünfte, die keiner deutschen Einkommensteuer unterliegen, im Kalenderjahr den Betrag von 12.000 DM nicht übersteigt. Gegen den zuvor erwähnten Bescheid wurde seitens Herrn Gerritse beim Finanzgericht Berlin Berufung eingelegt. Dabei wurde seitens des Berufungsführers geltend gemacht, dass ein Rechtsanspruch auf Vornahme einer Einkommensteuerveranlagung wie für unbeschränkt Steuerpflichtige bestehe. Zur Begründung wurde angeführt, dass in einer vergleichbaren Situation ein unbeschränkt Steuerpflichtiger aufgrund des Grundfreibetrags von 2.095 DM gemäß § 32a Abs. 1 S. 2 Z 1 dEStG keiner Steuerzahlung unterworfen worden wäre. Folglich betrachtete Gerritse sich als diskriminiert gegenüber einem Inländer, was als Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht, insbesondere die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 52 EGV (nunmehr Art. 43 EG), gewertet werden muss. In einem Vorabentscheidungsverfahren hat das Finanzgericht Berlin dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt, ob die Erhebung einer Steuer in Höhe von 25 % der Bruttoeinnahmen durch Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 4 S. 1 und S. 2 EStG gegen Art. 52 EGV (nunmehr Art. 43 EG) verstößt. Diesbezüglich besteht die

²⁰⁶ *Burgstaller/Loukota*, Welche Konsequenzen hat der EuGH-Fall Gerritse? SWI 2003, 244.

Annahme, dass ein Verstoß gegen Art. 52 EGV (nunmehr Art. 43 EG) vorliegt, soweit dem Steuerpflichtigen kein Recht auf Rückerstattung der Steuer im Rahmen der Veranlagung oder Erstattung eingeräumt wird.²⁰⁷

In seiner Entscheidungsbegründung führte Generalanwalt Léger zunächst aus, dass im vorliegenden Fall nicht die Niederlassungsfreiheit, sondern die Bestimmungen über den freien Dienstleistungsverkehr zur Anwendung gelangen. Die Differenzierung der steuerlichen Behandlung von Steuerpflichtigen mit Wohnsitz im Inland und solchen ohne Wohnsitz im Inland wurde seitens der zuständigen Behörden als rechtmäßig erachtet, basierend auf der Prämisse, dass die beiden Gruppen differierende Situationen und Umstände aufweisen. Die Einführung einer Pauschalbesteuerung für Gebietsfremde in Höhe von 25 % wurde von ihm als keine Benachteiligung gewertet, da dieser Steuersatz geringer war als der für inländische Steuerpflichtige anzuwendende Steuertarif mit progressiver Einkommensbesteuerung. Der Generalanwalt erklärte, dass ein Ausschluss gebietsfremder Betriebsausgaben von der steuerlichen Berücksichtigung nicht gegen das Gemeinschaftsrecht verstoße, da dieser Aspekt nicht durch den Aspekt der steuerlichen Kohärenz zu rechtfertigen sei.²⁰⁸

Das Diskriminierungsverbot gegenüber Gebietsfremden findet auf EU-Ebene Anwendung, sofern sich die betroffenen Personen mit Gebietsansässigen hinsichtlich ihrer Situation vergleichen lassen. Die im Falle des Herrn Gerritse gewonnene Erkenntnis belegt, dass die dargelegte Gültigkeit auch dann gegeben ist, wenn gebietsfremde Personen lediglich in geringem Umfang Einkünfte in dem Staat generieren, dessen berufliche Tätigkeit sie nachgehen. Die Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben stellt einen Verstoß gegen das Gleichbehandlungsprinzip dar und ist somit als ungerechtfertigt zu bewerten, da sie eine übermäßige Besteuerung zur Folge hat. In seiner Stellungnahme bekräftigte der Generalanwalt, dass die Berufung auf steuerliche Kohärenz kein hinreichender Sachgrund sei, solange keiner direkten Verbindung von Steuervorteilen und -nachteilen gegeben sei. Folglich muss ein solcher Zusammenhang gegeben sein, damit die Berufung auf steuerliche Kohärenz als zulässig erachtet werden kann. In Bezug auf die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger zeigt sich in der österreichischen Steuerregelung eine gewisse Ähnlichkeit mit der deutschen Regelung. In

²⁰⁷ EuGH 12. 6. 2003, C-234/01; *Burgstaller/Loukota*, Welche Konsequenzen hat der EuGH-Fall Gerritse? SWI 2003, 244.

²⁰⁸ EuGH 12. 6. 2003, C-234/01.

diesem Kontext erlangt vor allem das Instrument der Abzugssteuer auf erzielte Bruttoeinnahmen Relevanz. Die Verurteilung der in Deutschland etablierten Verfahrensweise seitens des EuGH stellt auch für die in Österreich vorherrschende Handhabung eine potenzielle Herausforderung dar, vor allem angesichts der Tatsache, dass Betriebsausgaben in Österreich im Allgemeinen nicht abzugsfähig sind. Diese Regelung birgt die potenzielle Konsequenz einer unangemessenen Steuerbelastung, vor allem wenn hohe Werbungskosten anfallen.²⁰⁹

In der Folge wurde im Abgabenänderungsgesetz 2004 eine entsprechende Regelung im § 102 Abs. 1 Z 3 des Einkommensteuergesetzes implementiert und definiert die Voraussetzungen für eine Veranlagung auf Antrag gemäß § 99 Abs. 1 Z 3, 4 und 5 EStG. Des Weiteren wurde die finale Regelung der Abgeltungswirkung in Bezug auf den Steuerabzug gemäß § 102 Abs. 4 EStG aufgehoben. Im Rahmen seiner Entscheidungsfindung gelangte der EuGH zu der Erkenntnis, dass der Bruttosteuerabzug an sich nicht per se zu beanstanden ist, sofern er nicht zu einer Benachteiligung führt. Zur Illustration eines potenziellen Diskriminierungstatbestandes wurde im Urteil ein sogenanntes Günstigkeitsprinzip definiert, nach der der pauschale Bruttosteuersatz im Ergebnis den progressiven Steuersatz in Österreich nicht übersteigen durfte.²¹⁰ Eine vertiefende Auseinandersetzung mit dieser Thematik erfolgt im Kapitel "Vergleich der Steuerbelastung".

6.2.1.2. Scorpio-Entscheidung

Scorpio Konzertproduktionen, eine deutsche Gesellschaft im Bereich der Konzertveranstaltungen, organisierte Konzerte einer ausländischen Popgruppe. Die dargebotenen Leistungen wurden seitens des niederländischen Agenten Europop erworben.²¹¹ In Bezug auf die Staatsangehörigkeit von Europop konnte durch das vorlegende Gericht keine eindeutige Aussage getroffen werden. Im Jahr 1993 erhielt Europop eine Zahlung von 438.600 DM von Scorpio. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass Europop in Deutschland beschränkt steuerpflichtig war. Allerdings war dieses nationale Besteuerungsrecht im Einklang mit den Bestimmungen des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und den Niederlanden in umfassender Weise reguliert. Eine direkte Entlastung auf vertraglicher Basis ist gemäß deutschem Recht jedoch nur möglich, wenn eine entsprechende

²⁰⁹ Burgstaller/Loukota, Welche Konsequenzen hat der EuGH-Fall Gerritse? SWI 2003, 244.

²¹⁰ Kofler, "Europäisierung" der beschränkten Steuerpflicht durch das AbgÄG 2004, taxlex 2005, 16.

²¹¹ BFH 28. 4. 2004, I R 39/04; EuGH 03.10.2006, C-290/04, Scorpio, ECLI: EU: C:2006:630, Rn 12.

Freistellungsbescheinigung des Bundesamtes für Finanzen vorliegt. Obgleich Europop keine entsprechende Vorlage präsentiert hatte, sah sich Scorpio als Zahlungsverpflichtige nicht dazu veranlasst, den Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 4 Nr. 1 dEStG vorzunehmen. Folglich erfolgte eine nachträgliche Inanspruchnahme, wobei eine Zahlungsaufforderung zur Begleichung der Steuer in Höhe von 15 % der vereinbarten Gesamtvergütung an Europop erging.²¹² In seiner Entscheidung erachtete der BFH das Vorliegen eines möglichen Verstoßes gegen die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 59 und 60 EG (nunmehr Art. 59 und 60 EG) als gegeben.²¹³

In seinem Urteil stellte der Europäische Gerichtshof fest, dass es sich um eine unzulässige Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit gemäß Artikel 49 des Vertrags über die Europäische Gemeinschaft handelt, wenn der Empfänger von Dienstleistungen zur Einbehaltung der Abzugssteuer auf die an ausländische Dienstleistungserbringer gezahlten Entgelte gezwungen wird. Die präsentierte Rechtslage könnte Unternehmen dazu veranlassen, auf die Inanspruchnahme von Dienstleistungen aus dem Ausland zu verzichten.²¹⁴ Diesbezüglich sei das Beispiel von Scorpio angeführt. Der Gerichtshof der Europäischen Union hat jedoch erkannt, dass derartige Bestimmungen zur Gewährleistung einer effizienten Steuererhebung durchaus als angemessen zu betrachten sind.²¹⁵ Dies trifft insbesondere dann zu, wenn keine Amtshilfeabkommen zwischen den beteiligten Staaten bestehen, wie dies im für die Entscheidung maßgeblichen Zeitpunkt zwischen Deutschland und den Niederlanden der Fall war.²¹⁶

Die Erhebung der Steuer auf Basis der Bruttoeinkünfte ohne Abzug der Betriebsausgaben widerspricht jedoch der Dienstleistungsfreiheit. Die beim Quellensteuerabzug zu berücksichtigenden Betriebsausgaben müssen bereits beim Abzug selbst berücksichtigt und dürfen nicht nachgelagert geltend gemacht werden. Diesbezüglich sind nur solche Ausgaben akzeptierbar, die direkt mit der im Inland erbrachten Tätigkeit zusammenhängen und vom Schuldner bekannt gegeben werden. Die Erfüllung der Voraussetzungen für Steuerbefreiungen darf nicht allein dem Schuldner überlassen werden.²¹⁷

²¹² EuGH 03.10.2006, C-290/04, Scorpio, ECLI: EU: C:2006:630, Rn 7.

²¹³ *Hohenwarter*, Ende der Abzugssteuer bei beschränkter Steuerpflicht? RdW 2006, 783.

²¹⁴ EuGH 03.10.2006, C-290/04, Scorpio, ECLI: EU: C:2006:630, Rn 33.

²¹⁵ EuGH 03.10.2006, C-290/04, Scorpio, ECLI: EU: C:2006:630, Rn 35.

²¹⁶ EuGH 03.10.2006, C-290/04, Scorpio, ECLI: EU: C:2006:630, Rn 36; *Hohenwarter*, Ende der Abzugssteuer bei beschränkter Steuerpflicht? RdW 2006, 784.

²¹⁷ *Petutschnig/Six*, Rs Scorpio - Das Ende der Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, taxlex 2006, 613.

6.2.2. Einführung der Methode in Österreich

In seinem Urteil im Fall Gerritse hat der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) dargelegt, dass die Erhebung einer Abzugsteuer auf die Bruttovergütung von gebietsfremden Personen eine Diskriminierung darstellt, die nach den EU-rechtlichen Vorgaben unzulässig ist. Diesbezüglich ist jedoch zu berücksichtigen, dass eine Diskriminierung nur dann gegeben ist, wenn gleichzeitig gebietsansässige Personen einer Besteuerung auf Nettobasis unterzogen werden.²¹⁸ In Konsequenz dessen ergibt sich aus dem Gemeinschaftsrecht die Forderung, bereits zum Zeitpunkt des Steuerabzugs jene Betriebskosten zu berücksichtigen, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit jenen Einkünften stehen, welche in dem betreffenden Mitgliedstaat erzielt worden sind.²¹⁹ Die Berücksichtigung persönlicher und familiärer Verhältnisse des Steuerpflichtigen bei steuerlichen Vergünstigungen, beispielsweise durch Einführung eines Grundfreibetrags, fällt grundsätzlich in den Zuständigkeitsbereich des jeweiligen Wohnsitzstaates.²²⁰

Die im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes 2007 implementierten Vorgaben der Rechtssache Scorpio führten zu einer Integration einer Nettoabzugssteuer gemäß § 99 Abs. 2 Z 2 EStG in das österreichische Steuerrecht. In seiner Entscheidung stellt der EuGH fest, dass die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben eine Berücksichtigung der mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) unmittelbar verbundenen Ausgaben (Betriebsausgaben) auch im Rahmen eines Steuerabzugverfahrens erfordern. Die Neuregelung der Rechtslage findet ihre Anwendung auf diejenigen Einkünfte, die dem Empfänger nach dem Stichtag, d. h. nach dem 24. Mai 2007, zufließen.²²¹

6.2.3. Tatbestandsmerkmale der Nettobesteuerungsmethode

Im Rahmen der Anwendung der sogenannten Nettobesteuerung von Einnahmen bestehen zwei Erfordernisse. Die Anwendung dieser Regelung setzt zunächst die Ansässigkeit des Empfängers der Einkünfte in einem EU- bzw. EWR-Mitgliedstaat voraus. Des Weiteren ist der Abzugsverpflichtete durch den Steuerpflichtigen über die Ausgaben, die in unmittelbarem

²¹⁸ EuGH 12. 06. 2003, C-234/01, Gerritse, ECLI:EU:C:2003:340, Rn 28.

²¹⁹ EuGH 03.10.2006, C-290/04, Scorpio, ECLI: EU: C:2006:630, Rn 43.

²²⁰ EuGH 12. 06. 2003, C-234/01, Gerritse, ECLI:EU:C:2003:340, Rn 48.

²²¹ EStR 2000 Rz 8006b.

Zusammenhang mit den Einnahmen stehen, zu informieren, bevor die Einnahmen dem Steuerpflichtigen zufließen. Sind diese Tatbestandsmerkmale erfüllt, so dürfen die Ausgaben, die mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) unmittelbar zusammenhängen, in Abzug gebracht werden.²²² In der Folge erfolgt eine detaillierte Analyse der zulässigen Abzüge im Rahmen der Nettobesteuerungsmethode.

6.2.3.1. Unmittelbar einkommensbezogene Ausgaben

Im Hinblick auf die in Frage kommenden Ausgaben ist nach Maßgabe des § 99 Abs. 2 Z. 2 EStG erforderlich, dass sie entweder als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten klassifiziert werden können. Des Weiteren muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den entsprechenden Einnahmen des beschränkt Steuerpflichtigen bestehen.²²³ Im Jahr 2007 wurde in der Rechtssache "Centro Equestre" eine Begriffsbestimmung vorgenommen, die den unmittelbaren Zusammenhang definiert. Demnach besteht ein solcher Zusammenhang, wenn zum einen die Ausgaben in direktem wirtschaftlichem Kontext zu der steuerpflichtigen Leistung stehen und zum anderen eine Separation dieser nicht realisierbar ist.²²⁴ Im Rahmen der nachfolgenden Analyse erfolgt eine detaillierte Betrachtung der einzelnen Tatbestandsmerkmale.

6.2.3.2. Betriebsausgaben

Die gesetzliche Definition des Begriffs "Betriebsausgaben" findet sich in § 4 Abs. 4 EStG. Demnach können Betriebsausgaben als Aufwendungen oder Ausgaben definiert werden, deren Veranlassung durch den Betrieb gegeben ist.²²⁵ Die herrschende Meinung in der Rechtsprechung definiert den Betrieb als "eine organisatorische Einheit, in der menschliche Arbeitskraft und sachliche Produktionsmittel zusammengefasst sind". Diesbezüglich führt die Finanzverwaltung aus, dass gemäß ertragsteuerlichen Bestimmungen ein Betrieb nur vorliegt, sofern diese betrieblichen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG generiert.²²⁶ In der Literatur findet sich die Gleichsetzung des Begriffs der Veranlassung mit jenem der Verursachung. Diese Gleichsetzung führt zu der Bezeichnung als "kausale

²²² EStR 2000 Rz 8006b.

²²³ Marschner in Jakom EStG¹¹ § 99 Rz 32.

²²⁴ EuGH 15. 02. 2007, C-345/04, Centro Equestre, ECLI:EU:C:2007:96; Steinhauser/Kudert, StAW 2018, 93.

²²⁵ Steinhauser/Kudert, Abzugsfähige Ausgaben im Rahmen der Nettoabzugsteuer gem § 99 Abs 2 Z 2 EStG, StAW 2018, 93.

²²⁶ VwGH 18.7.1995, 91/14/0217; EStR 2000 Rz 409.

