

# Steuerabzug gem § 99 EStG bei beschränkt steuerpflichtigen Einkünften

Steuerlich Relevantes für den Leistungsempfänger bei  
Geschäftsbeziehungen mit ausländischen Leistungserbringern

---

## Vorwort

---

Diese Broschüre soll eine Einführung in die Bestimmungen der §§ 99 ff des Einkommensteuergesetzes geben. Ihr Inhalt basiert auf der zum 31. März 2020 gültigen Rechtslage. Als für den Fiskus effektive Methode zur Erhebung von Steuern sieht § 99 EStG den besonderen Steuerabzug durch den Leistungsempfänger bei Geschäftsbeziehungen mit bestimmten beschränkt steuerpflichtigen Leistungserbringern vor. In der Broschüre nicht umfasst ist der Abzug von Kapitalertragsteuer, Immobilienertragsteuer und Lohnsteuer.

Die Kurzzusammenfassung, in der die in § 99 EStG erwähnten Tätigkeiten auch umsatzsteuerlich beurteilt wurden, kann jedoch nur einen Überblick und grundlegende Informationen für interessierte Unternehmer bieten. Es wird daher – noch bevor Entscheidungen getroffen werden – die Inanspruchnahme fachkundiger Hilfe empfohlen.

Sämtliche Informationen dieser Broschüre wurden sorgfältig erhoben und entsprechen grundsätzlich den geltenden Bestimmungen. Die Informationen ersetzen jedoch keine spezifische Beratung. Es wird für die getroffenen Entscheidungen keine Haftung übernommen.

---

## Impressum

---

### Herausgeber und Medieninhaber:

PwC PricewaterhouseCoopers  
Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH,  
Donau-City-Straße 7, 1220 Wien  
Telefon +43 1 501 88-0

### Autoren:

WP StB Mag. Hannes Rasner  
Sandra Förstel, MA  
David Hunger, MSc LL.B.

---

## Inhaltsverzeichnis

---

<b>1.</b>	<b>Einleitung</b>	<b>6</b>	<b>2.7</b>	<b>Höhe der Steuer und Steuerbemessungsgrundlage</b>	<b>32</b>
<b>2.</b>	<b>Einkommen- und Körperschaftsteuer</b>	<b>7</b>	<b>2.8</b>	<b>Honorarvereinbarungen und Steuerschuld</b>	<b>36</b>
<b>2.1</b>	<b>Allgemeines zu abzugspflichtigen Einkünften</b>	<b>7</b>	<b>2.9</b>	<b>Zeitpunkt des Steuerabzugs und der -abfuhr</b>	<b>37</b>
<b>2.2</b>	<b>Entscheidungsbaum bei abzugsteuerpflichtigen Einkünften gem § 99 EStG</b>	<b>11</b>	<b>2.10</b>	<b>Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger</b>	<b>38</b>
<b>2.3</b>	<b>Abzugsteuerpflichtige Einkünfte gem § 99 EStG</b>	<b>12</b>	<b>3.</b>	<b>Umsatzsteuer</b>	<b>40</b>
2.3.1	Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit § 99 Abs 1 Z 1 EStG	12	<b>3.1</b>	<b>Generalklauseln des Leistungsortes</b>	<b>41</b>
2.3.1.1	Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit im Inland	13	3.1.1	B2B-Generalklausel, § 3a Abs 6 UStG	41
2.3.1.2	Weitere Ausführungen zu den in § 99 Abs 1 Z 1 EStG erwähnten Tätigkeiten	14	3.1.2	B2C-Generalklausel, § 3a Abs 7 UStG	41
2.3.1.3	Künstlerdurchgriff	16	<b>3.2</b>	<b>Umsatzsteuerliche Behandlung der im § 99 EStG erwähnten Tätigkeiten</b>	<b>42</b>
2.3.1.4	Künstler-Sport-Erlass	17	3.2.1	Schriftsteller	42
2.3.2	Gewinnanteile aus mehrstöckigen Personengesellschaften § 99 Abs 1 Z 2 EStG	18	3.2.2	Vortragender	42
2.3.3	Überlassung von Rechten § 99 Abs 1 Z 3 EStG	19	3.2.3	Künstler	42
2.3.4	Aufsichtsratsvergütungen § 99 Abs 1 Z 4 EStG	20	3.2.4	Architekt	42
2.3.5	Kaufmännische und technische Beratung § 99 Abs 1 Z 5 EStG Fall 1	21	3.2.5	Sportler	43
2.3.6	Arbeitskräftegestellung § 99 Abs 1 Z 5 EStG Fall 2	22	3.2.6	Artist	43
2.3.7	Immobilieninvestmentfonds § 99 Abs 1 Z 6 EStG	22	3.2.7	Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen	43
2.3.8	Stille Beteiligungen § 99 Abs 1 Z 7 EStG	24	3.2.8	Gewinnanteile aus doppelstöckigen Personengesellschaften	43
2.3.9	Herstellung eines Werkes § 99 Abs 1a EStG	24	3.2.9	Überlassung von Rechten iSd. § 99 Abs 1 Z 3 EStG	43
2.3.10	Exkurs: Mitteilungspflicht gem § 109a EStG	24	3.2.10	Aufsichtsratsvergütungen	44
<b>2.4</b>	<b>Befreiung vom Steuerabzug gem § 99a EStG</b>	<b>25</b>	3.2.11	Kaufmännische und technische Beratung	44
<b>2.5</b>	<b>Unterlassung des Steuerabzugs bei inländischen Betriebsstätten des Leistungsempfängers</b>	<b>27</b>	3.2.12	Arbeitskräftegestellung	44
<b>2.6</b>	<b>Beschränkung des Steuerabzugs durch DBA</b>	<b>27</b>	3.2.13	Immobilieninvestmentfonds	44
2.6.1	Allgemeines zur Befreiung beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte	27	3.2.14	Stille Beteiligungen	44
2.6.2	Voraussetzungen und Risiken der unmittelbaren Anwendung von DBA	28	<b>3.3</b>	<b>Österreichische Betriebsstätte des ausländischen Unternehmers</b>	<b>45</b>
2.6.3	Fälle, in denen eine unmittelbare Anwendung der DBA nicht möglich ist	30	<b>3.4</b>	<b>Umsatzsteuerliche Behandlung bei Nettvereinbarungen</b>	<b>45</b>
			<b>4.</b>	<b>Zusammenfassende Übersicht</b>	<b>46</b>
			<b>5.</b>	<b>Stichwortverzeichnis</b>	<b>48</b>

## 1. Einleitung

**Ausländische Steuerpflichtige** können mit bestimmten Einkünften in Österreich der beschränkten (Einkommen- oder Körperschaft-) Steuerpflicht unterliegen. Mangels Sitzes/Orts der Geschäftsleitung oder gewöhnlichen Aufenthalts in Österreich sind diese Steuerpflichtigen für österreichische Steuerbehörden schwer erreichbar. Zur Vereinfachung und Sicherstellung des Steueranspruches sind daher in einigen Fällen **besondere Verpflichtungen des österreichischen Leistungsempfängers** vorgesehen.

