

## Checkliste Erkennen von Abzugsteuerfällen in der Buchhaltungspraxis

Abzugsteuern sind in aller Munde. Den fachkundigen Personen im Unternehmen, den Steuerberatern und der Betriebsprüfung ist das Risiko bewusst. Im betrieblichen Alltag ist der Handlungsbedarf allerdings oftmals schwer auszumachen. Nur wenn die relevanten Personen im Unternehmen (Buchhaltung, Einkauf, etc) in die Thematik eingebunden werden, kann der Haftungsfalle begegnet werden. Die angeschlossene Checkliste bietet einen allgemeinen Überblick, richtet sich in erster Linie an Buchhalter und soll diesen ermöglichen Abzugsteuer-Fälle zu erkennen.

Die Checkliste ist so aufgebaut, dass die blau bzw grau hinterlegten Fragen Hilfestellung bei der Erkennung einer Abzugsteuerthematik bieten sollen. Bei den ersten drei (blau hinterlegten) Fragestellungen handelt es sich um Einstiegsfragen - sollten diese drei Fragen mit "ja" zu beantworten sein, schließen daran die grau hinterlegten Fragen an, welche die einzelnen Abzugsteuerfälle behandeln; sollten sowohl die drei Basisfragen sowie zumindest eine grau hinterlegte Frage mit "ja" zu beantworten sein, liegt ein "Abzugsteuerthema" vor. An die einzelnen Fragestellungen anknüpfend, finden sich, wo dies aus unserer Sicht hilfreich ist, Hintergrundinformationen zu den Fragen. Die Checkliste soll (wie eingangs erwähnt) helfen Abzugsteuerthemen zu erkennen - der Thematik der Entlastung zu den einzelnen "Abzugsteuerfällen" werden wir uns in der kommenden RWP-Ausgaben widmen. Für eine überblicksmäßige Einführung in die Abzugsteuerthematik verweisen wir auf den diesbezüglichen RWP-Artikel "Abzugsteuer", welcher im Heft 4/2009, S. 104 ff erschienen ist. Hinsichtlich weiterführender Informationen zu einzelnen, in der Praxis häufig vorkommenden Fällen, in welchen Abzugsteuern gem § 99 EStG ein Thema sind, möchten wir auf unseren Artikel "Betriebsprüfungsfälle Abzugsteuern", erschienen in der RWP-Ausgabe 5/2015, S. 127 ff, verweisen.