Veranlassungstheorie". Der Betrieb als Objekt ist der ausschlaggebende Faktor für die Veranlassung von Aufwand, wobei die Willensentscheidung des Steuerpflichtigen keine Rolle spielt.²²⁷ Im Rahmen der kausalen Veranlassungstheorie lässt sich demnach lediglich eine Qualifizierung von Ausgaben als Betriebsausgaben begründen, wenn diese bei Abwesenheit des Betriebs nicht entstanden wären.²²⁸

6.2.3.3. *Werbungskosten*

Die im Rahmen außerbetrieblicher Einkunftsarten anfallenden Aufwendungen werden als Werbungskosten bezeichnet. Analog zum Betriebsausgabenabzug zielt der Werbungskostenabzug darauf ab, das Nettoprinzip zu verwirklichen. Dies erfolgt durch die Berücksichtigung des Saldo aus Einnahmen und Werbungskosten bei der Besteuerung. In Abgrenzung zu denjenigen Ausgaben und Aufwendungen, die der Sicherung bereits zugeflossener Einnahmen dienen, werden unter dem Begriff der Zukunftsausgaben jene zusammengefasst, die der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung künftig zufließender Einnahmen gewidmet sind. Werbungskosten im Sinne der steuerlichen Regelungen umfassen ausschließlich diejenigen Aufwendungen, die beruflich veranlasst sind. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der auf Einnahmenerzielung gerichteten außerbetrieblichen Tätigkeit und den jeweiligen Aufwendungen ist dabei zu erwarten.²²⁹ In Konsequenz wird davon ausgegangen, dass Betriebsausgaben und Werbekosten in ihrer Bedeutung gleichgestellt sind. Auch für den Werbungskostenbegriff wird ein Veranlassungszusammenhang vorausgesetzt.²³⁰

Wie bereits dargelegt, ist die Berücksichtigung von Ausgaben an die Bedingung geknüpft, dass ein unmittelbarer Zusammenhang mit den inländischen Einnahmen des beschränkt Steuerpflichtigen besteht.²³¹ Somit ergibt sich, dass der Katalog der Aufwendungen, die nach § 99 Abs. 2 Z 2 EStG steuerlich absetzbar sind, per definitionem enger gefasst sein muss als der der Betriebsausgaben/Werbungskosten, da ansonsten die Unmittelbarkeit entfallen könnte. Ein Inlandsbezug im Sinne der vorliegenden Fragestellung lässt sich unmittelbar aus dem Territorialitätsprinzip ableiten, welches der Regelung des § 98 EStG zugrunde liegt.²³²

²²⁷ Wieser, Die schwierige Abgrenzung betrieblicher und außerbetrieblicher Zahlungen, SWK 1991, 139.

²²⁸ Konezny, Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, in Lang/Schuch/Staringer, Handbuch Bilanzsteuerrecht (2005) 129.

²²⁹ Ebner in Jakom Einkommensteuergesetz¹⁷ (2024) § 16 Rz 1; VwGH 04.02.2009, Ra 2006/15/0227.

²³⁰ EStR 2000 Rz 4030; Steinhäuser/Kudert, StAW 2018, 93.

²³¹ EStR 2000 Rz 8006c.

²³² Steinhäuser/Kudert, StAW 2018, 93.

Es besteht gegebenenfalls die Möglichkeit, Betriebsausgaben, die keinen direkten Bezug zu der ausgeübten Tätigkeit aufweisen, im Nachgang im Rahmen eines Erstattungsverfahrens zu berücksichtigen.²³³ Gemäß den Rechtssprechungen des EuGH in den Fällen "Scorpio" und "Gerritse" wird bei der Beurteilung der Abzugsfähigkeit einer Ausgabe der Fokus nicht auf den unmittelbaren Zusammenhang mit den Einnahmen gelegt. Stattdessen wird der Fokus auf den Zusammenhang mit der inländischen Leistung bzw. Tätigkeit gelegt. Folglich kann eine Ausgabe nur dann als abzugsfähig betrachtet werden, wenn eine untrennbare Verbindung angenommen werden kann. In diesem Kontext ist es irrelevant, an welchem Ort und zu welchem Zeitpunkt die Ausgaben entstanden sind.²³⁴

Beispiele für abzugsfähige Ausgaben

In seiner Entscheidung gibt der Gerichtshof zunächst Beispiele für derartige Ausgaben an, wobei er zunächst auf Reise- und Unterkunftskosten verweist. Des Weiteren werden Werbe- oder Telefonkosten exemplarisch aufgeführt. Die These, dass die Telefonkosten in einem direkten Zusammenhang mit den Einnahmen stehen, wird in der wissenschaftlichen Literatur jedoch einer kritischen Betrachtung unterzogen. Diese Problematik ist darauf zurückzuführen, dass divergierende Tarifmodelle, insbesondere hinsichtlich Grundgebühren und Flatrates, die Isolierung des unmittelbar auf die Tätigkeit im Inland entfallenden Anteils der Kosten, einschließlich der Roaminggebühren, erschweren.²³⁵

Im Rahmen der Nettoabzugssteuer können zudem jene Kosten geltend gemacht werden, die in Zusammenhang mit der Einrichtung einer Bühne, der Bereitstellung einer Licht- und Tonanlage sowie deren Transport, der Inanspruchnahme von Taxifahrten, der Hinzuziehung eines Dolmetschers sowie der Anschaffung von Wirtschaftsgütern stehen. Dies bedingt, dass die betreffenden Ausgaben exklusiv im Zusammenhang mit inländischen Aktivitäten getätigt

²³³ EuGH 03. 10. 2006, C-290/04, Scorpio, ECLI: EU: C:2006:630, Rn 51; EuGH 15. 02. 2007, C-345/04, Centro Equestre, ECLI:EU:C:2007:96, Rn 24.

²³⁴ EuGH 15. 02. 2007, C-345/04, Centro Equestre, ECLI:EU:C:2007:96, Rn 25.

²³⁵ Dziurdź, Bemessungsgrundlage und Steuersatz von Quellensteuern aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, in Lang/Schuch/Staringer, Quellensteuern (2010) 47; Steinhauser/Kudert, StAW 2018, 93.

werden und in einem zeitlichen Kontext stehen. Des Weiteren können auch die Kostümierungen in diesem Kontext als Beispiele angeführt werden.²³⁶

Im Gegensatz zu den zuvor genannten Posten sind gemäß den geltenden Bestimmungen die sogenannten "allgemeinen Versicherungskosten", die Aufwendungen für Manager sowie die Kosten für Büromaterial und andere Wirtschaftsgüter, die nicht unmittelbar mit der Tätigkeit im Inland zusammenhängen, nicht abzugsfähig.²³⁷ Unter der Voraussetzung, dass die genannten Aufwendungen lediglich im Kontext der inländischen Tätigkeit anfallen, kann ein unmittelbarer Zusammenhang angenommen werden.²³⁸ Analog lassen sich Steuerberatungskosten, die im Kontext der Erarbeitung der inländischen Einkommensteuererklärung anfallen, als unmittelbar zusammenhängende Ausgaben kategorisieren.²³⁹

In seiner Entscheidung führt der Europäische Gerichtshof allerdings aus, dass die Verantwortung für Feststellung der im Kontext des jeweiligen Verfahrens stehenden Betriebsausgaben, welche unmittelbar mit in diesem Staat steuerpflichtigen Leistungen in Zusammenhang stehen, beim vorlegenden Gericht liegt.²⁴⁰ In weiteren Rechtsprechungen des EuGH wird zudem betont, dass unmittelbare Ausgaben für jene Tätigkeiten, die mit der Ausübung der Tätigkeit einhergehen, auch als solche Ausgaben definiert werden können, welche durch diese Tätigkeit verursacht werden und folglich für die Ausübung der Tätigkeit notwendig sind.²⁴¹ Die genannte Voraussetzung ist erfüllt, sofern die getätigten Ausgaben eine Verfügungsgewalt des beschränkt Steuerpflichtigen über die Einkunftsquelle sowie die daraus resultierenden Einkünfte sicherstellen.²⁴² In der Konsequenz können Rentenzahlungen bzw. Versorgungsleistungen, sofern ein unmittelbarer Zusammenhang mit der erbrachten Leistung gegeben ist, vom zu versteuernden Einkommen abgezogen werden.²⁴³

²³⁶ Cordewener/Grams/Molenaar, Neues aus Luxemburg zur Abzugsbesteuerung nach § 50a EStG, IStR 2006, 739; Intemann/Nacke, Die EuGH-Entscheidung in der Rs. Scorpio, DB 2007, 1430; Steinhäuser/Kudert, StAW 2018, 93.

²³⁷ Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Quellensteuern 233.

²³⁸ Intemann/Nacke, Die EuGH-Entscheidung in der Rs. Scorpio, DB 2007, 1430.

²³⁹ EuGH 06. 07. 2006, C-346/04, Conjin, ECLI:EU:C:2006:445.

²⁴⁰ EuGH 15. 02. 2007, C-345/04, Centro Equestre, ECLI:EU:C:2007:96, Rn 26.

²⁴¹ EuGH 31. 03. 2011, C-450/09, Schröder, ECLI:EU:C:2011:198, Rn 44; EuGH 24. 02. 2015, C-559/13, Grünewald, ECLI:EU:C:2015:109, Rn 30; EuGH 13. 07. 2016, C-18/15, Brisal, ECLI:EU:C:2016:549, Rn 46; Steinhäuser/Kudert, StAW 2018, 93.

²⁴² EuGH 31. 03. 2011, C-450/09, Schröder, ECLI:EU:C:2011:198, Rn 45; Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Quellensteuern Band I: Abzugsteuer nach § 99 EStG 2016, 232; BFH 27. 7. 2011, I R 56/10.

²⁴³ EuGH 31. 03. 2011, C-450/09, Schröder, ECLI:EU:C:2011:198; EuGH 24. 02. 2015, C-559/13, Grünewald, ECLI:EU:C:2015:109; Steinhäuser/Kudert, StAW 2018, 93.

In Bezug auf die Definition von Ausgaben, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Leistungserbringung im Inland stehen, erfolgt seitens der Finanzverwaltung eine wie folgt formulierte Definition: Die genannten Aufwendungen können in zwei Kategorien unterteilt werden. Zum einen sind dies diejenigen, die direkt bei der Erbringung der Dienstleistung selbst in Österreich anfallen, beispielsweise für einen Vortrag, eine künstlerische Darbietung, eine Lesung oder eine Sportveranstaltung. Des Weiteren werden unter diesem Begriff sämtliche Aufwendungen subsumiert, die durch die zuvor genannten Leistungen bedingt sind.²⁴⁴

Beispiel: Steuerliche Behandlung von Reisekosten und Honoraren im Rahmen der Nettobesteuerung

Im Zuge der Durchführung eines Events findet in Salzburg ein Auftritt eines in Stockholm ansässigen Pianisten statt. Zu diesem Zweck unternimmt er eine Reise von Stockholm nach Salzburg und zurück. Hier können einige Ausgaben im Rahmen der Nettobesteuerung berücksichtigt werden. Insbesondere sind ersetzte, vergütete oder selbst getragene Reisespesen im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG von Relevanz. Der Begriff "Reisespesen" umfasst dabei jene Auslagen, die im Rahmen einer Dienstreise anfallen. In diesem Kontext sind insbesondere die Kosten für die Hin- und Rückreise sowie für etwaige Nächtigungen zu nennen. In Übereinstimmung mit § 4 Abs. 5 EStG besteht die Möglichkeit, derartige Reisespesen entweder vom Abzugsverpflichteten oder vom Einnahmensempfänger zu tragen. Die Aufwendungen für eine Anreise zu einer im Inland stattfindenden Veranstaltung können stets als Reisekosten steuerlich abgesetzt werden. Demzufolge stellen die Reisekosten der Abreise lediglich dann abzugsfähige Aufwendungen dar, sofern kein Zusammenhang mit einer weiteren Darbietung außerhalb Österreichs besteht. Des Weiteren sind Nächtigungskosten in Salzburg sowie Tagesgelder für den Aufenthalt in Salzburg im Rahmen der Nettobesteuerung zu berücksichtigen. Im Rahmen dieser Betrachtung sind zudem die an die im Verlauf einer Veranstaltung engagierten Personen gezahlten Honorare und Vergütungen zu berücksichtigen. Diesbezüglich seien beispielsweise andere Künstler oder Betreuer genannt.²⁴⁵

²⁴⁴ EStR 2000 Rz 8006c.

²⁴⁵ Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG III¹⁵, § 99 Rz 27/3.

Eine anteilmäßige Berücksichtigung der Kosten ist hingegen nicht realisierbar, solange die genannten Personen nicht eigens für die betreffende Tournee verpflichtet wurden. Die Frage, ob Zahlungen an "unterstützende" Musiker, die im Rahmen einer Tournee des Einnahmenempfängers in verschiedenen Ländern auftreten, durchaus anteilig im Rahmen der Nettoabzugsteuer abzugsfähig sind, wenn diese Musiker für die Tournee eigens engagiert werden, lässt sich wie folgt beantworten: Grundsätzlich ist eine solche Abzugsfähigkeit möglich, sofern die Musiker nicht ohnehin schon im Rahmen eines anderen Vertrags an den Einnahmenempfänger gebunden sind, was die Anwendbarkeit der Nettoabzugsteuer grundsätzlich unberührt lässt. Im Gegensatz dazu können die Aufwendungen für eine Person, die als "ständiger Betreuer" fungiert – wie zum Beispiel ein Masseur, der einen Profitennispieler mit einem Dienstvertrag begleitet – nicht anteilig abgezogen werden, selbst wenn diese Person nicht eigens für die Betreuung während einer Inlandstätigkeit oder einer Tournee engagiert wurde.²⁴⁶

6.2.4. Prüfung der abzugsfähigen Ausgaben

Die vorstehende Betrachtung der EuGH-Rechtsprechung und ihre Übertragung auf den unmittelbar anknüpfenden Tatbestand gemäß § 99 Abs. 2 Z 2 EStG erlaubt die Ableitung des nachstehenden Prüfungsschemas.²⁴⁷

In einem ersten Schritt sind die Ausgaben zu identifizieren, die mit Hinblick auf die inländische Leistung als wirtschaftlich zusammenhängend betrachtet werden können. Darunter werden alle Kosten subsumiert, die entweder direkt oder indirekt durch die erbrachte Leistung ausgelöst oder veranlasst wurden. Dieser Zusammenhang wird in der Literatur als Kausal- oder Veranlassungsbeziehung beschrieben.²⁴⁸ Im Falle einer Unkenntnis über die Möglichkeit der Berücksichtigung der Aufwendungen ist zu eruieren, ob eine Abzugsbarkeit bei einem in diesem Gebiet ansässigen Steuerpflichtigen gegeben wäre. In Anbetracht der europarechtlichen Vorgaben erscheint es erforderlich, eine einheitliche Vorgehensweise zu etablieren. An dieser Stelle soll darauf verwiesen werden, dass ein Abzug nicht zwangsläufig an der Quelle erfolgen

²⁴⁶ Steinhauser/Kudert, StAW 2018, 93; EStR 2000, Rz 8006c.

²⁴⁷ Steinhauser/Kudert, StAW 2018, 93.

²⁴⁸ Wieser, SWK 1991, 139.

muss, sondern dass auch eine nachträgliche Berücksichtigung im Rahmen einer Veranlagung oder aber eines Erstattungsverfahrens möglich ist.²⁴⁹

Im Anschluss ist zu eruieren, welche der vorgebrachten Aufwendungen einem unmittelbaren Zusammenhang mit der inländischen Leistung im Sinne von § 99 Abs. 2 Z 2 EStG unterliegen. Die Entscheidungskompetenz hinsichtlich dieser Thematik obliegt den nationalen Gerichten. Die Aufgabe des nationalen Gerichts besteht in der Differenzierung zwischen Unmittelbarkeit und Mittelbarkeit, wobei zu gewährleisten ist, dass dies nicht zu einer Verletzung europarechtlicher Bestimmungen führt.²⁵⁰ In Konsequenz erfordert die Abzugsfähigkeit der gemäß § 99 Abs. 2 Z 2 EStG definierten Ausgabenkategorien die Erfüllung der Vorgaben der aktuellsten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH). In diesem Kontext ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Anforderung an die "Unmittelbarkeit" darüber hinausgehende Erfordernisse mit sich bringt. Im Rahmen der Prüfung des Begriffs des unmittelbaren Zusammenhangs der betreffenden Ausgaben mit den Einkünften gemäß § 99 Abs. 2 Z 2 EStG ist eine Berücksichtigung der nationalen Rechtsprechung in Deutschland und Österreich erforderlich.²⁵¹

6.2.5. Schriftliche Mitteilungspflicht

Gemäß der Rechtsprechung des VwGH sowie gemäß der wörtlichen Bedeutung des Gesetzeswortlautes besteht für die Nettobesteuerung gemäß § 99 EStG die Notwendigkeit einer separaten schriftlichen Mitteilung als Vorbedingung für die Anwendung dieses Besteuerungsmodells. Diese schriftliche Mitteilung muss dem Abzugsverpflichteten vor der Auszahlung der Vergütung über die Höhe der Ausgaben ausgehändigt werden. Im Rahmen der Rechtssache Scorpio nahm der EuGH keine explizite Position hinsichtlich der Schriftlichkeit als Form der Mitteilung ein. Diese formale Anforderung wurde als einzig zulässiges Mittel der Mitteilung vom nationalen Gesetzgeber definiert.²⁵² Die Implementierung einer Nettobesteuerung bedingt jedoch das Vorliegen einer Einverständniserklärung seitens des Einkünfteempfängers.²⁵³

²⁴⁹ *Steinhauser/Kudert*, StAW 2018, 93; *Haunold/Stangl/Tumpel*, EuGH: Berücksichtigung von Aufwendungen bei Quellensteuerabzug auf Zinserträge eines in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen, SWI 2016, 574.

²⁵⁰ EuGH 13. 07. 2016, C-18/15, *Brisal*, ECLI:EU:C:2016:549, Rn 53.

²⁵¹ *Steinhauser/Kudert*, StAW 2018, 93.

²⁵² *Knörzer*, Anmerkungen und Fragen zur neuen Netto-Abzugsteuer, taxlex 2007, 466.

²⁵³ EStR 2000 Rz 8006d.