Der **österreichische Leistungsempfänger** (Schuldner der Erträge oder auszahlende Stelle) hat bei bestimmten Einkünften für bestimmte Gruppen von ausländischen Leistungserbringern die auf diese (beschränkt steuerpflichtige) Leistung entfallende Steuer **einzubehalten** und an das zuständige Finanzamt abzuführen. Der Leistungsempfänger **haftet** für die richtige Abfuhr der Steuer. Dieser Steuerabzug entfaltet in vielen Fällen Abgeltungswirkung für den ausländischen Steuerpflichtigen.

Im Folgenden sollen jene Tätigkeiten ausländischer Leistungserbringer dargestellt werden, für die gem **§ 99 EStG** der **österreichische Leistungsempfänger** die Steuer einzubehalten hat („Ausländersteuer“). Als „Exote“ sind von § 99 EStG neben Tätigkeiten auch bestimmte **Kapitalerträge aus Immobilieninvestmentfonds** und der Beteiligung als echter Stiller erfasst. In diesem Zusammenhang wird auch auf die steuerliche Bemessungsgrundlage, die unterschiedlichen Steuersätze der Abzugsteuer und auf den Zeitpunkt der Steuerabfuhr eingegangen.

**Doppelbesteuerungsabkommen** (DBA) können das Besteuerungsrecht Österreichs einschränken oder zur Gänze ausschließen. Ob dies der Fall ist, muss für jeden Staat, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen wurde, gesondert beurteilt werden. Die besonderen Voraussetzungen für die unmittelbare Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen sollen näher beschrieben werden.

Auch im Bereich der **Umsatzsteuer** treffen den Leistungsempfänger besondere Verpflichtungen. Diese Verpflichtungen sollen für die in § 99 EStG erwähnten Einkünfte erläutert werden.

Die Broschüre möchte im Folgenden den sich für die jeweilige Leistungsbeziehung ergebenden Handlungsbedarf für einen **inländischen Unternehmer** bei der Beauftragung ausländischer Unternehmer darstellen. Zusätzlich sollen überblicksmäßig auch die Rechte und Pflichten des beschränkt steuerpflichtigen Leistenden skizziert werden.

Zunächst wird auf die ertragsteuerlichen Aspekte der besonderen Abzugsteuer des § 99 EStG eingegangen.

Im Anschluss erfolgt die Beurteilung dieser Einkünfte aus umsatzsteuerlicher Sicht und abschließend werden die wesentlichsten Punkte anhand einer Übersicht zusammengefasst.

## 2. Einkommen- und Körperschaftsteuer

### 2.1 Allgemeines zu abzugspflichtigen Einkünften

Steuerpflichtige Einkünfte, die ausländische beschränkt Steuerpflichtige in Österreich erzielen, sind grundsätzlich von diesen in Österreich zu veranlagern.

Abweichend davon ist bei bestimmten beschränkt steuerpflichtigen Einkünften die Steuer durch den österreichischen Leistungsempfänger einzubehalten und für den ausländischen Steuerpflichtigen an das zuständige Finanzamt abzuführen. Der Steuerabzug kommt nur bei bestimmten Einkünften zur Anwendung, für die eine beschränkte Steuerpflicht gem § 98 EStG vorliegt. Sollten derartige Einkünfte vorliegen, ist in weiterer Folge zu prüfen ob ein Steuerabzug zu erfolgen hat.

Die Einbehaltung durch den inländischen Leistungsempfänger gilt für:

- Einkünfte von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern gem § 98 Abs 1 Z 4 EStG, für die **Lohnsteuer** einzubehalten ist,
- beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen gem § 98 Abs 1 Z 5 EStG, für die **Kapitalertragsteuer** einzubehalten ist,
- sonstige beschränkt steuerpflichtige Einkünfte gem § 98 Abs 1 Z 2, 3, 5 und 6 EStG, die der **besonderen Abzugsteuer** gem § 99 EStG unterliegen.

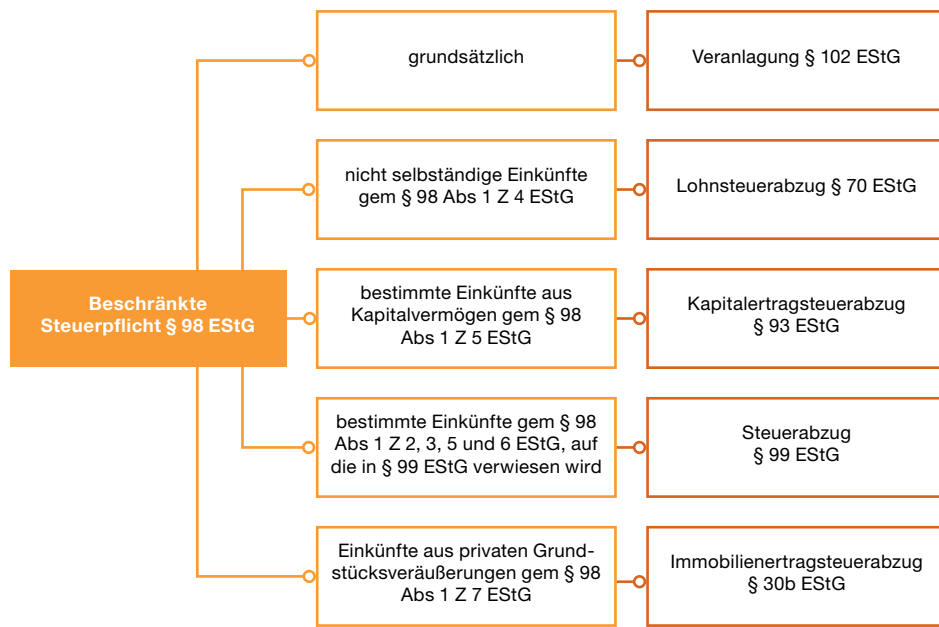
Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen unterliegen gemäß § 98 Abs 1 Z 7 EStG seit dem 1. April 2012 ebenfalls der beschränkten Steuerpflicht, soweit es sich um inländische Grundstücke handelt. Auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht sind die Bestimmungen über den besonderen Steuersatz von 30 % (§ 30a EStG), zur Immobilienertragsteuer (§ 30b EStG) sowie zur Selbstberechnung durch den Parteienvertreter (§ 30c EStG) anzuwenden.<sup>1</sup>

Der **Steuerabzug gem § 99 EStG** begründet keinen weiteren Steuertatbestand in Österreich.<sup>2</sup> Auf einzelne, in § 98 EStG erwähnte Einkünfte wird in § 99 EStG verwiesen, bzw. werden diese in § 99 EStG **taxativ** angeführt.

Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte, die nicht dem Lohnsteuer-, Kapitalertragsteuer- bzw. Immobilienertragsteuerabzug oder der besonderen Abzugsteuer unterliegen, sind vom Vergütungsempfänger in Österreich zu veranlagern.

<sup>1</sup> Vgl EStR 2000 Rz 7985.

<sup>2</sup> Vgl VwGH 20.2.1997, 95/15/0135.



Unter die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte, für die ein **Steuerabzug gem § 99 EStG** vorgesehen ist, fallen **folgende Einkünfte**:

- Einkünfte von im Inland ausgeübten oder verwerteten Tätigkeiten als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen („selbständige Tätigkeiten“)
- Gewinnanteile von mehrstöckigen Personengesellschaften
- Einkünfte aus der Überlassung von Rechten, wie zB aus der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, Lizenzen oder Werknutzungsrechten
- Aufsichtsratsvergütungen
- Einkünfte aus im Inland ausgeübter kaufmännischer und technischer Beratung
- Einkünfte aus der Arbeitskräftegestellung zur inländischen Arbeitsausübung
- Einkünfte aus in Österreich gelegenen unbeweglichen Vermögen, das in einem Immobilienfonds gehalten wird
- Einkünfte aus einer echten stillen Beteiligung an einem inländischen Unternehmen

**Voraussetzung** für den Steuerabzug in Österreich ist das **Vorliegen von Einkünften** beim Leistenden. **Liebhabelei** ist hiervon **ausgeschlossen**. Von Liebhabelei ist in jenen Fällen auszugehen, wenn die ausgeübte Tätigkeit nicht auf Gewinnabsicht ausgerichtet ist, oder im Zusammenhang mit der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen steht. Im Rahmen der Liebhabereibeurteilung sind auch die im Zusammenhang stehenden Tätigkeiten im Ausland zu berücksichtigen und eine Gesamtbetrachtung durchzuführen.<sup>3</sup>

Die **Einbehaltung** und Abfuhr der Abzugsteuer des § 99 EStG hat vom **Leistungsempfänger** zu erfolgen, unabhängig davon, ob dieser eine natürliche oder juristische Person ist, oder selbst in Österreich der beschränkten Steuerpflicht unterliegt.<sup>4</sup> Bezogen auf Privatpersonen ist grundsätzlich ebenfalls von einer Verpflichtung zum Steuerabzug auszugehen.

Die **Feststellung**, ob der Leistungserbringer unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist und der Abzugsteuer unterliegt, ist Aufgabe des **Leistungsempfängers**.<sup>5</sup>

Die vom Leistungsempfänger **einzubehaltende Abzugsteuer** für die in § 99 EStG erwähnten Einkünfte **beträgt abhängig von der Art der Einkünfte 20, 25 oder 27,5 Prozent**.

In § 99a EStG ist eine **Befreiung** von der beschränkten Steuerpflicht vorgesehen. Werden (Zins- oder) Lizenzzahlungen an bestimmte verbundene Unternehmen geleistet, braucht mangels beschränkter Steuerpflicht keine Abzugsteuer einbehalten werden.

Fließen die Einkünfte einer inländischen **Betriebsstätte** eines beschränkt Steuerpflichtigen zu, kann von einem Steuerabzug unter Umständen abgesehen werden.

Weiters können **Doppelbesteuerungsabkommen** das Besteuerungsrecht Österreichs auf beschränkt steuerpflichtige Einkünfte einschränken, wenn sie einen niedrigeren Steuersatz vorsehen, oder Österreich das Besteuerungsrecht ganz entziehen. Eine entsprechende unmittelbare Anwendung der Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen (niedrigerer DBA-Steuersatz oder vollständige Steuerbefreiung) ist unter Berücksichtigung der DBA-Entlastungsverordnung möglich.

<sup>3</sup> Vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 99 Rz 4.

<sup>4</sup> Vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 100 Rz 3.

<sup>5</sup> Vgl Bendlinger, VWT 2005, 26.



## Praxistipp

Die Verpflichtung zum Abzug und zur Abfuhr der Steuer sowie die Haftung dafür liegen beim Leistungsempfänger. Um Haftungsfolgen zu vermeiden, ist es für diesen daher empfehlenswert, bei Zweifel im Hinblick auf das Bestehen einer Verpflichtung zum Steuerabzug, die Steuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen.<sup>6</sup>

Eine entgegen dem DBA zu Unrecht einbehaltene Abzugsteuer kann im Rahmen eines **Rückerstattungsverfahrens** gem § 240 Abs 3 BAO<sup>7</sup> vom Leistungserbringer innerhalb von fünf auf das Jahr der Einbehaltung folgenden Kalenderjahren vom Finanzamt auf Antrag rückgefordert werden oder, sofern eine beschränkte Steuerpflicht in Österreich besteht, im Falle einer Veranlagung auf die ermittelte Steuerlast angerechnet werden.

Für alle beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte, die dem Steuerabzug des § 99 EStG unterliegen, ist die Möglichkeit geschaffen, eine **Veranlagung auf Antrag** herbeizuführen, sofern nicht bereits eine Pflichtveranlagung vorzunehmen ist.<sup>8</sup>

Die Abzugsteuer entfaltet grundsätzlich Abgeltungswirkung.<sup>9</sup> Abweichend davon ist die Abzugsteuer als Einkommensteuervorauszahlung auf die Steuerschuld anzurechnen, wenn eine freiwillige oder verpflichtende Veranlagung erfolgt.<sup>10</sup>

Die Bestimmungen des § 99 EStG nehmen, mit Ausnahme von bestimmten Passiveinkünften von beschränkt Steuerpflichtigen (Einkünfte aus der Überlassung von Rechten iSd § 99 Abs 1 Z 3 EStG, Einkünfte aus geschlossenen Immobilienfonds iSd § 99 Abs 1 Z 6 EStG und Einkünfte aus einer stillen Beteiligung iSd § 99 Abs 1 Z 7 EStG), ausschließlich auf betriebliche Einkunftsquellen Bezug.