	Check	
<i>Wurde die Eingangsrechnung von einem "ausländischen" (dh beschränkt steuerpflichtigen) Leistungserbringer ausgestellt?</i>	<i>ja</i>	<i>nein</i>
<b>Hintergrund:</b> Ein Steuerabzug gem § 99 EStG kommt ausschließlich in jenen Fällen zum Tragen, in welchen der Empfänger der Einkünfte beschränkt steuerpflichtig ist. Demzufolge hat der Schuldner der Leistung spätestens bei Erhalt der Eingangsrechnung zu prüfen, ob der Leistungserbringer in Österreich unbeschränkt ("Steuerinländer") oder beschränkt steuerpflichtig ("Steuerausländer") ist. Sofern der Leistungserbringer (idR eine natürliche Person; allf auch eine juristische Person) auf der Eingangsrechnung eine ausländische Adresse anführt, kann dies grundsätzlich als ein Indiz für einen ausländischen Leistungserbringer gewertet werden. Als beschränkt einkommensteuerpflichtig gelten jene natürlichen Personen, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt bzw jene juristische Personen, die im Inland weder Sitz noch Geschäftsleitung haben.		
<b>Praxistipp:</b> Bei Inanspruchnahme der <b>Zweitwohnsitzverordnung (BGBl II 2003/528)</b> gilt der betroffene Einkünfteempfänger trotz ggf Vorliegens eines Zweitwohnsitzes im Inland als nur beschränkt steuerpflichtig.		
<i>Wurde die Leistungserbringung mit einem ausländischen Leistungserbringer vereinbart?</i>	<i>ja</i>	<i>nein</i>
<b>Hintergrund:</b> Idealerweise ist bereits im vor der Beauftragung des Leistungserbringers (zB durch die Einkaufsabteilung) zu überprüfen, ob ein Abzugsteuerfall vorliegen wird, um etwaige Dokumentationsanfordernisse zwecks Entlastung von der Abzugsteuer erfüllen zu können. Gegebenenfalls könnten die Dokumentationspflichtungen vorab mit dem ausländischen Leistungserbringer besprochen und im Vertrag festgehalten werden. Besteht die Möglichkeit die Leistung von einem inländischen Leistungserbringer zu beziehen, könnte man diesen beauftragen, um sich die Abzugsteuerthematik (inkl. der Erfüllung von Dokumentationsanfordernissen) zu ersparen.		
<i>Wurde eine Kontrolle der bezogenen Leistung (insb auf Übereinstimmung der bestellten mit der erhaltenen Leistung) vorgenommen? - Überprüfung der auf der Eingangsrechnung enthaltenen Leistungsbeschreibung</i>	<i>ja</i>	<i>nein</i>
<b>Hintergrund:</b> Da nicht jede von einem ausländischen Leistungserbringer erhaltene Leistung der Abzugsteuer unterliegt, kann die Leistungsbeschreibung auf der Eingangsrechnung für die weitere Beurteilung entscheidend sein. Bei der inhaltlichen Rechnungskontrolle ist sicherzustellen, dass die Leistungsbeschreibung auf der Eingangsrechnung der tatsächlich erhaltenen Leistung entspricht.		