Der Nachweis der entsprechenden Aufwendungen muss durch geeignete Belege erbracht werden. Gemäß § 101 EStG besteht für den Abzugsverpflichteten die Verpflichtung zur Aufbewahrung der genannten Unterlagen.²⁵⁴ Es sei darauf hingewiesen, dass die im Rahmen der späteren Antragsvorlage vorgelegten Belege nicht als Ersatz herangezogen werden können.²⁵⁵ Dem Abzugsverpflichteten obliegt nach Erhalt der schriftlichen Mitteilung die Prüfung, ob ein unmittelbarer Zusammenhang mit den entsprechenden Einkünften besteht. Insofern kann seitens des Abzugsverpflichteten bei Nichterfüllung der entsprechenden Voraussetzungen der Abzug von der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug verweigert werden. Als Prüfungsmaßnahme genügt eine Plausibilitätsprüfung.²⁵⁶

Im Rahmen der vorliegenden Betrachtung können auch solche Ausgaben Berücksichtigung finden, deren Existenz dem Abzugsverpflichteten bislang nicht bekannt war. Die schriftliche Auskunftspflicht bleibt aber auch dann bestehen, wenn die betreffenden Ausgaben dem Abzugsverpflichteten bekannt sind, was im Allgemeinen als "Nettovereinbarung" bezeichnet wird und die Ausgaben sogar bereits vom Abzugsverpflichteten übernommen wurden.²⁵⁷ Im Rahmen der Ermittlung der Steuerhöhe gemäß § 100 Abs. 1 EStG, d. h. 20 % für Beträge bis zu 20.000 € und Abs. 2, 25 % für darüber hinausgehende Beträge, besteht für den Einkünfteempfänger die Obliegenheit, eine schriftliche Erklärung über etwaige bereits im betreffenden Kalenderjahr erzielte inländische Einkünfte vorzulegen.²⁵⁸ In Übereinstimmung mit den Richtlinien der Finanzverwaltung liegt die Verantwortung für die Einholung von Informationen über die vom Abzugsverpflichteten getätigten Ausgaben sowie für die Weitergabe dieser Informationen an den Abzugsverpflichteten beim Entgeltsempfänger.²⁵⁹

Obwohl der zum Abzug Verpflichtete über die betreffenden Ausgaben schriftlich in Kenntnis gesetzt wurde, besteht für ihn keine Verpflichtung, diese beim Steuerabzug zu berücksichtigen.²⁶⁰ In letzter Konsequenz ist lediglich dem Abzugsverpflichteten die

²⁵⁴ Marschner in Jakom EStG¹⁷ § 99 Rz 32.

²⁵⁵ VwGH 27.5.15, 2011/13/0111.

²⁵⁶ Günther/Paterno, Die Haftung des Abzugsverpflichteten, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg) Quellensteuern - Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger (2010) 215.

²⁵⁷ Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸ § 100 Rz 1/1; EStR 2000 Rz 8006d.

²⁵⁸ Marschner in Jakom EStG¹⁷ § 98 Rz 33; EStR-WE-Entw 8006d.

²⁵⁹ Kofler/Tumpel, SWK 2007, 291.

²⁶⁰ EStR 2000 Rz 8006e.

Möglichkeit gegeben, sich für eine Netto- oder Bruttobesteuerung zu entscheiden. Die Implementierung der Option einer freien Wahl zielt darauf ab, die Verantwortung für die Prüfung des Sachverhaltsmerkmals "Betriebsausgaben" an den zur Abgabe Verpflichteten zu delegieren. Dies impliziert eine Übertragung der Verantwortung für die korrekte Anwendung der steuerrechtlichen Bestimmungen auf den Abzugsverpflichteten. Folglich obliegt es beiden Parteien, in kooperativer Weise zum Gelingen der Nettobesteuerung beizutragen. Im Falle der Wahl der Bruttobesteuerung durch den Vergütungsschuldner, welche mit dem Ausschluss des Abzugs von Aufwendungen einhergeht, besteht die Option einer nachträglichen Veranlagung.²⁶¹

Eine Verpflichtung zur Mitteilung solcher Ausgaben, die in direktem Zusammenhang mit den Einnahmen stehen, an den Schuldner besteht jedoch nicht, sofern keine Veröffentlichung der Gewinnerwartungen oder internen Methoden zur Kostenberechnung gewünscht ist.²⁶² Bei diesem Modell ist es daher unerlässlich, dass der Einkünfteempfänger seinen Deckungsbeitrag dem Auftraggeber gegenüber offenlegt, wobei dies potenziell zu Verzerrungen des Wettbewerbs führen kann.²⁶³

Beispiel

Ein Künstler, der lediglich einer beschränkten Steuerpflicht unterliegt, erhält von seinem Veranstalter, der gemäß den geltenden Steuerrichtlinien zur Abführung von Steuern verpflichtet ist, ein Honorar in Höhe von 10.000 Euro. Im Rahmen der Teilnahme an der Veranstaltung werden seitens des Veranstalters sämtliche mit der An- und Abreise, Unterkunft und Fortbewegung vor Ort verbundenen Spesen in einer Gesamthöhe von 2.000 Euro übernommen. In der Konsequenz belaufen sich die Gesamteinnahmen folglich auf einen Betrag von 12.000 Euro. Unter Berücksichtigung der Bruttobesteuerung kann eine Abzugsteuer in Höhe von 2.400 Euro ermittelt werden, was einem Prozentsatz von 20 % von 12.000 Euro entspricht. Im Gegensatz dazu führt die Nettosteuer lediglich zu einer Abzugsteuer in Höhe von 2.000 Euro, was einem Anteil von 20 % der Bemessungsgrundlage von 10.000 Euro entspricht. Die Nettobesteuerung erweist sich für den Künstler als vorteilhaftere Lösung. Aus diesem Grund

²⁶¹ Knörzer, taxlex 2007, 468.

²⁶² Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) 342.

²⁶³ Lang, Die Neuregelung der beschränkten Steuerpflicht nach dem Abgaben-änderungsgesetz 2004, SWI 2005, 165.

ist es die Aufgabe des Künstlers, den Veranstalter in schriftlicher Form über sämtliche Spesen in Kenntnis zu setzen. In diesem Schreiben ist deutlich zu machen, dass er eine Nettobesteuerung des vereinbarten Honorars durch den Veranstalter wünscht. Sollte sich im Ergebnis eine Nettobesteuerung für den Künstler als nachteilig erweisen, besteht für diesen die Möglichkeit, auf die Offenlegung der Spesen zu verzichten, wodurch eine Nettobesteuerung vermieden würde.²⁶⁴ In der vorliegenden Konstellation wäre es die Intention des Künstlers, die bislang nicht in Abzug gebrachten Ausgaben im Rahmen einer Veranlagung zur Berücksichtigung zu bringen.²⁶⁵

6.2.6. Fristen für die Mitteilungspflicht

Im Rahmen der Antragsveranlagung ist für die Einreichung der nötigen Dokumente eine Frist von fünf Jahren zu berücksichtigen, die mit dem Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres beginnt. Der Nachweis der entsprechenden Ausgaben ist im Rahmen einer Nettoabzugsteuer spätestens bis zum Zeitpunkt der Auszahlung des vereinbarten Honorars zu erbringen. Im Hinblick auf die Verpflichtung zum Steuerabzug besagt § 101 Abs. 1 EStG, dass die Abzugssteuer durch den Abzugsverpflichteten innerhalb eines Zeitraums von 15 Tagen nach Ende des jeweiligen Monats der Zahlung fristgerecht abzuführen ist.²⁶⁶

In seinem Urteil bekräftigt der Europäische Gerichtshof (EuGH) die Relevanz des wirtschaftlichen Zusammenhangs mit den Einkünften als ausschlaggebenden Faktor für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Kosten. Dies bedeutet, dass der Zeitpunkt der Entstehung der Kosten für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit unerheblich ist, sofern ein solcher Zusammenhang besteht. Die zeitliche Begrenzung lässt die Frage aufkommen, ob die praktische Umsetzung des Nettoabzugs aufgrund der anspruchsvollen Anforderungen innerhalb des vorgegebenen Zeitrahmens auf Schwierigkeiten stößt. Die Vorauszahlung der Vergütung birgt das Risiko, dass die damit verbundenen Aufwendungen zum Zahlungszeitpunkt noch nicht getätigt wurden. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn die Vergütung vorab für einen Zeitraum von mehreren Monaten oder Jahren gezahlt wird.²⁶⁷

²⁶⁴ EStR 2000 Rz 8006d.

²⁶⁵ Knörzer, taxlex 2007, 468.

²⁶⁶ Knörzer, taxlex 2007, 468.

²⁶⁷ EuGH 15. 02. 2007, C-345/0, Centro Equestre, ECLI:EU:C:2007:96, Rn 25; Knörzer, taxlex 2007, 466.

Im Rahmen der Betrachtung von Abzugsverfahren von bestimmten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage stellt sich die Frage nach der Zulässigkeit solcher Schätzverfahren oder dem Ausschluss einer Verpflichtung zum Nettoabzugsteuerverfahren.²⁶⁸ Im Allgemeinen obliegt die Einschätzung des Umfangs der abzugsfähigen Aufwendungen den beschränkt Steuerpflichtigen selbst, da ausschließlich sie über die erforderliche Berechnungsgrundlage verfügen, welche als Basis für eine valide Einschätzung dienen kann. Es besteht jedoch Anlass zu Zweifeln, ob auch solche Ausgaben, die gegenwärtig lediglich in Planung sind und noch nicht getätigt wurden, im Rahmen des Nettoabzugs berücksichtigt werden können. In Bezug auf die Anwendbarkeit der Gesamtsumme der vorgesehenen Ausgaben bestehen nach wie vor Unklarheiten; diese Frage betrifft sowohl die Möglichkeit, diese Gesamtsumme anzusetzen, als auch die Möglichkeit, lediglich den auf die Vorauszahlung entfallenden Anteil anzusetzen.²⁶⁹

Die deutsche Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, für die keine Zahlung erfolgt ist, nicht gegeben ist. Unter Zugrundelegung der dargelegten Auffassung zur schriftlichen Mitteilungspflicht ist davon auszugehen, dass auch die österreichische Finanzverwaltung eine entsprechende Ansicht vertritt und einer analogen Interpretation zustimmt.²⁷⁰

6.2.7. Anwendung der Methode bei Gestellung von Arbeitskräften

Zusätzlich zum Einbezug in das Regime der beschränkten Steuerpflicht wird in § 99 Abs. 1 Z 5 EStG bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung ein Steuerabzug von 20 % gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 EStG angeordnet. Gemäß der Regelung in § 100 Abs. 2 EStG besteht die Möglichkeit, eine vollständige Entlastung von der Abzugsteuer für den inländischen Beschäftigten bei sonstiger Haftungsinanspruchnahme, wobei jedoch eng gesteckte Grenzen zu berücksichtigen sind.²⁷¹ Gemäß der vorliegenden Regelung besteht die Möglichkeit einer Entlastung bei der konzerninternen Überlassung von Arbeitnehmern, sofern der ausländische Überlasser oder der inländische Beschäftigte einen "freiwilligen" Lohnsteuerabzug vornimmt und der ausländische Überlasser überdies eine

²⁶⁸ 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, 741; Knörzer, taxlex 2007, 466.

²⁶⁹ Knörzer, taxlex 2007, 467.

²⁷⁰ BMF 16.2.11, DStR 11, 412;

²⁷¹ Waser, Nettoabzugsbesteuerung bei Inbound-Arbeitskräftegestellung zulässig, SWI 2017, 85.

Ansässigkeitsbescheinigung vorlegt. Unter der Prämisse, dass die Option zum Lohnsteuerabzug nicht in Anspruch genommen wird und folglich eine Besteuerung der in Österreich eingesetzten ausländischen Arbeitskräfte nicht erfolgt, sehen § 98 Abs. 1 Z 3 fünfter Teilstrich und § 98 Abs. 1 Z 4 letzter Satz einen indirekten Steuerabzug auf die Bruttoarbeitslöhne in Höhe von 20 % vor.²⁷²

Angesichts der mitunter herausfordernden Erlangung einer umfassenden Entlastung in der praktischen Umsetzung erscheint eine Prüfung der Möglichkeit einer Reduzierung der Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer vielversprechend. In diesem Zusammenhang sei auf die Möglichkeit des Nettoabzugs gemäß § 99 Abs. 2 Z 2 EStG verwiesen, welches sich als geeignetes Instrument erweisen könnte. Gemäß der vorliegenden Regelung wird dem inländischen Vergütungsschuldner, also dem österreichischen Beschäftigten, die Möglichkeit eingeräumt, die Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer, deren Ermittlung anhand der Gestellungsvergütung erfolgt, zu kürzen. Dabei werden jene Betriebsausgaben berücksichtigt, welche aus der Perspektive des ausländischen Gestellers einen direkten Zusammenhang mit der Generierung inländischer Betriebseinnahmen aufweisen.²⁷³

In seiner bisherigen Haltung lehnt das Bundesministerium der Finanzen die Anwendbarkeit der Option der Nettoabzugsbesteuerung auf Arbeitskräfteüberlassungen ab. Die hier vorgebrachte Argumentation basiert auf der Erkenntnis, dass die Abzugssteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG in erster Linie nicht darauf abzielt, den ausländischen Arbeitskräfteüberlasser zu besteuern, sondern vielmehr (in indirekter Weise) dazu dient, die Löhne der überlassenen Arbeitskräfte zu besteuern. Die Implementierung der Nettoabzugsbesteuerungsoption gemäß § 99 Abs. 2 Z 2 EStG würde jedoch zur Konsequenz haben, dass die Löhne ausländischer Arbeitskräfte nicht in die Abzugssteuerbemessungsgrundlage miteinbezogen werden. Dies steht im Widerspruch zum in § 98 EStG festgelegten gesetzlichen Auftrag, Löhne ausländischer Arbeitskräfte zu besteuern. Eine detaillierte Untersuchung der in § 99 Abs. 2 Z 2 EStG festgelegten Tatbestände für die Zulässigkeit der Nettoabzugsbesteuerung war daher nicht relevant, da die Finanzverwaltung die Anwendbarkeit dieser Regelung auf die Überlassung von Arbeitskräften bereits allgemein abgelehnt hat.²⁷⁴

²⁷² BMF 24.03.2009, EAS 3041.

²⁷³ Waser, SWI 2017, 86.

²⁷⁴ BMF 24.03.2009, EAS 3041; Waser, SWI 2017, 86.

Des Weiteren befasste sich der VwGH mit Fragen der Nettoabzugsbesteuerung im Kontext der Gestellung ausländischer Arbeitskräfte in Österreich. In Bezug auf die Entscheidungsfindung des VwGH ließ sich bereits erkennen, dass dieser einer seitens des BMF vorgenommenen pauschalen Ablehnung der Nettoabzugsbesteuerungsoption im Kontext der Arbeitskräfteüberlassung mit Skepsis begegnet. Jedoch wurde in der angesprochenen Entscheidung des VwGH ebenfalls die Anwendbarkeit des § 99 Abs. 2 Z 2 EStG verneint. Die Anwendbarkeit wurde mit der Begründung verneint, dass ein Tatbestandsmerkmal des § 99 Abs. 2 Z 2 EStG nicht erfüllt war. Gemäß dieser Regelung ist der Beschäftigte durch den Überlasser vor dem Zufluss des Einkommens schriftlich über die Einzelheiten der Betriebsausgaben zu informieren, die in unmittelbarem Zusammenhang mit diesen Einnahmen (Lohn) stehen.²⁷⁵

In einer weiteren Entscheidung hat der VwGH bekräftigt, dass die Option der Nettoabzugsbesteuerung unmittelbar anwendbar ist. Zur Begründung hat er auf die unionsrechtlichen Grundfreiheiten verwiesen. Im Anschluss an die Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen Scorpio und Gerritse gelangte der VwGH zu dem Schluss, dass die Möglichkeit der Nettoabzugsbesteuerung auch bei der Überlassung von Arbeitskräften aus anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union (Inbound-Arbeitskräfteüberlassung) aus der Dienstleistungsfreiheit abzuleiten ist. In dieser Konstellation ist zunächst die Erstellung einer sogenannten "Verprobungsrechnung" erforderlich. Im Rahmen der Verprobungsrechnung ist sicherzustellen, dass die im Rahmen des Bruttoabzugssteuerverfahrens gemäß § 99 Abs. 2 Z 1 EStG resultierende Steuerlast die Höhe der Steuerlast nicht überschreitet, welche sich bei Anwendung der Tarifsteuer auf die "Nettoeinkünfte" ergibt.²⁷⁶

In der Folge kann festgestellt werden, dass gemäß der Interpretation des VwGH auch bei der Inbound-Überlassung grundsätzlich die Möglichkeit der Nettoabzugsbesteuerung gegeben ist. Die vorliegende Regelung findet sowohl auf Sachverhalte Anwendung, die vor dem Inkrafttreten des § 99 Abs. 2 Z 2 EStG eingetreten sind, als auch auf solche, die nach diesem Zeitpunkt verwirklicht wurden. Diese Auslegung gründet sich darauf, dass § 99 Abs. 2 Z 2 EStG

²⁷⁵ VwGH, 27. 5. 2015, 2011/13/0111.