<sup>6</sup> Vgl EStR 2000, Rz 7998.

<sup>7</sup> Für die Rückerstattung einer Abzugsteuer auf Zinsen- oder Lizenzeinkünfte gegenüber verbundenen Unternehmen iSd § 99a EStG ist ein eigenes Rückerstattungsverfahren vorgesehen – siehe Kap 2.4.

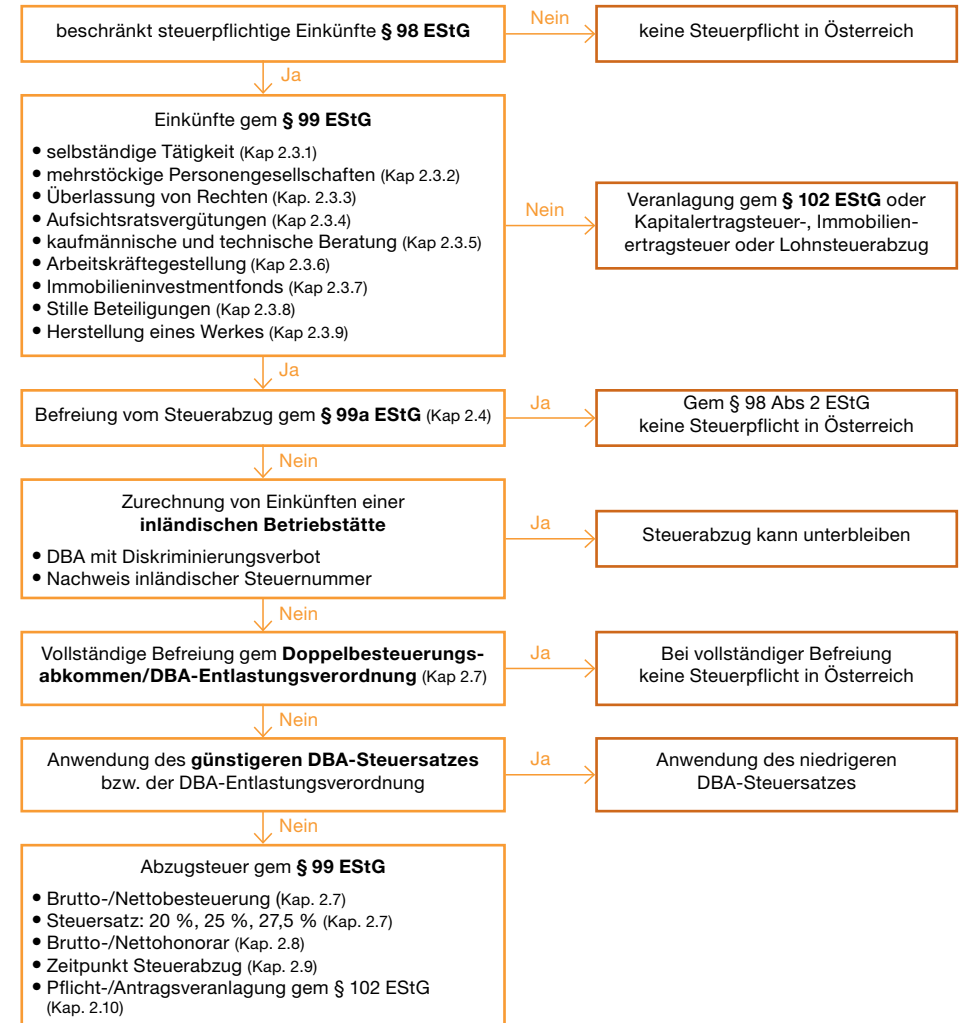
<sup>8</sup> Siehe Kap 2.10 Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger.

<sup>9</sup> Zu den Ausnahmen siehe § 102 Abs 1 Z 2 EStG.

<sup>10</sup> Vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 99 Rz 1.

## 2.2 Entscheidungsbaum bei abzugsteuerpflichtigen Einkünften gem § 99 EStG

Der nachfolgende Entscheidungsbaum stellt die unterschiedlichen Überlegungen bei Zahlungen an beschränkt Steuerpflichtige im Überblick dar. Die einzelnen Entscheidungspunkte werden in den anschließenden Kapiteln näher erläutert.



Im Folgenden wird auf die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte, die der Abzugsteuer gem § 99 EStG unterliegen, detaillierter eingegangen.

## 2.3 Abzugsteuerpflichtige Einkünfte gem § 99 EStG

### 2.3.1 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit § 99 Abs 1 Z 1 EStG

Die in § 99 Abs 1 Z 1 EStG erwähnten Einkünfte umfassen sowohl Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem § 22 EStG als auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem § 23 EStG. Ziel ist es, bestimmte Berufsgruppen, die durch hohe Mobilität geprägt sind, steuerlich zu erfassen. Diese Einkünfte umfassen:

#### Einkünfte aus der selbständigen Arbeit als

- Schriftsteller,
- Vortragender,<sup>11</sup>
- Künstler oder
- Architekt,

die im Inland ausgeübt oder verwertet wird, sowie

#### Einkünfte aus Gewerbebetrieb als

- Sportler,
- Artist oder
- Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen

im Rahmen der Tätigkeit im Inland, dh die Tätigkeit muss physisch im Inland erbracht (ausgeübt) werden.

<sup>11</sup> Vortragende erbringen grds wissenschaftliche, unterrichtende oder erziehende Leistungen: siehe dazu Gassner/Lang/Lechner, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 151; bei Gastprofessoren kann auf die Einbehaltung der Abzugsteuer verzichtet werden, wenn die Vergütung bei einer möglichen Veranlagung zur Gänze zu erstatten wäre: siehe dazu EStR 2000 Rz 8031; üben Gastprofessoren ihre Tätigkeit im Rahmen eines von einer Bildungseinrichtung vorgegebenen Studienplans aus, unterliegen ihre Bezüge der österreichischen Lohnsteuer: siehe dazu EAS 3136, GZ BMF-010221/0627-IV/4/2010 vom 15.3.2010; zur Abzugssteuerpflicht bei Vortragenden im Bereich der Erwachsenenbildung siehe EAS 3418, GZ BMF-010221/0124-IV/8/2019 vom 17.7.2019.