Handelt es sich bei der bezogenen Leistung um eine Leistung welche durch eine Person "mit besonderer Mobilität" iSv § 99 Abs 1 Z 1 EStG (selbständige Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen) im Inland erbracht oder verwertet wurde?		ja	nein	
<p><b>Hintergrund:</b> Laut Gesetzeswortlaut geht es dabei um Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen, <b>wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden</b>. Der Begriff der selbständigen Tätigkeit dient zur Abgrenzung von der unselbständigen Tätigkeit, welche gegebenenfalls einem Lohnsteuerabzug unterliegt. Als im Inland ausgeübt gilt eine Tätigkeit dann, wenn die betreffende Person im Inland persönlich (dh durch körperlichen Aufenthalt im Inland) tätig geworden ist. Kurzfristige oder vorübergehende Tätigkeiten reichen dafür aus. Eine Verwertung im Inland ist dann gegeben, wenn der Leistungserbringer zwar nicht vor Ort war, aber der wirtschaftliche Erfolg seiner Tätigkeit der österreichischen Volkswirtschaft zu Gute kommen soll. Wenn eine Leistung im Ausland für einen inländischen Auftraggeber erbracht wird, spricht lt Finanzverwaltung die Vermutung für eine Verwertung im Inland. Im Folgenden stellen wir die einzelnen betroffenen Berufsfelder / Tätigkeiten kurz dar:</p>				
Personen mit besonderer Mobilität gem § 99 Abs 1 Z 1 EStG	schriftstellerische Tätigkeit	umfasst literarische, wissenschaftliche wie journalistische Texte		
	Vortragstätigkeit	Vermittlung von Information und Wissen zu dem abgehaltenen Vortragsthema		
	künstlerische Tätigkeit	umfasst eine persönliche, eigenschöpferische Tätigkeit in einem (anerkannten) Kunstzweig		
	artistische Darbietungen	gekennzeichnet durch körperliches Geschick; kommen der künstlerischen wie auch der sportlichen Darbietung sehr nahe (zB Jongleure, Clowns, Seiltänzer)		
	Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen	Lt Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung umfasst der Begriff jeden, der unmittelbar Einfluss auf die Gestaltung einer Unterhaltungsdarbietung nimmt. Definition von "Unterhaltung" gem VwGH ist breit gefächert: "Angenehmer Zeitvertreib oder Art der Geselligkeit zur physisch-psychischen Entspannung bzw Erholung, der [ua] vermittelt wird durch die Rezeption von organisierten Darbietungen". Anwesenheit von Publikum ist für eine Unterhaltungsdarbietung nicht erforderlich (zB Aufnahme in einem Studio im Inland genügt; zB Fernsehmoderatoren einer Quizsendung, wenn die Sendung in Österreich aufgenommen wird; Auftritt eines medienbekannten Starkochs iR einer gastronomischen Veranstaltung im Inland). Mitwirkende an einer Unterhaltungsdarbietung müssen weder Künstler noch Sportler im engeren Sinn sein		
Architekten	staatlich befugte und beedete Ziviltechniker; bei ausländischen Architekten ist lt VwGH ausreichend, wenn ihre Tätigkeit dem Berufsbild eines österreichischen Architekten entspricht und eine freiberufliche Tätigkeit mit abgeschlossener Berufsausbildung vorliegt. Lt Finanzverwaltung fallen auch Innenarchitekten unter diese Definition.			
<p><b>Sonderproblem "Künstlerdurchgriff":</b> Aufgrund der Formulierung "gleichgültig, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden" folgt, dass auch Zahlungen an <b>ausländische Dritte</b> einen Steuerabzug nach sich ziehen können. Obacht ist auch bei Nicht-Künstlern geboten, da trotz der Bezeichnung der "Künstlerdurchgriff" nicht auf Künstler eingeschränkt ist (betrifft zB auch Architekten). Ach wenn lt Literaturmeinung zB bei Zwischenschaltung einer Agentur nur der "Künstleranteil" (dh der Anteil der Künstlergage am gezahlten Entgelt) unter den Steuerabzug gem § 99 Abs 1 Z 1 EStG fällt, steht die Finanzverwaltung auf dem Standpunkt, dass im Sinne eines Bruttoabzuges auch die Agenturvergütung in die Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug einzubeziehen ist.</p>				
<p><b>Praxistipp:</b> Auch außerhalb der in § 99 EStG aufgezählten Aktivitäten kann es unter Zugrundlegung der Ansicht der in Rz 104 EStR geäußerten Rechtsansicht der Finanzverwaltung (ab 1.1.2016 in § 2 Abs 4a EStG kodifiziert) in Fällen von zwischenstaatlichen Leistungsbeziehungen zu einer Zurechnung von Einkünften zu der natürlichen Person (wenn auch nicht zum Einbehalt einer Abzugsteuer) und nicht zu der allf zwischengeschalteten Gesellschaft kommen.</p>				
Ist an einer inländischen Personengesellschaft eine ausländische Personengesellschaft beteiligt?		ja	nein	