²⁷⁶ VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0136, Rz 17; *Waser*, SWI 2017, 86.

das unionsrechtliche Diskriminierungsverbot in nationales Recht umsetzt und die Anwendungsvoraussetzungen desselben näher determiniert.²⁷⁷

6.2.8. Unzulässigkeit der Nettobesteuerung in bestimmten Fällen

Unter bestimmten Voraussetzungen wird die Nettobesteuerung als unzulässig erachtet. Für die Feststellung der Unzulässigkeit müssen drei Kriterien kumulativ erfüllt sein. Einerseits, wenn die Ausgaben des Empfängers die für das jeweilige Kalenderjahr geltende Steuererklärungsgrenze gemäß § 42 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes überschreiten. Dieser Grenzwert wird gemäß § 33 Abs. 1a EStG im Zusammenhang mit § 33a des EStG jährlich angepasst. Die exakten Zahlenwerte sind der tabellarischen Übersicht in EStR 2000 Randziffer 8035 zu entnehmen. Dabei wurde für das Jahr 2024 ein Wert von 2 331 EUR angenommen.²⁷⁸

Zum anderen besteht ein Hindernis nach § 99 Abs. 2 Z 2 Satz 2 EStG, wenn der Empfänger der steuerlich anerkannten Aufwendungen ebenfalls beschränkt steuerpflichtig ist.²⁷⁹ Im Rahmen eines Systems der Bruttoabzugsbesteuerung erlangen Aufwendungen keinerlei steuermindernden Charakter. Diese Regelung findet ebenfalls Anwendung auf jene Aufwendungen, welche bei den Empfängern eine beschränkte Steuerpflicht begründen, wie etwa Honorare, die ein ausländisches Theater an ausländische Künstler vergütet. Eine gesonderte Erfassung der ausländischen Künstler, welche bereits pauschal mitbesteuert wurden, unterblieb bisher, da diese bei der Bruttoabzugsbesteuerung des Theaters wirtschaftlich miterfasst wurden. In Bezug auf die dargelegte Problematik ist eine analoge Anwendung des in § 98 Abs. 1 Z 4 EStG verankerten Grundsatzes geboten, wonach eine nationale Doppelbesteuerung zu unterlassen ist.²⁸⁰ Damit wurde das Prinzip des Gebots der Vermeidung der nationalen Doppelbesteuerung im Sinne des § 98 Abs. 1 Z 4 EStG aufgegriffen. Schließt der Wechsel zur Nettobesteuerung derartige Aufwendungen allerdings von der Abzugssteuerpflicht aus, führt dies zu einem Wiederaufleben der Steuerpflicht bei beschränkt steuerpflichtigen Künstlern. Die Ausnahmeregelung der Nettobesteuerung besagt demnach, dass die Berücksichtigung von Aufwendungen zugunsten in Österreich beschränkt steuerpflichtiger Subempfänger lediglich im Rahmen der zulässigen Abzugsbeträge erfolgen

²⁷⁷ EStR 2000 Rz 8006; *Knörzer*, taxlex 2007, 466; *Waser*, SWI 2017, 87.

²⁷⁸ EStR 2000 Rz 8035.

²⁷⁹ EStR 2000 Rz 8006f.

²⁸⁰ *Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser*, Quellensteuern 237; EStR 2000 8006f.

darf. Diese Voraussetzung ist jedoch nur erfüllt, wenn die Steuerpflicht der Subempfänger in Österreich gegeben ist und dies auch sichergestellt ist.²⁸¹

Um eine hinreichende Besteuerung des Subempfängers in Österreich sicherzustellen, muss von den steuerpflichtigen Beträgen des Subempfängers in Österreich die Bruttoabzugssteuer einbehalten und abgeführt werden. Wahlweise kann auch das System der Nettobesteuerung auf einen in einem EU/EWR-Land ansässigen Subempfänger zur Anwendung kommen. Als in Österreich steuerpflichtige Beträge gelten Einnahmen von Subempfängern, die nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens in Österreich steuerfrei sind und bei denen die im Inland erzielten Jahreseinkünfte den maßgeblichen Betrag für das entsprechende Kalenderjahr gemäß § 42 Abs. 2 EStG überschreiten. Handelt es sich bei dem Subempfänger um einen Angestellten des Empfängers der lohnsteuerpflichtigen Einnahmen, so ist die Erfassung des vom Empfänger als Ausgaben in Anspruch genommenen Arbeitslohns nur dann hinreichend sichergestellt, wenn es zu einem freiwilligen Lohnsteuerabzug kommt.²⁸² Schließlich, wenn keine hinreichende Sicherstellung für die Besteuerung des Empfängers im Inland besteht, dürfen keine Ausgaben von den abzugssteuerpflichtigen Einnahmen abgesetzt werden.⁴⁰

7. Höhe, Einbehaltung und Abführung der Abzugssteuer

Die Höhe des Steuerabzugs richtet sich nach § 100 Abs. 1 und Abs. 1a EStG. Dabei kommt es auf die Art der Besteuerung nach § 99 Abs. 2 EStG, die Identität des Einkunftsempfängers und die Art der Einkünfte an.²⁸³

Wie bereits dargelegt, wird die Abzugsteuer gemäß § 99 EStG grundsätzlich mit einem Satz von 20 % der Einnahmen festgesetzt, ohne Berücksichtigung etwaiger Aufwendungen. Dies entspricht einer Bruttobesteuerung. Diese Regelung erfährt eine Ausnahme bei der Besteuerung von Einkünften aus einer echten stillen Beteiligung gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. c EStG. Für diese Einkünfte gilt ein Steuersatz von 25 Prozent. In Ergänzung dazu ist gemäß § 99 Abs. 1 Z 6 EStG eine Ausnahme für jene Einkünfte zu berücksichtigen, die aus sogenannten "Private-Placement"-Veranlagungen in Immobilienfonds resultieren. Für diejenigen Einkünfte, die dem

²⁸¹ EStR 2000 Rz 8006f.

²⁸² EStR 2000 Rz 8006g; *Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser*, Quellensteuern, 28.

²⁸³ *Marschner* in *Jakom EStG*¹⁷ § 100 Rz 1.

Steuerpflichtigen nach dem 24. Mai 2007 zugeflossen sind, besteht neben der Bruttobesteuerung auch die Möglichkeit einer Nettobesteuerung.²⁸⁴

Bei der Nettobesteuerung beträgt der pauschale Steuersatz für natürliche Personen 20 %, vorausgesetzt, dass die bezogenen Einnahmen im Kalenderjahr nicht mehr als 20.000 Euro betragen. Für Zuflüsse nach dem 30. Juni 2023 sind von den darüber hinausgehenden Beträgen 25 % einzubehalten, so dass die Steuerbelastung für höhere Einkommen an die Durchschnittsbelastung bei der Veranlagung zum progressiven Steuersatz angepasst wird. Bisher lag dieser Satz in allen Fällen der Nettobesteuerung bei 25 %. Handelt es sich bei dem Empfänger der Einkünfte um eine Körperschaft gemäß § 1 Abs. 1 KStG, liegt der Steuersatz ab 1. Jänner 2024 bei 23 %.²⁸⁵

Bei Einkünften aus Immobilienfonds, die nicht öffentlich angeboten werden, oder aus einer echten stillen Gesellschaft wird ein Steuerabzug von 27,5% vorgenommen. Dieser entspricht dem Kapitalertragsteuersatz. In Bezug auf öffentlich angebotene Immobilien-Indexfonds gilt ausschließlich das Prinzip der Bruttobesteuerung. Selbst im Falle einer unbeschränkten Steuerpflicht ist ein Abzug von Werbungskosten nicht zulässig. Gemäß § 100 Abs. 1a EStG kann bei Körperschaften als Empfänger ein Abzug in Höhe von 23 % vorgenommen werden, sofern es sich um einen Immobilien-Investment-Fonds oder eine echte stille Gesellschaft handelt. In der Konsequenz findet eine Begrenzung der Abzugssteuer statt, wobei der Körperschaftsteuersatz als Bezugsgröße dient.²⁸⁶

Sofern Entgelte auf eine Inlands- und eine Auslandstätigkeit entfallen, ist eine Aufteilung in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Teil erforderlich. Dabei obliegt die Aufteilung primär dem Abzugsverpflichteten, wobei sich die Frage der Steuerpflichtigkeit bzw. Steuerfreiheit nach dem jeweiligen nationalen Recht richtet. Um von vorneherein eine Doppelbesteuerung oder eine Nichtbesteuerung aufgrund unterschiedlicher Entgeltaufteilungen in Österreich und dem Ansässigkeitsstaat zu vermeiden, wird empfohlen, derartige Aufteilungen auf Grundlage des Vorschlags des Steuerschuldners, somit des beschränkt Steuerpflichtigen, vorzunehmen. Die Verantwortung für die Durchführung einer

²⁸⁴ EStR 2000 Rz 8006.

²⁸⁵ EStR 2000 Rz 8006c.

²⁸⁶ *Marschner in Jakom EStG*¹⁷ § 100 Rz 1.

Stichprobenuntersuchung sowie die Erstellung von Kontrollmitteilungen im Rahmen abgabenbehördlicher Überwachungsmaßnahmen obliegt der Steuerbehörde.²⁸⁷

8. Gegenüberstellung von Brutto- und Nettobesteuerungsmethode

Gemäß der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) im Fall *Gerritse* wurde festgestellt, dass der Bruttosteuerabzug an sich nicht grundsätzlich zu beanstanden ist, sofern er nicht zu einer Benachteiligung führt. Zur Illustration eines potenziellen Diskriminierungstatbestandes wurde im Urteil ein sogenanntes Günstigkeitsprinzip definiert, nach der der pauschale Bruttosteuersatz im Ergebnis den progressiven Steuersatz in Österreich nicht übersteigen durfte.²⁸⁸

Diese Regelung findet Anwendung in Fällen, in denen sich der beschränkt Steuerpflichtige hinsichtlich der progressiven Besteuerung in einer vergleichbaren Situation wie der Gebietsansässige befindet, nämlich aufgrund des bestehenden Progressionsvorbehalts seines Wohnsitzlandes.²⁸⁹ In Übereinstimmung mit dem Günstigkeitsprinzip erfolgt eine Gegenüberstellung der Steuerbelastung, wobei die Bruttobesteuerung mit derjenigen verglichen wird, bei der die Nettoeinkünfte des im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen sowie der Grundfreibetrag nach *Gerritse*-Formel Berücksichtigung finden.²⁹⁰ Die Berücksichtigung des Grundfreibetrags, welcher das Existenzminimum widerspiegelt, ist erforderlich, da die Verantwortung für dessen Gewährung beim Herkunftsstaat liegt.²⁹¹ Die mangelnde Berücksichtigung individueller und familiärer Aspekte im Rahmen steuerrechtlicher Regelungen lässt sich auf die EuGH-Entscheidung in der sogenannten Rechtssache *Schumacker* zurückführen. Im *Schumacker*-Fall wurde judiziert, dass eine ungleiche Behandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden im Hinblick auf die persönlichen Umstände nicht als Diskriminierung eingestuft wird.²⁹²

²⁸⁷ EStR 2000 Rz 8010.

²⁸⁸ *Kofler*, "Europäisierung" der beschränkten Steuerpflicht durch das AbgÄG 2004, taxlex 2005, 16 ff.

²⁸⁹ *Kofler*, Scorpio: "Ausländersteuer" und Gemeinschaftsrecht, ÖStZ 2007, 79.

²⁹⁰ *Hohenwarter*, RdW 2006, 786.

²⁹¹ *Kofler*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht – EuGH, ÖStZ 2006, 15.

²⁹² EuGH 14. 02. 1995, C-279/93, *Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31.

Die Entscheidung über die Anwendung der Brutto- oder Nettobesteuerung obliegt, wie bereits erwähnt, dem Schuldner der jeweiligen Einkünfte. Bei einem Überschreiten der Grenze von 20.000 € Euro ist ein Günstigkeitsvergleich anzuraten.²⁹³

Zur Veranschaulichung wird folgendes Beispiel angeführt:²⁹⁴

Bruttobesteuerungsmethode	Fall 1		Fall 2	
Abzugssteuerpflichtige Einnahmen	100 %	10.000,00	100 %	25.000,00
Ausgaben in unmittelbarem Zusammenhang mit den Einnahmen	15 %	1.500,00	15 %	3.750,00
Bemessungsgrundlage	100 %	10.000,00	100 %	25.000,00
Steuerabzug	20 % auf sämtliche abzugssteuerpflichtige Einkünfte	2.000,00	20 % auf sämtliche abzugssteuerpflichtige Einkünfte	5.000,00
Auszahlungsbetrag	80 %	<u>8.000,00</u>	80 %	<u>20.000,00</u>

In diesem Fall können Ausgaben, die in direktem Zusammenhang mit der Tätigkeit stehen, im Rahmen einer Veranlagung rückwirkend geltend gemacht werden. In Übereinstimmung mit den zuvor präsentierten Einkunftsarten wird die Veranlagung gemäß § 99 EStG in Form einer Pflicht- sowie einer Antragsveranlagung durchgeführt. Im Falle von Betriebseinnahmen aus

²⁹³ Marschner in Jakom EStG¹⁷ § 99 Rz 27.

²⁹⁴ EStR 2000 Rz 8006d.

einem inländischen Betrieb erfolgt die Anwendung der Pflichtveranlagung; zudem ist sie zulässig, sofern die Voraussetzungen des § 99 Abs. 1 Z 2 und 7 EStG erfüllt sind.²⁹⁵

Nettobesteuerungsmethode	Fall 1		Fall 2	
Abzugssteuerpflichtige Einnahmen	115 %	10.000,00	115 %	25.000,00
Ausgaben in unmittelbarem Zusammenhang mit den Einnahmen	15 %	1.500,00	15 %	3.750,00
Bemessungsgrundlage	100 %	7.500,00	100 %	21.250,00
<i>bei Einkünften bis 20.000</i>	20 %	1.500,00	20 %	4.000,00
<i>bei Einkünften ab 20.001</i>	25 %	0,00	25 %	312,50
Steuerabzug	20 %	1.500,00	20,29 %	4.312,50
Auszahlungsbetrag	85 %	<u>8.500,00</u>	82,75 %	<u>20.687,50</u>

Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung konnte betrachtet werden, dass die Nettobesteuerung in beiden Fällen eine günstigere Alternative zur Bruttobesteuerungsmethode darstellt. Bei einer Vergütung, welche den Betrag von 20.000 € nicht überschreitet, zeigt sich jedoch, dass die Nettobesteuerung für den beschränkt Steuerpflichtigen stets eine niedrigere Steuerbelastung zur Folge hat als die Bruttobesteuerung.²⁹⁶

8.1. Übernahme der Abzugssteuer durch die Abzugsstelle

Übernimmt die Abzugsverpflichtete die Steuer, unterliegt auch diese als Zusatzleistung nach § 99 Abs. 2 EStG dem Steuerabzug, so dass sie der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen ist.²⁹⁷ Dadurch ergibt sich, dass für die Bruttobesteuerung möglicherweise 25% statt 20% zu

²⁹⁵ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) 353.

²⁹⁶ Marschner in Jakom EStG¹⁷ § 99 Rz 27.

²⁹⁷ EStR 2000 Rz 8007.

berechnen sind.²⁹⁸ Behält der Abzugsverpflichtete die Steuer nicht ein und entsteht eine Haftung gemäß § 100 Abs. 2 EStG, kann nicht ohne weiteres angenommen werden, dass der Abzugsverpflichtete die Steuer gemäß § 99 EStG selbst tragen wird. Hierzu bedarf es einer vertraglichen oder stillschweigenden Vereinbarung.²⁹⁹

Diese Regelung findet ebenfalls Anwendung, wenn Arbeitskräfte gestellt werden. Im Falle einer Steuerübernahme durch den Schuldner, also den Gestellungsnehmer, eröffnet sich für den Gesteller ausländischer Arbeitskräfte ein zusätzlicher Vorteil. Auch dieser ist der Abzugsteuer unterworfen. Folglich ist eine Besteuerung der ausgekehrten Beträge mit 25 % vorzunehmen.³⁰⁰

Zur Veranschaulichung des vorliegenden Themas kann das folgende Beispiel aus den Einkommenssteuerrichtlinien herangezogen werden:

Im Rahmen der Arbeitnehmergestellung erfolgt die Vereinbarung einer Vergütung in Höhe von 12.000 Euro für den gestellten Arbeitnehmer. Der unmittelbar mit der Gestellung zusammenhängende Aufwand wird mit 5.000 Euro beziffert. Folgende Möglichkeiten ergeben sich im Falle einer Bruttoabzugsbesteuerung:³⁰¹

Bruttobesteuerungsmethode	Fall 1: Keine Übernahme des Steuerabzugs		Fall 2: Gestellungsnehmer übernimmt den Steuerabzug	
Vergütung inkl. vom Gestellungsnehmer getragener Abzugsteuer	100 %	12.000,00	80 %	12.000,00
Bemessungsgrundlage (Gesamteinnahmen)	100 %	12.000,00	100 %	15.000,00
Steuerabzug	20 %	2.400,00	20 % (25 % von 80 %)	3.000,00
Auszahlungsbetrag	80 %	<u>9.600,00</u>	80 %	<u>12.000,00</u>

²⁹⁸ EStR 2000 Rz 8007; Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, Jakob Einkommensteuergesetz¹² § 99 Rz 27.

²⁹⁹ Fuchs/Ehrke-Rabel in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter, Die Einkommensteuer (EStG 1988) III EStG³⁹ § 99 Rz 4.

³⁰⁰ BFG 22.8.2022, RV/7100217/2017.

³⁰¹ EStR 2000 Rz 8007.

Im ersten Fall erfolgt keine Übernahme der Abzugsteuer durch den Abzugserpflichteten. Nachdem eine Abzugsteuer in Höhe von 20 % einbehalten wurde, steht dem Vortragenden ein Betrag von 9.600 Euro zur Verfügung. Sofern die Abzugsteuer in Übereinstimmung mit der getroffenen Vereinbarung durch den Veranstalter übernommen wird, steht dem Vortragenden ein Betrag von 12.000 Euro zur Verfügung. Dies impliziert eine rechnerische Abzugsteuer von 25 % des ausbezahlten Bruttobetrags, was einem Betrag von 3.000 Euro entspricht.³⁰²

Nettobesteuerungsmethode	Fall 1: Keine Übernahme des Steuerabzugs		Fall 2: Gestellungsnehmer übernimmt den Steuerabzug	
Vergütung inkl. vom Gestellungsnehmer getragener Abzugsteuer	171,43 %	12.000,00	171,43 %	12.000,00
Unmittelbar mit der Gestellung zusammenhängende Ausgaben	71,43 %	- 5.000,00	71,43 %	- 5.000,00
Summe der Vergütung laut Vereinbarung	100 %	7.000,00	80 %	7.000,00
Bemessungsgrundlage	100 %	7.000,00	100 %	8.750,00
Steuerabzug	20 %	1.400,00	20 % (25 % von 80 %)	1.750,00
Auszahlungsbetrag	88,33 %	<u>10.600,00</u>	85,42 %	<u>10.250,00</u>

8.2. Abzugssteuer im Vergleich zum progressiven Steuersatz - hypothetische Steuerbelastung

Als Teil des Konjunkturgesetzes 2020 wurde eine deutliche Kürzung des Eingangssteuersatzes vorgenommen. Dies wirkt sich auf Einkommen über 12.816 Euro und bis zu 20.818 Euro aus.