#### Praxistipp

Das Tatbestandsmerkmal der selbständigen Tätigkeit iSd § 99 EStG dient lediglich als Unterscheidung zu Einkünften aus unselbständiger Arbeit und umfasst sowohl selbständige als auch gewerbliche Einkünfte. Der Begriff der selbständigen Tätigkeit gem § 99 EStG ist somit nicht deckungsgleich mit jenem der selbständigen Arbeit gem § 98 Abs 1 Z 2 iVm § 22 EStG.<sup>12</sup>

Von wesentlicher Bedeutung ist jedoch die Differenzierung zwischen Ausübung und Verwertung im Inland. Für die Tätigkeiten als Schriftsteller, Vortragender, Künstler oder Architekt entsteht eine Steuerpflicht im Inland, wenn die Tätigkeit im Inland physisch ausgeübt ODER verwertet wurde. Für die Tätigkeiten als Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen entsteht eine Steuerpflicht nur, wenn diese im Inland physisch ausgeübt wird.<sup>13</sup> Die bloße Verwertung dieser Tätigkeiten im Inland begründet keine Steuerpflicht, sofern es sich nicht um die Überlassung von Rechten handelt (siehe Kap 2.3.3).

#### 2.3.1.1 Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit im Inland

Als im Inland **ausgeübt** gilt eine Tätigkeit dann, wenn der Steuerpflichtige **persönlich im Inland tätig** wird. Selbständige Arbeit wird auch dann im Inland ausgeübt, wenn angestellte Mitarbeiter des Steuerpflichtigen im Inland tätig werden.<sup>14</sup> Untergeordnete Tätigkeiten im Inland zur Erfüllung der Haupttätigkeit im Ausland sind von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen.



#### Praxistipp

Ein Aufteilungserfordernis zwischen Inlands- und Auslandstätigkeit könnte bestehen. Dies ist zB der Fall, wenn ein ausländischer Unternehmensberater für das Stammhaus und gleichzeitig für die inländische Niederlassung des ausländischen Auftraggebers tätig wird.<sup>15</sup>

Von einer **Verwertung** im Inland ist dann auszugehen, wenn der wirtschaftliche Erfolg unmittelbar und direkt der inländischen Volkswirtschaft dient. Dies ist zB bei Leistungen, die im Ausland für einen inländischen Auftraggeber erbracht werden, der Fall.<sup>16</sup>

<sup>12</sup> Vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 99 Rz 6; Macher, SWI 1996, 213; EStR 2000, Rz 7997.

<sup>13</sup> Vgl Gassner/Lang/Lechner, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 161.

<sup>14</sup> Vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 98 Rz 22.

<sup>15</sup> Vgl EStR 2000, Rz 7916.

<sup>16</sup> Vgl EStR 2000, Rz 7920; VwGH 20.9.2001, 2000/15/0039.



### 2.3.1.2 Weitere Ausführungen zu den in § 99 Abs 1 Z 1 EStG erwähnten Tätigkeiten

Im Folgenden werden die in § 99 Abs 1 Z 1 EStG aufgezählten Tätigkeiten näher definiert.

**Schriftstellerische Tätigkeit** umfasst sowohl literarische, wissenschaftliche als auch journalistische Texte. Schriftstellerische Tätigkeit liegt vor, wenn selbständige Gedanken in Schriftform der Öffentlichkeit übermittelt werden.<sup>17</sup> Die Übermittlung muss nicht ausschließlich über Printmedien erfolgen, sondern kann auch über andere publizistische Medien, wie Rundfunk und Fernsehen, stattfinden.<sup>18</sup> Der jeweilige Inhalt ist nicht relevant. Das Verfassen von Werbemitteln stellt jedoch keine schriftstellerische Arbeit dar.<sup>19</sup> Der Ort der Verwertung der schriftstellerischen Tätigkeit ist dort, wo der Autor dem Verleger die Autorenrechte überlässt und wird in der Regel am Ort der Geschäftsleitung des Verlages liegen.<sup>20</sup>

**Vortragstätigkeiten** sind bei der Vermittlung von Informationen und Wissen gegeben. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist der Begriff extensiv auszulegen. Zu Vortragstätigkeiten zählen beispielsweise auch Workshops oder Managementtraining.<sup>21</sup>

**Künstlerische Tätigkeiten** umfassen persönliche und eigenschöpferische Tätigkeiten in einem anerkannten Kunstzweig unter dem Einsatz künstlerischer Begabung. Von künstlerischer Begabung<sup>22</sup> ist insbesondere bei einer abgeschlossenen vollwertigen künstlerischen Ausbildung auszugehen.<sup>23</sup> Liegt eine solche Ausbildung nicht vor, so ist die künstlerische Begabung nach Maßgabe der entfalteten Tätigkeit zu überprüfen.<sup>24</sup> Weiters ist die Art und Weise der Gestaltung des Gegenstandes<sup>25</sup> sowie das Ausmaß des Qualitätsstandards<sup>26</sup> ausschlaggebend. Ein Kabarettist oder Schauspieler ist künstlerisch tätig. Keine künstlerischen Tätigkeiten üben beispielsweise Artisten oder Zauberkünstler aus.<sup>27</sup>

---

<sup>17</sup> Vgl VwGH 15.1.1965,0583/64.

<sup>18</sup> Vgl EStR 2000, Rz 5255.

<sup>19</sup> Vgl EStR 2000, Rz 5255.

<sup>20</sup> Vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 99 Rz 8.

<sup>21</sup> Vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 99 Rz 8.

<sup>22</sup> Vgl. VwGH 20.11.1989, 88/14/0211; VwGH 30.6.1994, 94/15/0090.

<sup>23</sup> Vgl VwGH 20.2.1996, 92/14/0084.

<sup>24</sup> Vgl VwGH 25.1.1994, 90/14/0092; VwGH 15.1.1997, 94/13/0002.

<sup>25</sup> Vgl VwGH 21.1.1986, 84/14/0017; VwGH 5.7.1994, 94/14/0032.

<sup>26</sup> Vgl VwGH 23.10.1984, 84/14/0083.

<sup>27</sup> Vgl VwGH 20.11.1989, 88/14/0211.