<p><b>Hintergrund:</b> Dieser Fall wird in der täglichen Buchhaltungspraxis vergleichsweise selten anzutreffen sein. Dennoch ist zu erwähnen, dass grundsätzlich auch im Falle von Gewinnanteilen von Gesellschaftern (Mitunternehmern) einer ausländischen Gesellschaft, die an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt ist, gem § 99 Abs 1 Z 2 EStG die 20 %ige Abzugsteuer von der inländischen Personengesellschaft einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen ist. Dabei ist wesentlich, dass es sich bei der ausländischen Gesellschaft um eine ausländische Personengesellschaft in der Form einer "Mitunternehmerschaft" handelt (dh ausländische vermögensverwaltende Personengesellschaften sind von der Bestimmung nicht mit umfasst). Hintergrund dieser Bestimmung ist, dass die österreichische Abgabenbehörde die Besteuerung auch für den Fall sicherstellen möchte, dass ihr die hinter der beteiligten ausländischen Personengesellschaft stehenden Gesellschafter unbekannt sind. Der Steuerabzug kann unterbleiben, wenn die ausländische Personengesellschaft der inländischen Personengesellschaft bekannt gibt, welche natürlichen oder juristischen Personen letztendlich Empfänger der Gewinnanteile sind, oder wenn das zuständige Finanzamt auf andere Weise von den hinter der ausländischen Gesellschaft stehenden Gesellschaftern Kenntnis erlangt.</p>		
<p><i>Kommt es zur Nutzung von Rechten, die von einem Steuerausländer überlassen oder verwertet werden, gegen Zahlung von Lizenzen?</i></p>	ja	nein
<p><b>Hintergrund:</b> Die Überlassung durch den Inhaber des Rechts bzw Nutzung durch den Leistungsempfänger des Rechts kann auf bestimmte oder unbestimmte Zeit vereinbart sein. Werden die Rechte erworben, dh dem Veräußerer steht danach keine Verfügungsmacht oder weitere Veräußerungsmöglichkeit zu, unterbleibt der Steuerabzug. Beispiele für die Überlassung bzw Nutzung von Rechten sind die Einräumung von Werknutzungen iSd UrheberrechtsG (Werke der Literatur, Bühnenwerke, Computerprogramme, etc), Überlassung gewerblicher Schutzrechte (Muster, Gebrauchsmuster, Marken, Patente, etc), Erfahrungen (Adressensammlungen, Rezepte, Pläne, Herstellungsverfahren) und Berechtigungen (zB Konzessionen). Hinsichtlich weiterführender Informationen verweisen wir auf unseren Artikel "Zahlung von Lizenzgebühren an Schweizer Muttergesellschaft", erschienen in der RWP-Ausgabe 1/2015. S. 9ff.</p>		
<p><b>Praxistipp:</b> Zinsen aus "Privatdarlehen" (zB ein beschränkt steuerpflichtiger Gesellschafter gewährt "seiner" inländischen GmbH ein Darlehen und erhält dafür Zinsen) unterliegen nicht der beschränkten Steuerpflicht in Österreich und stellen somit keinen "Abzugsteuerfall" dar.</p>		
<p><i>Werden Vergütungen an beschränkt steuerpflichtige Aufsichtsräte für deren Tätigkeit für eine inländische GmbH oder AG geleistet?</i></p>	ja	nein
<p><i>Werden Vergütungen an "Steuerausländer" für kaufmännische und technische Beratungsleistungen, welche im Inland erbracht werden, geleistet?</i></p>	*) ja	nein
<p><b>Hintergrund:</b> Bestimmte in § 98 Abs 1 Z 3 EStG explizit angeführte Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterliegen auch dann der beschränkten Steuerpflicht, wenn keine Betriebsstätte und kein ständiger Vertreter im Inland bestehen. Dazu zählen insbesondere die Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland. Entscheidend ist dabei das Tätigwerden im Inland - die Verwertung der Tätigkeit im Inland führt (im Gegensatz zu den "Personen mit besonderer Mobilität" gem § 99 Abs 1 1 EStG; bitte vgl Sie oben) hingegen nicht zur beschränkten Steuerpflicht (und unterliegt somit auch keinem Steuerabzug). Kaufmännische Beratung liegt nach Ansicht der Finanzverwaltung zB bei der Tätigkeit der Marktforscher, Unternehmensberater oder Rationalisierungsfachleute (etwa bei der Erstellung von Marktstudien oder Betriebsanalysen) vor. Technische Beratung im Inland wird hingegen laut Finanzverwaltung häufig iZm einer Lizenzvergabe oder einer Überlassung von gewerblichen Erfahrungen (Know-How) geleistet. Kennzeichnend für Beratung ist - so die Finanzverwaltung - die Erteilung fachlicher Ratschläge, wobei lt VwGH das Ziel darin besteht, Unternehmen Entscheidungshilfen zu geben. Die Abzugspflicht für derartige Beratungsleistungen gem § 99 Abs 1 Z 5 EStG besteht sowohl bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als auch bei selbständiger Arbeit. Bei Vergütungen an wesentlich beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer erfolgt kein Steuerabzug (vgl ua BMF v 08.04.2013, EAS 3322).</p>		
<p><i>Werden Einkünfte an einen beschränkt steuerpflichtigen echten stillen Gesellschafter bezahlt?</i></p>	ja	nein
<p><b>Hintergrund:</b> Für eine Beteiligung an einer inländischen echten stillen Gesellschaft durch "Steuerausländer" wird gem § 99 Abs 1 Z 7 EStG (ohne Entlastungsmaßnahmen) eine Abzugsteuer von 25 % eingehoben. Die Abzugsteuer ist bei einer echten stillen Gesellschaft nur dann möglich, wenn der Geschäftsherr Sitz, Geschäftsleitung oder Wohnsitz im Inland hat.</p>		
<p><i>Wird eine Vergütung für die Gestellung von Arbeitskräften aus dem Ausland entrichtet?</i></p>	ja	nein
<p><b>Hintergrund:</b> Eine (grenzüberschreitende) Gestellung von Arbeitskräften liegt vor, wenn ein beschränkt steuerpflichtiger Unternehmer (Gesteller) seine Arbeitnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne, dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird. Eine Abzugsteuerpflichtung (rein nach innerstaatlichem Recht) kann sich nur ergeben, wenn die Arbeitsausübung im Inland (im Wege eines physischen Aufenthalts) erfolgt. Die Entlohnung der Arbeitnehmer erfolgt durch den Gesteller; für die Arbeitskräftegestellung wird eine Vergütung an den ausländischen Gesteller gezahlt. Die Arbeiten werden unter Leitung und Verantwortung des Gestellungsnehmers durchgeführt.</p>		