³⁰² EStR 2000 Rz 8007.

Zuvor belief sich der Steuersatz in diesem Einkommensbereich auf 25%, mit der neuen Bestimmung sank er allerdings auf 20%.³⁰³ Die wichtigste Neuerung bezieht sich dabei vor allem auf das mittlere Niveau des progressiven Steuersatzes, dessen Höhe von 35% auf 30% reduziert worden ist. Diese Ermäßigung trat am 1. Juli 2022 in Kraft und galt zum ersten Mal für Einkommen, die im Kalenderjahr 2023 erzielt wurden. Ein weiteres Element der Reform war die Umstellung der dritten Progressionsstufe, wodurch der Steuersatz von 42% auf 40% gesenkt wurde. Dieser Wechsel trat am 1. Juli 2023 in Kraft und findet erstmals auf das Einkommen im Kalenderjahr 2024 Anwendung.³⁰⁴

Das Unionsrecht verlangt, dass die Pauschalbesteuerung mit linearen Steuertarifen nicht dazu führt, dass beschränkt Steuerpflichtige gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen benachteiligt werden.³⁰⁵ Die Steuerbelastung bei einer Nettobesteuerung mit einem linearen Steuersatz wird mit der Steuerbelastung verglichen, die sich bei Anwendung des progressiven Steuersatzes auf das Nettoeinkommen einschließlich des Grundfreibetrags ergibt, was auch als Gerritse-Formel bekannt ist.³⁰⁶ In Bezug auf die Anpassung der linearen Steuersätze bei beschränkter Steuerpflicht wirft die aktuelle Rechtslage, wie sie in KonStG 2020 und ÖKOStRefG 2022 festgelegt ist, die Frage auf, ob sie noch den unionsrechtlichen Vorgaben entspricht und einem "Belastungsvergleich" standhält.³⁰⁷

Zur Veranschaulichung des Themas führte Schmaranzer folgendes Beispiel³⁰⁸ an, welches im Rahmen dieser Masterarbeit an die aktuellen Zahlen angepasst wurde:

Ein in Österreich lediglich beschränkt steuerpflichtiger Künstler wird für einen seiner Darbietungen mit einem Honorar in Höhe von 12.000 (Fall 2: 30.000) Euro entlohnt. Im Rahmen dieser Tätigkeit entstehen dem Künstler unmittelbar im Zusammenhang stehende Aufwendungen in Höhe von 6.000 Euro in beiden Fällen. Die dargestellte Steuerbelastung lässt sich mit derjenigen vergleichen, welche sich aus der Berücksichtigung des Progressionssteuersatzes sowie der Annahme ergibt, dass das Existenzminimum in Höhe von

³⁰³ LStR 2002 Rz 767.

³⁰⁴ *Kanduth-Kristen in Jakom* EStG¹⁷ § 33 Rz 8.

³⁰⁵ VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0109; *Schmaranzer*, Anpassungsbedarf der Steuersätze bei Nettobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, SWK 18/2022, 777.

³⁰⁶ EuGH 12. 06. 2003, C-234/01, *Gerritse*, ECLI:EU:C:2003:340, Rn 39.

³⁰⁷ *Schmaranzer*, SWK 18/2022, 780.

³⁰⁸ *Schmaranzer*, SWK 18/2022, 780 ff.

12.816 € unberücksichtigt bleibt. Dieser Wert wird in der Literatur als "hypothetische Steuerbelastung" bezeichnet.³⁰⁹

Zur Optimierung der Übersichtlichkeit wird das oben aufgeführte Beispiel nachfolgend in tabellarischer Form dargestellt.

Bruttobesteuerungsmethode	Fall 1		Fall 2	
Gesamtvergütung	100 %	12.000,00	100 %	30.000,00
Bemessungsgrundlage	100 %	12.000,00	100 %	30.000,00
Steuerbelastung	20 %	2.400,00	20 %	6.000,00
Auszahlungsbetrag	80 %	<u>9.600,00</u>	80 %	<u>24.000,00</u>

Nettobesteuerungsmethode	Fall 1		Fall 2	
Gesamtvergütung	150 %	12.000,00	120 %	30.000,00
Unmittelbar mit der Tätigkeit in Zusammenhang stehende Ausgaben	50 %	- 6.000,00	20 %	- 6.000,00
Bemessungsgrundlage	100 %	6.000,00	100 %	24.000,00
bis 20.000 Euro	20 %	1.200,00	20.000 x 20 %	4.000,00
ab 20.001 Euro ³¹⁰	25 %	0,00	4.000 x 25 %	1.000,00
Steuerbelastung	20 %	1.200,00	20,83 %	5.000,00
Auszahlungsbetrag	90 %	<u>10.800,00</u>	83,33 %	<u>25.000,00</u>

Hypothetische Steuerbelastung Antragsveranlagung	Fall 1		Fall 2	
Gesamtvergütung	150 %	12.000,00	120 %	30.000,00

³⁰⁹ Schmaranzer, SWK 18/2022, 781.

³¹⁰ Marschner in Jakom EStG¹⁷ § 100 Rz 1.

Unmittelbar mit der Tätigkeit in Zusammenhang stehende Ausgaben	50 %	- 6.000,00	20 %	- 6.000,00
Zwischensumme	100 %	6.000,00	100 %	24.000,00
Hinzurechnung § 102 Abs. 3 EStG		10.486,00		10.486,00
Bemessungsgrundlage		16.486,00		34.486,00
für die ersten 12.816 Euro 0 %	0 %	0,00	0 %	0,00
für Einkommensteile über 12.816 Euro bis 20.818 Euro	20 %	734,00	20 % (20.818 – 12.816 = 8.002 x 20 %)	1.600,40
für Einkommensteile über 20.818 Euro bis 34.513 Euro ³¹¹	30 %	0,00	30 % (11.184 – 8.002 = 3.182 x 30 %)	4.100,40
Hypothetische Steuerbelastung	20 %	734,00	10,65 %	5.700,80
Auszahlungsbetrag	93,88 %	<u>11.266,00</u>	80,99 %	<u>24.299,20</u>

9. Abzugsverpflichtete und Schuldner der Abzugssteuer

In der Steuerlehre werden Abzugssteuern als eine spezifische Form der Besteuerung definiert, bei der die Steuerschuldner bzw. Steuerträger und die Steuerzahler nicht identisch sind. Dies ist dadurch begründet, dass ein direkter Steuerabzug an der Einkunftsquelle erfolgt. Folglich ist im Rahmen des Besteuerungsverfahrens eine Person involviert, die eine Steuer für eine andere Person entrichten muss und dafür persönlich mit ihrem Vermögen dem Bund gegenüber als Haftender auftritt.³¹² Diese Regelung findet sich in § 78 in Verbindung mit § 82 EStG für die vom Arbeitgeber einzubehaltende Lohnsteuer, in § 95 Abs. 3 für die vom Schuldner der KEST-

³¹¹ LStR 2002 Rz 767.

³¹² Macher, Besteuerung ausländischer Unternehmer, SWI 1996, 212.

pflichtigen Erträge abzuführende KEST und in § 100 Abs. 2 EStG für die vom Schuldner der dem besonderen Steuerabzug unterliegenden Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger. Der Steuerabzug ist unabhängig von den Eigenschaften des Vergütungsschuldners obligatorisch vorzunehmen. Diesbezüglich sind auch Privatpersonen, welche etwa ausländische Künstler im Rahmen von Auftritten im Inland engagieren, gemäß § 98 Abs. 1 Z 2 in Verbindung mit § 99 Abs. 1 Z 1 EStG für die Einbehaltung und Abführung der besonderen Abzugssteuer bei dem an den beschränkt steuerpflichtigen Künstler zu zahlenden Honorar verantwortlich.³¹³

Im Rahmen des § 100 Abs. 2 EStG erfolgt eine Differenzierung hinsichtlich derjenigen, die die Einkünfte zu entrichten haben, und derjenigen, die die Abzugssteuer auf diese Einkünfte zu leisten haben:³¹⁴ „Schuldner der Einkünfte ist der zum Steuerabzug Verpflichtete bzw. Berechtigte. Unter dem Begriff "Schuldner" iSd §§ 99 Abs. 3 EStG 1988, 100 Abs. 3 und 4 EStG 1988 sowie § 101 EStG 1988 ist der gemäß § 99 EStG 1988 zum Steuerabzug Verpflichtete bzw. Berechtigte zu verstehen. Schuldner der Einkünfte kann auch eine ausländische Person sein. Der Schuldner der Einkünfte haftet gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer.“³¹⁵

Die Abzugsteuer wird demnach vom Empfänger der Einkünfte geschuldet, wobei es sich in der Regel um einen beschränkten Steuerpflichtigen handelt. Die Abzugsteuer ist gemäß § 100 Abs. 3 EStG dem Schuldner der Einkünfte in Ausnahmefällen vorzuschreiben. Dies ist der Fall, wenn die einzubehaltenden Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt wurden (Ziffer 1) oder wenn dem Schuldner der Einkünfte bekannt ist, dass die einbehaltene Abzugsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt wurde und der beschränkt Steuerpflichtige dies dem zuständigen Finanzamt nicht innerhalb einer angemessenen Frist nach Kenntnisnahme mitteilt (Ziffer 2).³¹⁶

Gemäß der vertretenen Auffassung der Finanzverwaltung kann der Steuerabzugsverpflichtete eine ausländische und beschränkt steuerpflichtige Person sein, die über keine inländische Betriebsstätte verfügt und keine Präsenz aufweist.³¹⁷ Diese Interpretation wird durch die

³¹³ Lang/Loukota, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006) 135.

³¹⁴ EStR 2000 Rz 8012.

³¹⁵ § 100 Abs. 2 EStG.

³¹⁶ EStR 2000 Rz 8015.

³¹⁷ Eckerstorfer, Der Steuerabzug nach §§ 99 und 70 EStG im Falle von Vergütungen an Dritte, in Lang/Schuch/Staringer Quellensteuern - Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger (2010) 263; BMF 23.9.2008, EAS 3002.

Tatsache gestützt, dass § 99 EStG keine Differenzierung zwischen Abzugspflichtigen vornimmt, die der unbeschränkten oder lediglich der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.³¹⁸ In der Literatur wird jedoch die Auffassung vertreten, dass ein Steuerabzug lediglich einer natürlichen oder juristischen Person auferlegt werden kann, die einen Inlandsbezug aufweist wie etwa bei Vorliegen einer unbeschränkten Steuerpflicht oder einer beschränkten Steuerpflicht mit Betriebsstätte in Österreich.³¹⁹ Auch im Falle einer Bejahung der Abzugspflicht ohne im Inland gelegene Betriebsstätte ist zu berücksichtigen, dass aufgrund der fehlenden Inlandsansässigkeit des Vergütungsschuldners der im Steuerrecht festgeschriebene Grundsatz gilt, dass zunächst auf den Steuerschuldner zurückgegriffen wird, bevor die Finanzbehörden eine Haftung geltend machen können.³²⁰

9.1. Abzugsverpflichtete Privatpersonen

Das vorliegende Kapitel beschäftigt sich eingehend mit der Thematik der Voraussetzungen und des Umfangs, in dem Privatpersonen als Abzugsverpflichtete heranzuziehen sind. Zu diesem Zweck wurde ein konkretes Fallbeispiel untersucht.

Im Rahmen einer EAS-Anfrage bezüglich einer in den Bereichen Erwachsenenbildung und Weiterbildung aktiven Vortragenden wurde seitens des BMF eine Prüfung durchgeführt, ob die ausländische Vortragende selbst Abzugssteuer abzuführen hat oder ob eine Haftung für eine eventuell nicht einbehaltene Abzugssteuer den Kursteilnehmern auferlegt werden kann. Dabei wurde die Fragestellung beleuchtet, wie die steuerliche Behandlung einer natürlichen Person zu beurteilen ist, die in Frankreich ansässig ist und auf selbstständiger Basis Kurse im Bereich der Erwachsenenbildung anbietet. Die an der Veranstaltung teilnehmenden Personen waren ausschließlich Privatpersonen. Die Vortragende übte die Tätigkeit auch in Österreich aus, wobei die Dauer auf 50 Tage begrenzt war. Für diesen Zeitraum wurden Räumlichkeiten im Inland angemietet. Die temporäre Anmietung von Räumlichkeiten in Österreich führt nicht zu einer Betriebsstättenbegründung. Die beschränkte Steuerpflicht der Vortragenden ergibt sich aus § 98 Abs. 1 Z 2 EStG. Diese basiert auf deren selbstständiger Vortragstätigkeit, welche in Österreich ausgeübt wird. Die Steuer wird gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG durch Einbehaltung

³¹⁸ Lang/Loukota, EG-Grundfreiheiten 135.

³¹⁹ Toifl, Der Durchgriff nach § 50a Abs 4 Z 1 dEStG und § 99 Abs 1 Z 1 öEStG, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 223.

³²⁰ Marschner in Jakom EStG¹⁷ § 100 Rz 2.

einer Abzugsteuer erhoben. Gemäß Art. 14 DBA Frankreich ist Österreich mangels Betriebsstätte kein Besteuerungsrecht an den von den Vortragenden erwirtschafteten Einkünften zugewiesen. Eine Entlastung an der Quelle von der Abzugsteuer kann gemäß den Vorgaben der DBA-EVO lediglich in Betracht gezogen werden, sofern die darin aufgeführten Voraussetzungen erfüllt sind. Im vorliegenden Fall lagen die Voraussetzungen jedoch nicht vor. Im vorliegenden Kontext ist die Haftung der abzugsverpflichteten Kursteilnehmer für die Abzugsteuer unabhängig von der Frage, ob Österreich das Recht zur Besteuerung der Einkünfte der Vortragenden auf Grundlage des Doppelbesteuerungsabkommens zusteht oder nicht. Die Verpflichtung zum Abzug besteht für die Kursteilnehmer als Schuldner der Kursgebühr, somit auch für Privatpersonen. In erster Linie ist die Finanzverwaltung dazu verpflichtet, die Teilnehmer der Weiterbildung zur Haftung heranzuziehen. Die Inanspruchnahme des Vortragenden als Schuldner der Abzugsteuer ist gemäß § 100 Abs. 3 EStG nur bei Vorliegen eines in dieser Aufzählung genannten Grundes zulässig. In Fällen, in denen eine Durchsetzung der Haftung beim Abzugsverpflichteten nicht möglich ist oder nur unter erschwerenden Bedingungen erfolgen kann, insbesondere bei Privatpersonen, ist diese Regelung als besonders einschlägig zu betrachten. Im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen obliegt es der Behörde, eine Entscheidung darüber zu treffen, ob die vortragende Person als Einkommensempfänger mittels Bescheid in Anspruch zu nehmen ist. Im Rahmen der Ermessensentscheidung hinsichtlich der Vortragenden ist zu berücksichtigen, ob eine Ausübung des innerstaatlichen Besteuerungsrechts Österreichs trotz Anwendbarkeit des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) mit Frankreich überhaupt möglich ist. Eine Vermeidung der Vorschreibung der Abzugsteuer gemäß § 100 Abs. 3 EStG wäre durch die Vortragende ebenfalls denkbar, sofern sie eine Antragsveranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG durchführen würde.³²¹

10. Haftung für Abzugsteuer

In Übereinstimmung mit § 100 Abs. 4 EStG hat der Abzugsverpflichtete die Steuerabgabe zum Zeitpunkt des Zuflusses der Einkünfte an den beschränkt steuerpflichtigen Empfänger zu entrichten. Im Rahmen dessen ist eine Selbstbemessung vorzunehmen. Eine Ausnahme ist hingegen bei Gewinnanteilen zu machen, wie sie in § 99 Abs. 1 Ziffer 2 EStG definiert sind. Der Steuerabzug ist für diese Gewinnanteile am Tage nach der Aufstellung des Jahresabschlusses vorzunehmen, in welchem der jeweilige Gewinnanteil ermittelt wurde. Die gemäß § 99 EStG in einem Kalendermonat einbehaltenen Steuerabzugsbeträge sind spätestens

³²¹ Platzer/Hunka, PV-International 2019, 13; BMF 17.07.2019, EAS 3418.

bis zum 15. Tag nach Ablauf dieses Monats unter Angabe der Bezeichnung "Steuerabzug gemäß § 99 EStG" an das Betriebsfinanzamt bzw. das Wohnsitzfinanzamt des Schuldners der Einkünfte abzuführen. Des Weiteren besteht die Verpflichtung, dem Steuerabzug unterliegende Beträge – dies umfasst Einkünfte sowie Gewinnanteile – und deren jeweilige Höhe auf dem amtlichen Formular E 19 dem zuständigen Finanzamt mitzuteilen. Für den Fall, dass von einer Vielzahl von beschränkt Steuerpflichtigen die Vornahme von Steuerabzügen angezeigt wurde, sind die entsprechenden Beträge als Gesamtsumme anzugeben, wobei eine namentliche Nennung der einzelnen Gläubiger zu unterbleiben hat.³²²

Im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen obliegt die Entscheidung, ob die darin festgehaltenen Entlastungen unmittelbar an der Quelle oder durch Steuerabzug gemäß den geltenden gesetzlichen Vorschriften durchgeführt werden, grundsätzlich dem Vergütungsschuldner. Die Verpflichtung zum Steuerabzug beinhaltet die Möglichkeit der Rückerstattung der abkommensrechtlichen Entlastung durch den österreichischen Fiskus an den beschränkt steuerpflichtigen Einkünfteempfänger. Um einer Haftung wegen unterlassenen Steuerabzuges zu entgehen, ist es für den Abzugsverpflichteten erforderlich, bei einer Auszahlung der Vergütung ohne Berücksichtigung der Abzugssteuer, die Erfüllung der im Abkommen festgelegten Voraussetzungen für eine Steuerentlastung nachzuweisen. Dies beinhaltet insbesondere den Nachweis des wirtschaftlichen Zuflusses an eine zum Abkommen berechnete Person.³²³

Sofern die DBA-EntlastungsVO eine Entlastung an der Quelle untersagt und eine zwingende Anwendung des Rückerstattungsverfahrens vorschreibt, trifft die Haftung für den Steuerabzug den inländischen Abzugsverpflichteten.³²⁴ Diesbezüglich ist irrelevant, ob Österreich gemäß den Bestimmungen des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) ein Besteuerungsrecht zusteht oder nicht. In jedem Fall entsteht eine eigenständige Steuerpflicht aus der Haftung.³²⁵ Die Finanzverwaltung legt in ihrer Auffassung zur Geltendmachung der Haftung dar, dass diese ein Besteuerungsrecht der österreichischen Republik "in Gesamtbetrachtung der innerstaatlichen und zwischenstaatlichen Rechtslage" voraussetzt. Die

³²² EStR 2000 Rz 8012.