Als **Architekten** im Sinne des § 99 EStG gelten staatlich befugte und beeidete Ziviltechniker gem § 1 Ziviltechnikergesetz bzw. all jene Personen, deren Berufsbild dem eines österreichischen Architekten entspricht.<sup>28</sup>

Als **sportliche Tätigkeiten** sind körperliche Anstrengungen zu beurteilen, die den alltäglichen Rahmen überschreiten und das Ziel der Bewegung, Spiel, Einzel- oder Wettkampfleistung verfolgen. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um einen Berufs- oder Amateursportler handelt.<sup>29</sup> Trainer sind nicht umfasst. Mit der sportlichen Tätigkeit zusammenhängende Einkünfte, wie etwa Werbeeinnahmen, Einnahmen aus Autogrammstunden oder Interviews zählen ebenfalls zu den Einkünften aus der Tätigkeit als Sportler.<sup>30</sup>

**Artisten** sind Personen, die unter körperlichem Geschick und Einsatz, Eingebühtes vor einem Publikum zur Unterhaltung darbieten.<sup>31</sup> Als Artisten gelten beispielsweise Jongleure, Clowns und Seiltänzer.

**Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen** sind etwa gewerblich tätige Musiker. Dazu zählen auch ausländische Orchester, Theater, Chöre und Ballette. Außerdem ist unterhaltsames Präsentieren bei einer Modeschau, die Mitwirkung an inländischen Werbespots und Filmen, Schallplattenstudioaufnahmen und Kunstausstellungen von der Definition umfasst. Die Anwesenheit von Publikum zum Zeitpunkt der Darbietung ist nicht entscheidend.<sup>32</sup> Die Teilnahme eines Modells an Fotoshootings oder Presseterminen stellt keine Teilnahme an einer Unterhaltungsdarbietung dar.<sup>33</sup>

---

<sup>28</sup> Vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 99 Rz 8.

<sup>29</sup> Voraussetzung ist, dass der Sportler die Tätigkeit nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht ausübt.

<sup>30</sup> Vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 99 Rz 8; es könnte sich auch um die Überlassung von Rechten handeln.

<sup>31</sup> Vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 99 Rz 8.

<sup>32</sup> Vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 99 Rz 8.

<sup>33</sup> Vgl VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109; allerdings könnte es sich aber um die Überlassung von Rechten handeln.



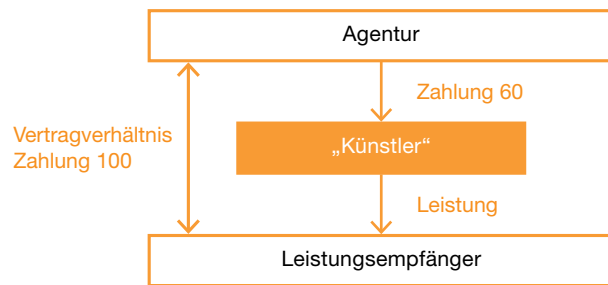
### 2.3.1.3 Künstlerdurchgriff

Ein Steuerabzug ist bei diesen Tätigkeiten auch dann vorzunehmen, wenn das **Entgelt** mangels Vertragsbeziehung **nicht an den unmittelbaren Leistungserbringer**, sondern an einen dazwischen geschalteten ausländischen Unternehmer geleistet wird, mit dem die vertragliche Beziehung eingegangen wurde (sog. „Künstlerdurchgriff“).<sup>34</sup>

Die Regelung über den „Künstlerdurchgriff“ umfasst generell Zahlungen für alle in § 99 Abs 1 Z 1 EStG erwähnten Tätigkeiten, nicht nur jene für künstlerische Tätigkeiten im eigentlichen Sinn.

Der „Künstlerdurchgriff“ soll **verhindern**, dass durch Zwischenschaltung eines ausländischen Unternehmers (nicht eines inländischen Unternehmens) die **Abzugsteuerpflicht umgangen** wird.<sup>35</sup>

#### Beispiel 1:



Die **Bemessungsgrundlage** für die Abzugsteuer richtet sich **beim „Künstlerdurchgriff“** nach dem vom zwischengeschalteten ausländischen Unternehmer (Agentur) an den unmittelbaren Leistungserbringer („Künstler“) weitergeleiteten Betrag. Der Teil, der auf die Agentur entfällt, unterliegt nicht der Abzugsteuer.<sup>36</sup>

Im erwähnten Beispiel 1 wäre eine Abzugsteuer in der Höhe von 12 (20 % von 60) einzubehalten.<sup>37</sup> Zwischen „Künstler“ und Veranstalter tretende ausländische Unternehmen, die reine Managementaufgaben erfüllen, gelten nicht als Mitwirkende an der inländischen Unterhaltungsdarbietung.<sup>38</sup>



#### Praxistipp

Die Höhe des Honoraranteils, der dem „Künstler“ zufällt, ist vom inländischen Veranstalter nachzuweisen. Daher ist es empfehlenswert, das Honorar im Vertrag mit der Agentur entsprechend zu trennen. Kann der Anteil des Künstlerhonorars nicht exakt ermittelt werden, bestehen nach Ansicht des VwGH keine Bedenken, diesen Anteil mit 50 % anzunehmen.<sup>39</sup>

### 2.3.1.4 Künstler-Sport-Erlass

Eine **Befreiung** von der Einbehaltung der Abzugsteuer bei bestimmten Einkünften gem § 99 Abs 1 Z 1 EStG wurde unter bestimmten Voraussetzungen aus Vereinfachungsgründen durch den Künstler-Sportler-Erlass<sup>40</sup> für Bagatellfälle vorgesehen. Der Anwendungsbereich ist auf Mitwirkende an inländischen kulturellen und sportlichen Veranstaltungen sowie auf Vortragende beschränkt.<sup>41</sup>

Die Bagatellgrenzen beruhen auf der Überlegung, dass bei einer Antragsveranlagung keine Steuerlast anfallen würde. Für die Steuerbefreiung ist ua eine schriftliche Erklärung des Empfängers notwendig, dass seine Inlandseinkünfte unter EUR 2.000 liegen.

<sup>34</sup> Vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 99 Rz 10.

<sup>35</sup> Vgl Gassner/Lang/Lechner, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 211 ff.

<sup>36</sup> Vgl VwGH 11.12.2003, 2000/14/0165; VwGH 27.11.2003, 2000/10/0033; § 5 Abs 2 DBA-Entlastungsverordnung BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2006/44.

<sup>37</sup> Auch Art 17 Abs 1 des OECD-Musterabkommen ist dahingehend auszulegen, dass direkt auf den Künstler durchgegriffen werden kann („echter Künstlerdurchgriff“).

<sup>38</sup> Vgl Erlass des BMF, 10.3.2006, GZ BMF-010221/0101-IV/4/2006. Eine Theater-AG oder die Trägervereinigung eines Orchesters werden als Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen gesehen. Wird das Entgelt an eine Theater-AG geleistet, ist vom gesamten Entgelt und nicht nur vom Künstleranteil die Abzugsteuer einzubehalten.