<p><b>Praxistipp:</b> In der Praxis macht es einen erheblichen Unterschied, ob seitens des Gestellers eine sog. <b>Passivleistung</b> oder eine <b>Aktivleistung</b> erbracht wird. Charakteristisch für eine <b>Aktivleistung</b> ist, dass die durch die überlassenen Arbeitskräfte erbrachte Leistung ein integrales Element der aktiven Geschäftstätigkeit des leistenden (gestellenden) Unternehmens darstellt. Aktivleistungen können zB Beratungsleistungen, Schulungsleistungen, Überwachungsleistungen und andere Assistenzleistungen sein. Stellt die erbrachte Leistung hingegen ein integrales Element der aktiven Geschäftstätigkeit des aufnehmenden Unternehmens dar oder wird die Leistung im Rahmen der Unternehmenssphäre des aufnehmenden Unternehmens erbracht, kann von einer <b>Passivleistung</b> ausgegangen werden. Wichtig (insbesondere aus Sicht des leistenden Unternehmens) ist, dass - abseits von der Vorschreibung einer Abzugsteuer - eine Aktivleistung, bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen zur <b>Begründung einer Betriebsstätte</b> (des Gestellers) im Inland führen kann.</p>		
---	--	--

\*) Wir weisen darauf hin, dass der Abzugsteuerfall "Kapitalerträge aus grauen oder schwarzen Immobilieninvestmentfonds" gem § 99 Abs 1 Z 6 EStG im Rahmen der obigen Checkliste, unter Berücksichtigung deren Zielsetzung, nicht behandelt wird.

Sofern laut Checkliste Sachverhalte vorliegen, die Abzugsteuer auslösen können, bedarf dies einer weitergehenden Beurteilung. Gegebenenfalls berechtigen Doppelbesteuerungsabkommen (aber auch Normen des innerstaatlichen Steuerrechts) in Abhängigkeit von der Leistung zur Entlastung an der Quelle bzw zu einer Rückforderung der abgeführten Abzugsteuer im Rückerstattungsverfahren. Hierfür wird der ausländische Leistungserbringer die Abkommensberechtigung nachweisen müssen. Zudem ist eine Befreiung vom Steuerabzug bei Lizenzen im Konzern möglich. Im Zweifel hat zur Vermeidung von Haftungsfolgen ein Steuerabzug zu erfolgen.