³²³ Hofbauer, Neuerungen und Zweifelsfragen durch die DBA-Entlastungsverordnung, taxlex 2005, 519; Lang/Loukota, EG-Grundfreiheiten 135.

³²⁴ VwGH 27.5.2015, 2011/13/0111.

³²⁵ Kofler/Renner, BFGjournal 2015, 312; Günther/Paterno in Quellensteuern 205 ff.

DBA-EntlastungsVO etablierte einen Rechtszustand, nach welchem die Durchführung eines Steuerabzugs auf Grundlage eines DBA nur dann nicht zu erfolgen hat, sofern die in der VO festgelegten Tatbestandsmerkmale erfüllt sind.³²⁶ Unter der Voraussetzung der schriftlichen Mitteilung der entsprechenden Ausgaben durch die beschränkt steuerpflichtige Person ist deren Berücksichtigung durch den Abzugsverpflichteten möglich. Allerdings besteht für den Abzugsverpflichteten, wie bereits erwähnt, keine Verpflichtung zum Abzug, da er gemäß § 100 Abs. 2 EStG lediglich für die Korrektheit des Steuerabzugs haftet.³²⁷

Gemäß der geltenden Rechtslage kann eine Haftung für unrichtige Angaben von beschränkt Steuerpflichtigen bestehen. Die österreichischen Steuerbehörden sind im Rahmen der Amtshilferichtlinie grundsätzlich dazu befugt, die Korrektheit der durch den Steuerpflichtigen gemeldeten Betriebsausgaben zu überprüfen. Diesbezüglich ist jedoch zu berücksichtigen, dass sich diese Möglichkeit ausschließlich auf eine nachträgliche Kontrolle beschränkt. Im Falle einer Unrichtigkeit der vom Betroffenen bereitgestellten Informationen, welche auf Grundlage der von den Steuerbehörden des Wohnsitzstaates zur Verfügung gestellten Informationen festgestellt wird, ist Österreich gemäß der Beitreibungsrichtlinie dazu berechtigt, daraus resultierende Steuernachforderungen im Rahmen einer Vollstreckung durch die Behörden des Wohnsitzstaates beizutreiben.³²⁸

Des Weiteren ist der Schuldner der Einkünfte dazu verpflichtet, Aufzeichnungen zu erstellen. Dies umfasst die fortlaufende Dokumentation der dem Steuerabzug unterliegenden Beträge in einer dafür geeigneten Aufzeichnung. In diesem Kontext ist insbesondere darauf zu achten, dass Angaben zum Zeitpunkt der Zahlungs- bzw. Gutschrift- oder Verrechnungsvorgangs sowie Informationen zur Höhe und zum Zeitpunkt der Abführung der einbehaltenen Steuer enthalten sind. Sofern der Schuldner über Aufzeichnungen verfügt, die eine Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit des Steuerabzugs ermöglichen, kann das zuständige Finanzamt eine Befreiung von der Aufzeichnungspflicht ganz oder teilweise aussprechen. Im Falle einer Nettobesteuerung obliegt dem Abzugsverpflichteten die Pflicht, die schriftliche Mitteilung des Einkünfteempfängers zu verwahren. Diese beinhaltet Informationen über die unmittelbar mit

³²⁶ *Marschner* in Jakom EStG¹⁷ § 100 Rz 3.

³²⁷ EStR 2000 Rz 8006d.

³²⁸ *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, 741.

der Einkunftserzielung verbundenen Ausgaben sowie Kopien der vom Einkünfteempfänger vorgelegten Belege.³²⁹

10.1. Inanspruchnahme der Haftung

Die Entscheidung über die Inanspruchnahme der Haftung obliegt gemäß § 100 Abs. 2 EStG grundsätzlich dem Finanzamt.³³⁰ Im Falle der Nichtbefolgung der Verpflichtung zur Abführung der Abgaben durch den Abzugsverpflichteten erfolgt eine Inanspruchnahme mittels Bescheid. In sämtlichen weiteren Fällen findet eine identische Regelung Anwendung. Dies setzt voraus, dass der Vergütungsschuldner die ihm laut DBA-Entlastungsverordnung sowie dem dazu ergangenen Durchführungserlass auferlegte Verpflichtung, die DBA-rechtliche Entlastungsberechtigung in hinlänglichem Maße nachzuweisen, nicht erfüllen kann. In Konsequenz des Haftungsbescheids trifft die Verpflichtung zur Entrichtung der Abzugsteuer neben dem beschränkt steuerpflichtigen Schuldner der Einkünfte auch den Schuldner der Abzugsteuer selbst. Dies ergibt sich aus § 7 BAO. Eine Haftung kann nur begründet werden, wenn sich sowohl aus der innerstaatlichen als auch der zwischenstaatlichen Rechtslage in ihrer Gesamtschau ein Besteuerungsrecht Österreichs ableiten lässt.³³¹

Eine Haftung für den Steuerabzug kann auch bei einer Privatperson gegeben sein. Es ist jedoch zu berücksichtigen, ob eine Durchsetzung im Rahmen des Ermessensspielraums überhaupt möglich ist. Sollte dies nicht der Fall sein, erfolgt eine Vorschreibung an den Steuerschuldner.³³² Im Rahmen der Ermessensausübung ist seitens der Behörden zu berücksichtigen, dass derartige Sachverhalte erlassmäßig geregelt werden sollten, insbesondere dann, wenn Abzugspflichtige in der Vergangenheit davon abgesehen haben, Steuer auf ausbezahlte Honorare zu erheben und diese an die Finanzbehörden abzuführen. In Ermangelung einer schriftlichen Erklärung des beschränkt Steuerpflichtigen über die Höhe seiner der inländischen Besteuerung unterliegenden Einkünfte sowie der Verpflichtung des Abzugspflichtigen zur Aufbewahrung einer solchen Erklärung kann seitens des Steuerpflichtigen nicht mit Erfolg eingewendet werden, dass seitens

³²⁹ EStR 2000 Rz 8014.

³³⁰ *Kofler/Renner*, BFGjournal 2015, 312

³³¹ EStR 2000 Rz 8013; VwGH 27.7.1994, 91/13/0222.

³³² BMF 17.7.2019, EAS 3418.

der Behörde von ihrem durch das Gesetz eingeräumten Ermessen kein Gebrauch gemacht worden sei.³³³

Im Rahmen der Inanspruchnahme des Schuldners der Einkünfte zur Haftung ist zu berücksichtigen, dass die Bereitschaft zur Übernahme der Abzugssteuer gemäß § 99 EStG durch den Schuldner der Einkünfte nicht zwangsläufig gegeben ist. Im Falle einer Uneinigkeit hinsichtlich der Frage, ob der zur Vornahme des Steuerabzugs Verpflichtete die Abzugssteuer "endgültig" übernommen hat, obliegt es dem Finanzamt, eine Erörterung durchzuführen, um den Sachverhalt zu klären. Zu diesem Zwecke ist ein Vertrag oder ein konkludentes Einverständnis erforderlich.³³⁴

In Bezug auf die Haftung für den Steuerabzug lässt sich ebenfalls aus § 100 Abs. 2 EStG ableiten, dass das Gesetz nicht zwischen Brutto- und Netto-Abzugsteuer differenziert. In Konsequenz dessen obliegt dem Abzugsverpflichteten in den Fällen, in denen der Steuerabzug auf Basis eines Nettobetrags erfolgt, die ordnungsgemäße Abführung der Abzugsteuer. Er ist dazu angehalten, eine sorgfältige Prüfung vorzunehmen und zu ermitteln, ob die ihm mitgeteilten Aufwendungen die Voraussetzungen für den Abzug tatsächlich erfüllen. Sofern eine Inanspruchnahme der Haftung vermieden werden soll, ist es dem Abzugsverpflichteten weiterhin möglich, die Abzugsteuer auf Grundlage des Bruttobetrags einzubehalten. Eine weitere Möglichkeit der Regelung der Nettobesteuerung besteht in der Einbeziehung einer zivilrechtlichen Vereinbarung, welche zwischen dem Steuerausländer und dem Auftraggeber abzuschließen ist. Im Falle der Übernahme der Haftung für die Richtigkeit der Ausgaben des Steuerausländers durch den Abzugsverpflichteten kann eine Reduzierung des Auftragnehmerhonorars durch den Abzugsverpflichteten in Betracht gezogen werden.³³⁵

Für eine korrekte Bemessung der Steuerabzüge ist es erforderlich, dass der Abzugsverpflichtete die Möglichkeit hat, zwischen einem Abzug des Brutto- oder des Nettobetrags zu wählen. Dieses Recht ist für die Haftung von entscheidender Bedeutung, da es die Basis für die korrekte Ermittlung der abzuführenden Steuer darstellt. Dies kann jedoch zur Konsequenz haben, dass

³³³ VwGH 27. 11. 2003, Zl. 2003/15/0087; Büsser in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band II - Rechtsprechung (2021) zu § 99 EStG, 11.

³³⁴ *Marschner* in *Jakom EStG*¹⁷ § 100 Rz 4.

³³⁵ *Knörzer*, *taxlex* 2007, 466.

sich in Bezug auf den Steuerausländer zwei unterschiedliche Abzugssteuerbeträge ergeben. Dieser Fall tritt insbesondere dann ein, wenn sämtliche zulässigen Ausgaben nicht offengelegt werden und die Nettobesteuerungsmethode Anwendung findet. Die unterschiedlichen Abzugssteuerbeträge stehen dabei im Einklang mit den geltenden Rechtsvorschriften.³³⁶ In Bezug auf die Haftung für Einkünfte, die an einen Empfänger mit Wohnsitz in einem Mitgliedstaat der EU/des EWR gezahlt werden, vertritt Marschner die Auffassung, dass eine Beschränkung auf den niedrigeren Betrag, der sich aus der Zusammenrechnung der beiden angewandten Methoden ergibt, angemessen wäre.³³⁷ Im vorliegenden Kontext ist von entscheidender Relevanz, dass die Ermittlung des Mindestbetrags, der abzuführen ist, in Abhängigkeit zu der Struktur der Aufwendungen erfolgt, die von der beschränkten Steuerpflichtigen zu leisten sind. Die Bestimmung kann dabei auf Basis des Brutto- oder des Nettobetrags erfolgen. Somit lässt sich eine Abgabenverkürzung ausschließlich dann konstatieren, wenn ein Betrag an die zuständige Behörde abgeführt wird, der unterhalb des niedrigsten gesetzlich festgelegten Abzugssteuerbetrags liegt. In der Konsequenz führt dies zu einer Haftung der Abzugsstelle.³³⁸

Die Sicherungsfunktion lässt sich durch eine primäre Inanspruchnahme des Haftenden gewährleisten.³³⁹ Gemäß § 100 Abs. 3 EStG besteht die Möglichkeit, die Abzugssteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Einkünfte vorzuschreiben, sofern einer der folgenden Punkte erfüllt ist: Erstens, wenn die geschuldeten Beträge vom Schuldner der Einkünfte nicht vorschriftsmäßig gekürzt wurden. In diesem Zusammenhang ist jedoch die Durchsetzbarkeit der Haftung zu berücksichtigen. Eine weitere Möglichkeit der Vorschreibung der Abzugssteuer besteht, wenn der Empfänger der Einkünfte Kenntnis davon hat, dass der Schuldner die Abzugssteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitgeteilt hat.³⁴⁰ Diesbezüglich führt die Finanzverwaltung aus, dass dies auch bei freiwilliger Übernahme durch den beschränkt Steuerpflichtigen der Fall ist.³⁴¹

Die Norm des § 100 Abs. 3 EStG ist in ihrer Grundstruktur ähnlich zur Regelung des § 95 Abs. 4 EStG gestaltet. Im Unterschied zur ersteren handelt es sich bei letzterer jedoch um eine

³³⁶ Knörzer, taxlex 2007, 466.

³³⁷ Marschner in Jakom EStG¹⁷ § 100 Rz 5.

³³⁸ Knörzer, taxlex 2007, 466.

³³⁹ Günther/Paterno in Quellensteuern 196; BFG 9.3.2020, RV/5101880/2017.

³⁴⁰ EStR 2000 Rz 8015; Marschner in Jakom EStG¹⁷ § 100 Rz 6.

³⁴¹ BMF 29.8.2007, EAS 2874.

Vorschrift zur Erhebung der Kapitalertragsteuer, welche an den Empfänger der Kapitalerträge adressiert ist. Ein gemäß § 100 Abs. 3 EStG ausgestellter Bescheid stellt einen separaten Sachbescheid dar, wobei es sich dabei weder um einen Haftungs- noch um einen Veranlagungsbescheid handelt. Im Rahmen der Veranlagung von Einkünften, welche nicht dem Steuerabzug unterliegen, erfolgt keine Vorschreibung von Abzugssteuern.³⁴²

11. Entlastung vom Steuerabzug

Erzielt eine im Ausland ansässige natürliche Person in Österreich Einkünfte, die dem Steuerabzug nach § 99 EStG unterliegen, kann es unter bestimmten Umständen zu einer Entlastung vom Steuerabzug kommen. Gemäß der geltenden Rechtslage kann eine Entlastung von der Abzugsteuer in Betracht gezogen werden, wenn keine Einkünfte gemäß § 98 EStG erzielt werden. Eine weitere Möglichkeit besteht darin, dass die Einkünfte bei einer nachträglichen Veranlagung keine Steuerbelastung zur Folge haben.³⁴³

Sofern aus einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eine Verpflichtung zur Entlastung von der inländischen Steuer für steuerabzugspflichtige Einkünfte hervorgeht, kann diese unter den in der DBA-Entlastungsverordnung näher bestimmten Voraussetzungen unmittelbar anlässlich der Auszahlung erfolgen.³⁴⁴ Zusätzlich besteht die Möglichkeit, den Steuerabzug auch auf der Grundlage des Unionsrechts, vor allem im Rahmen der Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren zu unterlassen.³⁴⁵ Diese Regelung steht in Übereinstimmung mit den Bestimmungen des § 99a EStG, welcher seit dem Jahr 2004 eine Befreiung vom Steuerabzug für Zinsen und Lizenzeinkünfte vorsieht. Eine Befreiung findet demnach dann Anwendung, wenn es sich bei dem Schuldner um eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder um eine Betriebsstätte eines Unternehmens, das seinen Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union hat, handelt. Des Weiteren ist eine Voraussetzung, dass es sich beim Nutzungsberechtigten um ein mit dem Schuldner verbundenes Unternehmen handelt, welches im europäischen Raum ansässig ist. Ebenfalls möglich ist ein mit dem Schuldner verbundenes Unternehmen, welches eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat aufzuweisen hat.³⁴⁶

³⁴² UFS 31.3.09, RV/0513-G/08; *Marschner* in *Jakom* EStG¹⁷ § 100 Rz 6.

³⁴³ EStR 2000 Rz 8016.

³⁴⁴ EStR 2000 Rz 8016.

³⁴⁵ *Marschner* in *Jakom* EStG¹⁷ § 99 Rz 41; EStR 2000 Rz 8016a.

³⁴⁶ EStR 2000 Rz 8016a.