<sup>39</sup> Vgl VwGH 27.7.1994, 91/13/0222; VwGH 27.11.2003, 2000/15/0033.

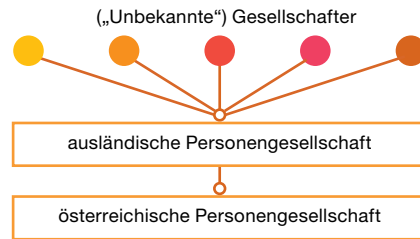
<sup>40</sup> Vgl Erlass des BMF, 31.10.2005, GZ BMF-010221/0684-IV/4/2005 idF BMF 10.3.2011, GZ BMF-010221/0678-IV/4/2011.

<sup>41</sup> Der Begriff „Mitwirkende“ wird in Punkt 2.1 des Künstler-Sportler-Erlasses definiert.

### 2.3.2 Gewinnanteile aus mehrstöckigen Personengesellschaften § 99 Abs 1 Z 2 EStG

Der Abzugsteuer unterliegen auch **Gewinnanteile** von **Mitunternehmern** (Gesellschaftern) einer **ausländischen** Personengesellschaft, die an einer **inländischen** Personengesellschaft beteiligt ist (**mehrstöckige Personengesellschaft**). Von der Abzugsteuer **nicht erfasst** ist die Beteiligung über zwei inländische Personengesellschaften.

**Zweck der Regelung** ist die **Sicherung der Besteuerung in Österreich**, wenn der Abgabenbehörde die hinter der ausländischen Personengesellschaft stehenden Personen unbekannt sind.<sup>42</sup>



Dies gilt auch für Sondervergütungen der Personengesellschaft an ihre Gesellschafter.<sup>43</sup> Einkünfte von Gesellschaftern einer bloß **vermögensverwaltenden Personengesellschaft** unterliegen nicht dem Steuerabzug, da diese mangels betrieblicher Einkünfte keine „Gewinne“ erzielen und die Gesellschafter nicht als Mitunternehmer gelten.

Ein **Steuerabzug** kann **unterbleiben**:

- wenn die ausländische Gesellschaft der inländischen Personengesellschaft bekannt gibt, welche natürlichen oder juristischen Personen Empfänger der Gewinnanteile sind oder
- die zuständige Abgabenbehörde auf andere Weise davon Kenntnis erlangt.

Die Finanzbehörde ist von Amts wegen verpflichtet, die Empfänger der Gewinnanteile zu ermitteln. Ein Wahlrecht zwischen Steuerabzug oder Veranlagung besteht nicht.<sup>44</sup>



#### Praxistipp

Ist der Empfänger der Einkünfte nicht bekannt, so ist im ersten Schritt Abzugsteuer einzubehalten und im zweiten Schritt eine Pflichtveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 2 EStG durchzuführen. Die Abzugsteuer wird auf die Steuerschuld angerechnet. Ist der Empfänger der Einkünfte bekannt, so kann ein Steuerabzug unterbleiben und die Einkünfte sind zu veranlagern.

<sup>42</sup> Vgl EStR 2000, Rz 7999.

<sup>43</sup> Vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 99 Rz 13.

<sup>44</sup> Vgl EStR 2000, Rz 7999.

### 2.3.3 Überlassung von Rechten § 99 Abs 1 Z 3 EStG

Von Passiveinkünften aus der **Überlassung von Rechten** oder aus der Gestattung der Verwendung von Rechten hat ebenfalls ein Steuerabzug zu erfolgen.

Folgende Einkünfte im Zusammenhang mit Rechten unterliegen beispielsweise der beschränkten Steuerpflicht gem § 98 Abs 1 Z 6 EStG, wenn **eine Verwertung oder Nutzung im Inland erfolgt**:

- Einräumung von Rechten der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urhebergesetzes
- Überlassung von gewerblichen Schutzrechten (Patente im Sinne des Patentgesetzes, Marken im Sinne des Markenschutzgesetzes, Muster und Modelle im Sinne des Musterrechtsgesetzes)
- Überlassung von gewerblichen Erfahrungen und Berechtigungen wie zB Konzessionen



#### Praxistipp

Auch die Verwertung von Persönlichkeitsrechten (Überlassung von Rechten am Namen und den Fotoaufnahmen zB eines Fotomodells<sup>45</sup> oder Erlaubnis der kommerziellen Nutzung von Aufnahmen eines ausländischen Sportlers) im Inland unterliegt der beschränkten Steuerpflicht. Dies gilt auch dann, wenn der Sportler oder das Fotomodell in Österreich nicht tätig wird. Nach Auffassung des VwGH ist auch dann ein Steuerabzug vorzunehmen, wenn die Auszahlung an einen Dritten erfolgt.

Nur Einkünfte aus der Vermietung derartiger Rechte unterliegen dem Steuerabzug, **nicht** jedoch deren **Veräußerung**. Eine Veräußerung liegt dann vor, wenn dem bisherigen Inhaber nach Bezahlung keine weitere Verfügungsmacht zusteht.<sup>46</sup> Im Rahmen der Vermietung ist es unerheblich, ob beim Empfänger des Entgelts betriebliche oder außerbetriebliche Einkünfte vorliegen.<sup>47</sup>

<sup>45</sup> Vgl VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109; hierzu siehe Lang, SWK 2007, 17; Tumpel, SWK 2006, 947.

<sup>46</sup> Vgl VwGH 24.11.1987, 87/14/0001.

<sup>47</sup> Vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 99 Rz 17.