Für die Befreiung vom Steuerabzug gibt es im Wesentlichen drei Möglichkeiten:

1. Zunächst kann eine Entlastung im Zuge einer Veranlagung gemäß § 102 EStG gewährt werden.
2. Im Falle einer unterbliebenen Veranlagung besteht die Option eines Rückerstattungsverfahrens.
3. Eine weitere Möglichkeit stellt die Entlastung an der Quelle dar.³⁴⁷

11.1. Entlastung im Wege einer Veranlagung

Das Einkommensteuergesetz unterscheidet in § 102 Abs. 1 zwei Arten der Veranlagung: die Pflichtveranlagung und die Antragsveranlagung. Im Rahmen des Antragsverfahrens ist eine Frist für die Einreichung der entsprechenden Dokumente von fünf Jahren vorgesehen, die nach Abschluss des Veranlagungszeitraums zu laufen beginnt. Es besteht die Möglichkeit, die Werbekosten und Betriebsausgaben abzuziehen. Dies ist jedoch nur teilweise und unter Vorlage eines Besteuerungsnachweises möglich.³⁴⁸ Gemäß § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG bedarf es für die Besteuerung jener Einkünfte, bei welchen der Empfänger der Betriebsausgaben selbst nicht der EU oder dem EWR angehört und beschränkt steuerpflichtig ist, eines entsprechenden Nachweises. Innerhalb des EU/EWR-Raumes kann auf den Nachweis verzichtet werden, da die zur Verfügung stehende Amts- und Vollstreckungshilfe eine ähnliche Funktion erfüllt.³⁴⁹ Die Ermittlung der zu veranlagenden Einkünfte erfolgt gemäß den allgemeinen Vorschriften zur Gewinnermittlung bzw. zur Ermittlung des Überschusses. In Übereinstimmung mit § 102 Abs. 3 EStG ist vor der Anwendung des Tarifs zur Bemessungsgrundlage ein Betrag von 10 486 Euro hinzuzurechnen. Die besagte Regelung bewirkt, dass Steuerpflichtige, die ihre Einkünfte grenzüberschreitend streuen, sich nicht mehrfach des steuerfreien Existenzminimums erfreuen können.³⁵⁰

³⁴⁷ Marschner in Jakom EStG¹⁷ § 99 Rz 42.

³⁴⁸ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) 353; EStR 2000 Rz 8032.

³⁴⁹ Lang, Die Neuregelung der beschränkten Steuerpflicht nach dem Abgabenänderungsgesetz 2004, SWI 2005, 156.

³⁵⁰ Marschner in Jakom EStG¹⁷ § 102 Rz 18; Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) 314.

Im Hinblick auf die Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens kann die Abzugsteuer bei Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen und Vortragsveranstaltungen unterbleiben, sofern im Falle einer nachträglichen Antragsveranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG eine Inlandssteuerleistung nach Maßgabe des für beschränkt Steuerpflichtige geltenden Einkommensteuertarifs für das betreffende Jahr nicht zu erwarten ist und die im Erlass AÖF Nr. 256/2005 festgehaltenen Bedingungen erfüllt sind. Die maßgebende Schwelle lässt sich gemäß § 42 Abs. 2 EStG ermitteln. Erhält eine in Österreich lediglich mit beschränkter Steuerpflicht auftretende Person für ihre Vortragstätigkeit kein Honorar, sondern lediglich die Erstattung der Reisekosten, oder werden die Reisekosten vom Veranstalter ohne Honorarauszahlung übernommen, so ist Folgendes zu berücksichtigen: Erstens erfolgt im Rahmen der Verfahrensvereinfachung eine Befreiung von der Abzugsteuer, sofern im Falle einer Veranlagung die Übernahme bzw. der Ersatz der Reisekosten als Betriebsausgabe abzugsfähig wäre. Eine schriftliche Erklärung des beschränkt Steuerpflichtigen ist hierfür nicht erforderlich. Sofern die oben genannten Kriterien nicht erfüllt werden, trifft die Haftung für die nicht einbehaltene Abzugsteuer den inländischen Veranstalter.³⁵¹ Der erwähnte Erlass BMF AÖF Nr. 69/2006 beinhaltet die Möglichkeit der Befreiung von der Pflicht zum Abzug von Lohnsteuer für Gastlehrer. Dies impliziert die Vorlage einer schriftlichen Erklärung, aus der ersichtlich wird, dass die im Inland erzielten Einkünfte nach Abzug etwaiger Aufwendungen im Kontext von Unterkunft und Reisen den jeweiligen Jahresgrenzbetrag von 2.331 Euro nicht überschreiten.³⁵²

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung sind Einkünfte aus einer im Inland ausgeübten oder verwerteten nichtselbstständigen Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender bei unterhaltenden Darbietungen gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 EStG außer Ansatz zu lassen. Dieses Vorgehen setzt voraus, dass die Lohnsteuer gemäß dieser gesetzlichen Regelung einbehalten wurde und kein Antrag auf Veranlagung der betreffenden Einkünfte gestellt wurde.³⁵³ Im Falle der in § 102 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG definierten Fälle ist eine Veranlagung der Einkünfte verpflichtend. Eine Veranlagung der Einkünfte kann nur erfolgen, sofern eine Erklärungspflicht gemäß § 42 EStG besteht.³⁵⁴ Im Rahmen der Pflichtveranlagung werden in erster Linie solche Einkünfte erfasst, die mangels

³⁵¹ EStR 2000 Rz 8030.

³⁵² Marschner in *Jakom* EStG¹⁷ § 102 Rz 1; EStR 2000 Rz 8031.

³⁵³ Ritz, *Ausländische Besteuerungsnachweise - Mitwirkungspflicht bei abgabenrechtlich nicht bedeutsamen Umständen?*, SWI 2003, 109; EStR 2000 Rz 8033.

³⁵⁴ EStR 2000 Rz 8035.

Besteuerungspflicht bislang noch nicht in der Einkommensteuererklärung berücksichtigt wurden. Die Pflichtveranlagung erstreckt sich des Weiteren auf Sachverhalte, die im Kontext einer betrieblichen Tätigkeit mindestens einer oder mehrerer beteiligten Personen stehen, unabhängig davon, ob ein Steuerabzug erfolgt.³⁵⁵ In den in § 102 Abs. 1 Z 3 EStG definierten Sachverhalten erfolgt eine Veranlagung ausschließlich auf Antrag des Steuerpflichtigen; dies gilt unabhängig davon, ob eine Veranlagung von Einkünften verpflichtend ist oder nicht.³⁵⁶

11.2. Erstattung nach § 240 BAO

Des Weiteren besteht, sofern keine Veranlagung stattfindet, die Möglichkeit der Rückerstattung. Dabei führt die zum Steuerabzug verpflichtete Partei den kompletten Steuerabzug durch und der Einkommensempfänger beantragt daraufhin die Steuerrückerstattung. Der entsprechende Antrag basiert auf dem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und wird beim Finanzamt für Großunternehmen mit dem Formular ZS-RD1 eingereicht. Liegt schließlich keine beschränkte Steuerpflicht nach § 98 vor, kann ein Antrag gemäß § 240 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung (BAO) beim zuständigen Wohnsitzfinanzamt des Einkommensschuldners eingereicht werden. Auf diese Weise ist es auch möglich, zu Unrecht abgezogene Steuern zu korrigieren oder zurückzuerstatten. Seit dem 1. Januar 2023 ist die gesetzliche Erleichterungsmöglichkeit nach § 240 Abs. 4 BAO auf Basis eines Doppelbesteuerungsabkommens vorhanden. Diese Vorschrift enthält die Anforderungen sowie das Verfahren zur Erlangung einer Entlastung vom Steuerabzug anhand von zwischenstaatlichen Abkommen und damit zur Verhinderung einer Doppelbesteuerung.³⁵⁷

Im Allgemeinen erfolgt die Erstattung von Steuerabzügen nachrangig gegenüber einer Veranlagung, so dass die Rückvergütung erst dann in Frage kommt, wenn eine Veranlagung an sich nicht mehr möglich ist oder nicht vorgenommen wurde. Die Steuerbehörde kann eine solche freiwillige Veranlagung jedoch nicht zwangsweise veranlassen und den Antrag auf

³⁵⁵ Marschner in Jakom EStG¹⁷ § 99 Rz 1; EStR 2000 Rz 8037.

³⁵⁶ EStR 2000 Rz 8038.

³⁵⁷ Blum/Riedl, Neuerungen im internationalen Steuerrecht – Ein Überblick. SWI 2022, 422; Rosenberger/Bendlinger, Aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht, SWK 2022, 1158-1165; Hellebrandt, Aktuelle Fragen zum Unternehmenssteuerrecht, ecolex 2023, 157; EStR 2000 Rz 8022; Marschner in Jakom EStG¹⁷ § 99 Rz 42.

Rückerstattung auch nicht abweisen, sofern sich der Steuerzahler für diese Möglichkeit entschließt.³⁵⁸

11.3. Entlastung an der Quelle

Häufig erweist es sich für den Einkommensempfänger als günstiger, wenn der Abzugsverpflichtete die Steuerermäßigung direkt an der Quelle einbehält. Dadurch erspart sich der Abgabepflichtige die mit einem Veranlagungs- oder Rückerstattungsantrag verbundenen Kosten und verhindert auch die Zinslast, die sich aus der späteren Zahlung des vollständigen Betrags ergeben würde. Andererseits bleibt der Abzugsverpflichtete für den ordnungsgemäßen Steuerabzug verantwortlich. Deshalb ist das Erstattungsverfahren im Allgemeinen von größerem Vorteil für ihn, da er dadurch Rechtssicherheit und Transparenz in Bezug auf die Steuerlage des Einkommensempfängers erhält.³⁵⁹

Eine Entlastungspflicht an der Quelle lässt sich lediglich aus zivilrechtlichen Vertragsverhältnissen zwischen dem Abzugsverpflichteten und dem Einkommensempfänger ergeben. Infolgedessen kann aus dem Steuerrecht keine unmittelbare Verpflichtung für eine Entlastung der Steuer an der Quelle erwachsen. Der § 99 des Einkommensteuergesetzes nennt keine konkrete zeitliche Begrenzung für die Rückerstattung des Steuerabzugs, woraus hervorgeht, dass es keine gesetzlich festgelegte Frist für die Abwicklung dieser Rückerstattung zu beachten gilt. Entsprechend der Rz 8027 der Einkommensteuerrichtlinien (EStR) ist nicht zu beanstanden, dass Abzugsverpflichtete den Steuerabzug in voller Höhe einbehalten, um einem Haftungsrisiko zu entgehen, und zwar unabhängig von den Regelungen eines geltenden Doppelbesteuerungsabkommens. Auf diese Weise kann die mit dem Steuerabzug beauftragte Partei den im Ausland ansässigen Einkommensempfänger darauf aufmerksam machen, dass er den Weg der Rückerstattung einschlagen muss, um von der im Abkommen vorgesehenen Steuerentlastung zu profitieren. In Konsequenz dessen obliegt es dem ausländischen Einkommensempfänger, selbst einen Antrag auf Erstattung zu stellen, um in den Genuss der im Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Steuerentlastung zu gelangen.³⁶⁰

³⁵⁸ Neumüller/Stöcklinger, Die „neue“ Rückerstattung von Quellensteuern aufgrund von DBA, AVR 2022, 195.

³⁵⁹ Marschner in Jakom EStG¹⁷ § 99 Rz 43.

³⁶⁰ EStR 2000 Rz 8027.

11.4. Entlastung auf Grundlage der DBA-Entlastungsverordnung

Die DBA-Entlastungsverordnung (BGBl. III Nr. 92/2005) findet Anwendung auf diejenigen Einkünfte, welche ab dem 1. Juli 2005 zugeflossen sind.³⁶¹ Die Verordnung wurde am selben Tag in Kraft gesetzt. Bis zu diesem Zeitpunkt fand ein Erlass des BMF Anwendung, welcher Regelungen hinsichtlich der Entlastung traf. Die Rechtsgrundlage für den Erlass der Verordnung findet sich in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen, die in Verbindung mit der allgemeinen Ermächtigung zum Erlass von Verordnungen gemäß Art. 18 Abs. 2 B-VG zu betrachten sind. Diese Rechtsverordnung findet Anwendung im gesamten österreichischen Abkommensnetz.³⁶²

Gemäß der DBA-EVO besteht die Möglichkeit einer Entlastung an der Quelle, wobei es sich um eine optionale Regelung handelt. Insofern obliegt es dem Schuldner der Einkünfte, zu bestimmen, ob ein etwaiger Steuerabzug vorgenommen wird und der ausländische Steuerpflichtige im Anschluss daran auf die Rückerstattung der einbehaltenen Beträge verwiesen wird, alternativ, ob der Steuerabzug von Beginn an unterbleibt.³⁶³ Diesbezüglich sei angemerkt, dass gemäß der geltenden Rechtslage eine Haftung des Vergütungsschuldners nur dann ausgeschlossen ist, sofern der Besteuerungsanspruch durch das DBA gänzlich ausgeschlossen wird. Die Gewährung des Wahlrechts ist demnach eine Konsequenz dessen, dass im Falle der Entlastung sämtliche Risiken hinsichtlich einer rechtskonformen Implementierung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen dem Schuldner der Vergütung obliegen und nicht dem Finanzamt.³⁶⁴

In Übereinstimmung mit § 5 der Verordnung ist eine Entlastung lediglich in spezifischen, gesetzlich definierten Fällen nicht zulässig. Die Entlastungswirkung tritt demnach nicht ein, sofern den Dokumentationsverpflichtungen gemäß den Paragraphen 2 bis 4 nicht ausreichend nachgekommen wurde. Weiterhin ist eine Entlastung ausgeschlossen, wenn dem Vergütungsschuldner Umstände bekannt waren bzw. bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätten bekannt sein müssen, dass die Einkünfte dem ausländischen Empfänger der Vergütung steuerrechtlich nicht zuzurechnen sind. Des Weiteren

³⁶¹ EStR 2000 Rz 8021a.

³⁶² Jirousek/Loukota, Die DBA-Entlastungsverordnung, ÖStZ 2005, 336.

³⁶³ Jirousek/Loukota, Die DBA-Entlastungsverordnung, ÖStZ 2005, 335.

³⁶⁴ Migglautsch, Budgetbegleitgesetz 2007 – Ausübung von Wahlrechten im Rahmen der Abzugsteuer, SWI 2007, 252.

ist eine Entlastung ausgeschlossen, sofern Vergütungen aus einer Tätigkeit im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG nicht an den Erbringer der dort erwähnten Leistungen, sondern an Dritte gezahlt werden und keine Unterlagen mit Angaben zu Namen und Anschrift des Empfängers vorliegen. Liegen keine Belege über den Erbringer der Tätigkeit sowie Informationen bezüglich der Höhe der Vergütungen vor, oder werden Entgelte für die Gestellung von Arbeitskräften zur Ausübung einer inländischen Tätigkeit gezahlt (mit Ausnahme der konzerninternen Überlassung von Angestellten). Als weiterer Tatbestand, der einer Entlastung entgegensteht, kann der Fall einer ausländischen Stiftung, eines ausländischen Trusts oder eines ausländischen Investmentfonds als Einkünfteempfänger angeführt werden. Diese Regelung findet gleichermaßen Anwendung, wenn es sich bei dem Ort der Geschäftsleitung einer juristischen Person, für die eine Entlastung der Einkünfte beantragt wird, nicht um den Gründungsstaat handelt. In den Fällen, in denen Kapitalerträge zur Fälligkeit oder im Rahmen der Wertpapierveräußerung an Kreditinstitute ausgezahlt werden, ist eine Entlastung gemäß der DBA-EntlastungsVO ebenfalls nicht zulässig. Insofern Vergütungen, die gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG der beschränkten Steuerpflicht unterfallen, nicht an den Erbringer der dort aufgeführten Tätigkeiten, stattdessen jedoch an Dritte gezahlt werden, besteht die Möglichkeit, den Steuerabzug lediglich für den Teil der Vergütungen vorzunehmen, der an den Erbringer der Tätigkeit weiterfließt. Eine Entlastung an der Quelle ist aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens für diesen Teil des Betrags nicht zulässig.³⁶⁵

³⁶⁵ Lang/Loukota, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006) 135; EStR 2000 Rz 8021b.

12. Conclusio

Im Rahmen der vorliegenden Masterarbeit wurden die Tatbestände für den Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht gemäß § 99 EStG einer eingehenden Untersuchung unterzogen. Dieser Steuerabzug wird auch als "besondere Abzugssteuer" bzw. "Ausländersteuer" bezeichnet. Der Zweck des Steuerabzugs gemäß § 99 EStG besteht in der Sicherstellung und Vereinfachung der Besteuerung von Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger, deren Erfassung im Rahmen der Veranlagung mit einem hohen Verwaltungsaufwand verbunden wäre und die zudem ein erhöhtes Hinterziehungsrisiko bergen. Gemäß § 99 Abs. 2 Z. 1 EStG unterliegt der Abzugssteuer grundsätzlich der "volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder Gewinnanteile". Dies bedeutet, dass bei der Berechnung der Abzugssteuer die Einnahmen ohne Abzug von Aufwendungen und Kosten zugrunde gelegt werden. Der Steuersatz der Bruttobesteuerung beläuft sich grundsätzlich auf 20 Prozent. Für die Einkünfte aus Immobilien-Investmentfonds und stillen Gesellschaften (§ 99 Abs. 1 Z 6 und 7 EStG) ist jedoch ein Steuersatz von 27,5 Prozent vorgesehen, der dem Kapitalertragsteuerabzug entspricht. Die Möglichkeit, Aufwendungen im Rahmen der Antragsveranlagung gemäß § 102 EStG geltend zu machen, besteht in sämtlichen der angeführten Fälle. Allerdings wurde mittels BudBG 2007, in Anknüpfung an die Rechtsprechung des EuGH sowie des VwGH, ein zusätzlicher Aspekt in Form der Option zum "Nettosteuerabzug" in § 99 Abs. 2 Z 2 EStG implementiert. Im Rahmen EU- und EWR-bezogener Sachverhalte wurde somit die Möglichkeit eröffnet, unmittelbar mit den Einnahmen korrelierende Ausgaben zu berücksichtigen, sofern diese dem Abzugsverpflichteten schriftlich mitgeteilt wurden. In diesem Kontext beläuft sich der Steuerabzug auf 20 Prozent bis zu einem Einkommensbetrag von 20.000 Euro, wobei ein Satz von 25 Prozent für darüber hinausgehende Einkünfte Anwendung findet.³⁶⁶

Der Fokus der vorliegenden Masterarbeit lag auf der Untersuchung der Brutto- bzw. Nettobesteuerungsmethode. Zu diesem Zweck wurden anhand von Beispielen mit unterschiedlich hohen Bemessungsgrundlagen die steuerlichen Auswirkungen der beiden Methoden für den beschränkt Steuerpflichtigen analysiert und gegenübergestellt. In der ersten Untersuchung wurden zwei Fälle miteinander verglichen. In einem Fall wurde ein Honorar in Höhe von 10.000 Euro angesetzt, während im anderen Fall ein Honorar in Höhe von 25.000

³⁶⁶ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) 309; Gassner/Lang/Lechner, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 161; Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Quellensteuern - Abzugsteuer nach § 99 EStG (2016) 1.

Euro zugrunde gelegt wurde. In Rahmen der Nettobesteuerungsmethode wurden die gleichen Einkommen herangezogen. Dabei wurden die mit den Einkünften unmittelbar in Zusammenhang stehenden Ausgaben in Abzug gebracht. Die vorliegende Untersuchung kommt zu dem Ergebnis, dass die ausbezahlten Vergütungen bei der Nettobesteuerung höher sind als bei der Bruttobesteuerung. Außerdem wurde beobachtet, dass der Auszahlungsbetrag aufgrund des höheren Steuersatzes bei der Nettobesteuerungsmethode niedriger ist, wenn der höhere Betrag als Bemessungsgrundlage verwendet wird. Des Weiteren wurde festgestellt, dass bei Anwendung der Bruttobesteuerungsmethode der Auszahlungsbetrag für den beschränkt Steuerpflichtigen bei Übernahme der Abzugssteuer durch den Abzugsverpflichteten gleich bleibt. Bei Anwendung der Nettobesteuerungsmethode hingegen ergibt sich für den Steuerausländer ein Vorteil, wenn der Steuerabzug nicht übernommen wird, da sich der Auszahlungsbetrag dabei um 2,91 % erhöht.

Unionsrechtlich ist entscheidend, dass die Pauschalbesteuerung mit linearen Tarifen nicht zu einer Benachteiligung beschränkt Steuerpflichtiger gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen führt. Zu diesem Zweck wurde eine Gegenüberstellung der hypothetischen Steuerbelastung vorgenommen, um die Belastungsunterschiede zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen zu analysieren. Im Falle einer Antragsveranlagung oder Berechnung des hypothetischen Steuersatzes ist eine Hinzurechnung des in § 102 Abs. 3 EStG festgelegten Betrags erforderlich. Dieser Betrag beläuft sich für das Jahr 2024 auf 10 486 Euro. Damit wird verhindert, dass beschränkt Steuerpflichtige durch Streuung ihrer Einkünfte das Existenzminimum mehrfach in Anspruch nehmen können.³⁶⁷ Um den Effekt des höheren Steuersatzes darzustellen, wurden zwei unterschiedliche Beträge als Bemessungsgrundlage verwendet. Die Ergebnisse zeigen, dass bei einem niedrigen Einkommen, im Beispiel 12.000 Euro, die progressive Besteuerung günstiger ist. Bei höheren Einkommen, im Beispiel 30.000 Euro, erweist sich die Nettobesteuerungsmethode als günstiger. Der Grund liegt darin, dass die Steuer der dritten Tarifstufe des progressiven Steuertarifs im Sinne des § 33 EStG einen Steuersatz von 30 % aufweist, während die zu vergleichende Nettoabzugsteuer ab einem Einkommen von 20.001 Euro einen Steuersatz in Höhe von 25 % vorsieht.

³⁶⁷ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) 310; Marschner in Jakom EStG¹⁷ § 102 Rz 18.

Im Ergebnis zeigt sich, dass der Progressionssteuersatz für Einkommen bis zu 20.818 Euro günstiger ist als der Pauschalsteuersatz. Für darüber hinausgehende Einkommen ist die Nettobesteuerung günstiger. Die Gegenüberstellung von Brutto- und Nettobesteuerungsmethoden zeigt, dass die Nettobesteuerungsmethode bei einem Einkommen über 20.001 Euro vorteilhafter für den beschränkt Steuerpflichtigen ist. Im Rahmen der Bruttobesteuerungsmethode können jedoch die mit den Einkünften zusammenhängenden Aufwendungen im Rahmen einer Veranlagung nachträglich geltend gemacht werden, wodurch sich der Auszahlungsbetrag erhöhen würde. Allerdings sei darauf verwiesen, dass die Durchführung der Besteuerung im Rahmen einer Antragsveranlagung ein beträchtliches Maß an Verwaltungsaufwand erfordert.³⁶⁸ In Summe lässt sich festhalten, dass es für beschränkt Steuerpflichtige, die in Österreich Einkünfte erzielen, die gemäß § 99 EStG zu versteuern sind, empfehlenswert ist, die verschiedenen Methoden der Besteuerung zu evaluieren und gegenüberzustellen. Auf diese Weise kann für jeden Einzelfall die vorteilhafteste Alternative gewählt werden.

³⁶⁸ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) 309.

13. Literaturverzeichnis

- Atzmüller/Herzog/Mayr*, AbgÄG 2004: Wichtiges aus der Einkommensteuer, RdW 2004, 621.
- Atzmüller/Hammerl/Mayr*, Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2007, RdW 2008, 106.
- Bendlinger*, Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts³ (2017) 282.
- Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) 314.
- Blum/Riedl*, Neuerungen im internationalen Steuerrecht – Ein Überblick. SWI 2022, 422.
- Brennsteiner/Wanke* in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 15, Rz 6.
- Bieber/Tratlehner*, Abzugsteuer gemäß § 99 EStG (Steuerausländer) (Stand 06.9.2023, Lexis Briefings in lexis360.at)
- Burgstaller/Loukota*, Welche Konsequenzen hat der EuGH-Fall Gerritse? SWI 2003, 244.
- Burgstaller/Schuch*, Beschränkt steuerpflichtige Schriftsteller, Vortragende, Künstler, Artisten und Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen, in Gassner, Lang, Lechner, Schuch, Staringer (Hrsg) Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 153.
- Büsser* in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer - (EStG 1988)⁶² - Rechtsprechung (2021) zu § 99 EStG.
- Cordewener/Grams/Molenaar*, Neues aus Luxemburg zur Abzugsbesteuerung nach § 50a EStG, IStR 2006, 739.
- Daurer/Weiss-Turcan* in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 99 (Stand 1.2.2023, rdb.at).
- Doralt/Mayr/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ Rz 771.
- Ebner*, Der Einfluss der Steuerreform auf die Unternehmensbesteuerung, ÖStZ 1988, 133.
- Ebner* in Jakom Einkommensteuergesetz¹⁶ (2023) § 15 Rz 10.
- Ebner* in Jakom Einkommensteuergesetz¹⁷ (2024) § 25 Rz 1.
- Edlbacher*, Steuerberaterinformation⁴² (2024) Rz 4046.
- Ehrke-Rabel* in Hofstätter/Reichel EStG (2014) § 98 Tz 2.
- Fuchs/Ehrke-Rabel* in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter (Hrsg), Die Einkommensteuer - EStG 1988 III EStG³⁹ § 99 Rz 4.
- Fuchs* in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer – EStG 1988 Band III A³⁹ § 99 Rz 3.

Fuchs in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer – EStG 1988 Band III A⁴³ § 1 Rz 21.

Gassner/Lang/Lechner, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 161.

Gerhartl, Künstler im Arbeits-, Sozial- und Steuerrecht (2011) 207.

Gradwohl/Weinzel, Die Tücken der Abzugsteuer und deren Haftung bei Künstlern, taxlex 2023, 31.

Günther/Paterno, Die Haftung des Abzugsverpflichteten, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg) Quellensteuern - Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger (2010) 205 ff.

Haslehner, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht (2009) 344.

Hasonovic/Spies, Steuerrechtliche Auswirkungen von internationalen Handelsbeziehungen, SWI 14, 174.

Haunold/Stangl/Tumpel, EuGH: Berücksichtigung von Aufwendungen bei Quellensteuerabzug auf Zinserträge eines in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen, SWI 2016, 574.

Hellebrandt, Aktuelle Fragen zum Unternehmenssteuerrecht, ecolex 2023, 157.

Hey in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004), 24.

Hofbauer, Neuerungen und Zweifelsfragen durch die DBA-Entlastungsverordnung, taxlex 2005, 519.

Hohenwarter-Mayr/Koppensteiner, Die Erhebung von Quellensteuern im Verhältnis zu Drittstaaten aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, in Lang/Schuch/Staringer, Quellensteuern - Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger (2010) 118.

Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Quellensteuern - Abzugsteuer nach § 99 EStG (2016) 1.

Intemann/Nacke, Die EuGH-Entscheidung in der Rs. Scorpio, DB 2007, 1430.

Kanduth-Kristen/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) 309.

Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, Jakom Einkommensteuergesetz¹² § 99 Rz 27.

Knechtl in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 70 Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer (Stand 1.1.2024, rdb.at)

Knörzer, Anmerkungen und Fragen zur neuen Netto-Abzugsteuer, taxlex 2007, 467.

Kofler, Scorpio: „Ausländersteuer“ und Gemeinschaftsrecht, *ÖStZ* 195, 80.

Kofler/Renner, Haftung für Abzugssteuer bei beschränkter Steuerpflicht, *BFGjournal* 2015, 312.

Kofler/Tumpel, Korrektur unwillkommener Rechtsprechung oder systemkonforme Anpassungen? Anmerkungen zum Begutachtungsentwurf zum BudgetbegleitG 2007, *SWK* 2007, 289.

Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) Rz VII/246 ff.

Kofler in Hörtnagl/Kühbacher/Mayr/Pülzl/Zorn (Hrsg), Gleichheitsgrundsatz und beschränkte Steuerpflicht (2024) 259 (286).

Konezny, Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, in *Lang/Schuch/Staringer*, Handbuch Bilanzsteuerrecht (2005) 129.

Krüglstein, Der Künstlerdurchgriff im nationalen und internationalen Steuerrecht (2009).

Kudert, Der »wirtschaftliche Zusammenhang« im Außensteuerrecht aus steuerrechtlicher und (betriebs-)wirtschaftlicher Sicht, *StuW* 2018, 75.

Kühbacher, Die Rs "Truck Center SA" - Neues zur Abzugsbesteuerung des § 99 EStG?, *ÖStZ* 2009, 472.

Lang, Die Neuregelung der beschränkten Steuerpflicht nach dem Abgabenänderungsgesetz 2004, *SWI* 2005, 165.

Lang, Der Steuerabzug nach § 99 EStG, *SWI* 2003, 449.

Lang/Loukota, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006) 135.

Lietdke, Beschränkte Steuerpflicht, *DB* 1985, 675.

Loukota, Der Auslandskünstlererlass, *SWI* 1999, 258.

Loukota, DBA-Entlastungsverordnung – Fluch oder Segen? *VWT* 2007, 28.

Loukota, Missverständnisse bei der Besteuerung ausländischer Orchester und Theater, *SWI* 2000, 440.

Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 17 Rz 67.

Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Steuerabzug in besonderen Fällen EStG¹⁵ § 99 Rz 22.

Macher, Besteuerung ausländischer Unternehmer, *SWI* 1996, 212.

*Marschner in Jakom Einkommensteuergesetz*¹⁷ § 98 Rz 26.

Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 15, Rz 28.

Migglausch, Budgetbegleitgesetz 2007 – Ausübung von Wahlrechten im Rahmen der Abzugsteuer, SWI 2007, 252.

Moldaschl in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, WU-KStG³, § 21 Rz 54.

Morgenthaler, Beschränkte Steuerpflicht und Gleichheitssatz, IStR 1998, 258.

Mäder/Haas, Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht (Stand 08.2.2024, Lexis Briefings in lexis360.at)

Neumüller/Stöcklinger, Die „neue“ Rückerstattung von Quellensteuern aufgrund von DBA, AVR 2022, 195.

Novosel in *Steueroptimale Rechtsformwahl bei operativer Tätigkeit deutscher Personengesellschaften in Österreich 2017*¹, 110.

Petutschnig/Six, Rs Scorpio - Das Ende der Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, taxlex 2006, 613.

Platzer/Hunka, Aktuelles zur Abzugsbesteuerung bei beschränkter Steuerpflicht, PV-International 2019, 17.

Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 99 Rz 1.

Rosenberger/Bendlinger, Aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht, SWK 2022, 1158-1165.

Ruppe, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG-Kommentar, Einf ESt Rz 98.

Sabara/David, Entsendung - Besteuerungsregelungen, Lexis Briefings Personalrecht 2024, 1.

Sadlo/Renner, Die Lohn- und Einkommensteuer Einkommensteuer¹³ (2013), 491.

Schaumburg, Internationales Steuerrecht? (1998), Rz 5.

Schmaranzer, Anpassungsbedarf der Steuersätze bei Nettobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, SWK 18/2022, 777.

Spiehs, Quellensteuern auf dem Prüfstand des EuGH: Abzugssteuer bei inländischer Präsenz des ausländischen Dienstleisters unzulässig, ÖStZ 2014, 531.

Steinhauser/Kudert, Abzugsfähige Ausgaben im Rahmen der Nettoabzugsteuer gem § 99 Abs 2 Z 2 EStG, StAW 2018, 93.

Sutter/Pfalz in *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer⁶² (2016) § 16 Rz 21.

Tanzer/Unger, Bei natürlichen Personen: Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt (§ 26 BAO), LexisNexis 2021, 68.

- Toifl*, Der Durchgriff nach § 50a Abs 4 Nr 1 dEStG und § 99 Abs 1 Z 1 öEStG, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 223.
- Toifl*, Der subjektive Tatbestand im Steuer- und Steuerstrafrecht (2010) 343.
- Vock*, Erträge aus einem inländischen Immobilienfonds im internationalen Steuerrecht, SWI 2005, 81.
- Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG Einkommensteuergesetz (2019) § 22 Rz 56.
- Waser*, Nettoabzugsbesteuerung bei Inbound-Arbeitskräftegestellung zulässig, SWI 2017, 85.
- Wassermeyer/Schwenke* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke*, OECD-MA Kommentar³, Art 17 MA Rz 5.
- Wieser*, Die schwierige Abgrenzung betrieblicher und außerbetrieblicher Zahlungen, SWK 1991, 139.
- Winter/Kern/Marchhart/Furtak*, Abzugsteuer: Die wichtigsten Regelungen inkl Checkliste für die Praxis, RWP 2022/6, 31.
- Zeiler*, Die Besteuerung von Sportlern : Einkunftsarten - Einkünfteermittlung - Internationales Steuerrecht 2016, 179.
- Zimmermann/Könemann*, Einnahmen ohne Zufluss? – Zur Anwendung des § 50a Abs. 4 EStG bei geldwerten Vorteilen in Form von Reisedienstleistungen, IStR 2003, 774.

14. Judikaturverzeichnis

Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs (EuGH)

EuGH 14. 02. 1995, C-279/93, Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31.

EuGH 12. 06. 2003, C-234/01, Gerritse, ECLI:EU:C:2003:340.

EuGH 06. 07. 2006, C-346/04, Conjin, ECLI:EU:C:2006:445.

EuGH 03. 10. 2006, C-290/04, Scorpio, ECLI: EU: C:2006:630.

EuGH 15. 02. 2007, C-345/04, Centro Equestre, ECLI:EU:C:2007:96.

EuGH 31. 03. 2011, C-450/09, Schröder, ECLI:EU:C:2011:198.

EuGH 24. 02. 2015, C-559/13, Grünewald, ECLI:EU:C:2015:109.

EuGH 13. 07. 2016, C-18/15, Brisal, ECLI:EU:C:2016:549.

Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofs

VwGH 6.12.1957, 2843/54.

VwGH 10.04.1964, 2154/63.

VwGH 12.12.1978, 0975/76.

VwGH 26.02.1979, 1525/77.

VwGH 15.4.1980, 2805/79.

VwGH 20.10.1982, 81/13/0083.

VwGH 3.3.1987, 86/14/0128.

VwGH 02.05.1991, 90/13/0274.

VwGH 19.05.1993, 91/13/0032.

VwGH 27.7.1994, 91/13/0222.

VwGH 18.7.1995, 91/14/0217.

VwGH 24.04.1996, 92/13/0026.

VwGH 20.2.1997, 95/15/0135.

VwGH 20.02.1997, 95/15/0135.

VwGH 19.3.1997, 94/13/0220.
VwGH 29.01.1998, 95/15/0043
VwGH 24.11.1999, 94/13/0233.
VwGH 27. 9. 2000, 96/14/0126.
VwGH 28. 3. 2001, 95/13/0276.
VwGH 26. 6. 2001, 97/14/0012.
VwGH 27.11.2003, Ra 2000/15/0033.
VwGH 11.12.2003, Ra 2000/14/0165.
VwGH 27.4.2005, Ra 2002/14/0050.
VwGH 19.10.2006, Ra 2006/14/0109.
VwGH 28.11.2007, Ra 2007/15/0055.
VwGH 04.02.2009, Ra 2006/15/0227.
VwGH 28.05.2009, Ra 2006/15/0360.
VwGH 24.06.2009, 2009/15/0090.
VwGH 27.5.15, 2011/13/0111.
VwGH 22.05.2013, Ra 2009/13/0031.
VwGH, 27. 5. 2015, 2011/13/0111.
VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0136.
VwGH 23.4.2021, Ra 2020/13/0089.
VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067.

Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts

BFG 2.4.19, RV/5101021/2013.
BFG 9.3.20, RV/5101880/2017.
BFG 01.12.2021, RV/7101298/2013.
BFG 22.8.2022, RV/7100217/2017.

Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

BFH 28. 4. 2004, I R 39/04.

BFH 27. 7. 2011, I R 56/10.