## Praxistipp

Die Abgrenzung hinsichtlich Veräußerung und Rechteüberlassung hat insbesondere bei der Nutzung von Software eine große praktische Relevanz. Der Verkauf von Standardsoftware und Individualsoftware unterliegt nicht der Abzugsteuer, wenn diese dem Käufer zur zeitlich unbegrenzten Nutzung zur Verfügung gestellt wird. Auch bei der zeitlich begrenzten Überlassung von Software unterliegen Lizenz Einkünfte nur dann dem Steuerabzug, wenn ein Werknutzungsrecht im Sinne des UrhG eingeräumt wurde (zB Recht zur Vervielfältigung oder Modifikation).<sup>48</sup> Nach dem Wortlaut der EStR 2000 ist die Einräumung einer Werknutzungsbevollmächtigung (einfache Nutzung der Software) nicht ausreichend für die Abzugsteuer.<sup>49</sup> In einer EAS Auskunft aus dem Jahr 2018 präzisiert das BMF diese Ansicht und erwähnt explizit, dass ein Steuerabzug nur vorzunehmen ist, wenn ein Werknutzungsrecht iSd UrhG vorliegt.<sup>50</sup> Außerdem sollte die bloß bestimmungsgemäße Abfrage von Daten aus Datenbanken (zB Bloomberg) keinen Steuerabzug in Österreich auslösen.<sup>51</sup>

Ein Steuerabzug unterbleibt, wenn die Voraussetzungen des § 99a EStG (siehe Kap 2.4) vorliegen (konzerninterne Lizenzgebühren an EU-Gesellschaften).<sup>52</sup>

### 2.3.4 Aufsichtsratsvergütungen § 99 Abs 1 Z 4 EStG

Bei **Vergütungen an ausländische Aufsichtsräte** hat in Österreich ebenfalls eine Einbehaltung der Steuer an der Quelle zu erfolgen. **Aufsichtsratsvergütungen** unterliegen dann dem Steuerabzug, wenn die Tätigkeit des Aufsichtsrates in Österreich ausgeübt oder im Inland verwertet wird.<sup>53</sup> Zur Vergütung gehören auch Reisekostensätze und sonstige Spesensätze.



## Praxistipp

Die Tätigkeit eines Aufsichtsrates einer Kapitalgesellschaft mit Sitz im Inland gilt als im Inland verwertet, auch wenn dieser im Ausland tätig ist.<sup>54</sup> Als Aufsichtsrat gelten nach Ansicht der Finanzverwaltung auch ähnliche Organe.<sup>55</sup>

<sup>48</sup> Vgl EStR 2000, Rz 8000.

<sup>49</sup> Siehe dazu ausführlich Oberauer, SWI 2017, 263.

<sup>50</sup> Vgl EAS 3408, GZ BMF-010221/0243-IV/8/2018 vom 3.9.2018.

<sup>51</sup> Vgl Schreiben des dBMdF zur beschränkten Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken, IV C 5 - S 2300/12/10003:004 2017/0894289, Rz 3, 4 und 6, auf das in der EAS 3408 verwiesen wird.

<sup>52</sup> Vgl EStR 2000, Rz 8002.

<sup>53</sup> Vgl Kap 2.3.1.1 Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit im Inland.

<sup>54</sup> Vgl VwGH 20.9.2001, 2000/15/0039 für ausländische Geschäftsführer einer inländischen Kapitalgesellschaft.

<sup>55</sup> Vgl BMF, SWI 1996, 190.

### 2.3.5 Kaufmännische und technische Beratung § 99 Abs 1 Z 5 EStG Fall 1

**Kaufmännische oder technische Beratung im Inland** liegt beispielsweise bei der Durchführung von Marktstudien und Betriebsanalysen vor. Beratung bedeutet allgemein die Erteilung fachlicher Ratschläge. Nicht umfasst ist die rechtliche Beratung.<sup>56</sup>

Zur **kaufmännischen Beratung** in diesem Sinne zählt vor allem die Tätigkeit der Unternehmensberater<sup>57</sup>, Marktforscher und Rationalisierungsfachleute.

**Technische Beratungsleistungen** werden etwa von Statikern, Physikern und Chemikern erbracht. Auch die Softwareberatung zählt zu den technischen Beratungsleistungen und unterliegt auch ohne Vorliegen einer Betriebsstätte der beschränkten Steuerpflicht und dem Steuerabzug.<sup>58</sup>

Technische Beratung steht häufig in Zusammenhang mit einer Lizenzvergabe oder einer Überlassung von gewerblichen Rechten. Leistet ein Leistungsempfänger bspw ein Pauschalentgelt für Software-Updates und Software-Beratung an den Leistungserbringer, ist das Entgelt nach einem angemessenen Schlüssel nach den verschiedenen Leistungen aufzugliedern.<sup>59</sup>



## Praxistipp

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist für kaufmännische und technische Beratungstätigkeiten, die unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ODER die Einkünfte aus selbständiger Arbeit fallen, Abzugsteuer einzubehalten<sup>60</sup>. Die im Inland ausgeübte rechtliche Beratung eines ausländischen Wirtschaftstreuhänders oder Rechtsanwaltes ist mangels kaufmännischer Beratung nicht von der Abzugsteuer erfasst.

Voraussetzung für die Abzugsverpflichtung ist, dass die **Tätigkeit im Inland** ausgeübt wird, wofür die physische Anwesenheit im Inland erforderlich ist.<sup>61</sup> Eine **Betriebsstätte** des ausländischen Leistungserbringers in Österreich ist jedoch **keine Voraussetzung** für das Entstehen der beschränkten Steuerpflicht und den Steuerabzug gem § 99 EStG.

<sup>56</sup> Vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 98 Rz 55.

<sup>57</sup> Vgl Erlass des BMF 10.03.2006, Erläuterungen zur Anwendung der DBA-Entlastungsverordnung.

<sup>58</sup> Vgl EAS 3089, GZ BMF-010221/2421-IV/4/2009 vom 21.9.2009; EAS 2754, GZ BMF-010221/0443-IV/4/2006 vom 24.8.2006.

<sup>59</sup> Vgl EAS 3093, GZ BMF-010221/2805-IV/4/2009 vom 28.10.2009.

<sup>60</sup> Vgl UFS Linz 3.5.2006, RV/0925/2/05; wird die Beratungsleistung durch eine ausländische Kapitalgesellschaft erbracht, erzielt diese gewerbliche Einkünfte gem § 98 Abs 1 Z 3 EStG – BMF 28.2.2000.

<sup>61</sup> Vgl Kap 2.3.1.1 Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit im Inland.

### 2.3.6 Arbeitskräftegestellung § 99 Abs 1 Z 5 EStG Fall 2

Eine **Gestellung von Arbeitskräften** liegt vor, wenn Dienstnehmer eines (ausländischen) Unternehmens („Arbeitskräfteüberlasser“) einem inländischen Unternehmen („Gestellungsnehmer“) zur Verfügung gestellt werden. **Voraussetzung** für das Entstehen der beschränkten Steuerpflicht ist, dass die überlassenen Dienstnehmer in **Österreich physisch tätig** werden.

Eine **Betriebsstätte** des ausländischen Leistungserbringers in Österreich ist **keine Voraussetzung** für das Entstehen der beschränkten Steuerpflicht und den Steuerabzug gem § 99 EStG.

Zwischen den Dienstnehmern und dem Gestellungsnehmer wird **kein Dienstverhältnis** begründet. Arbeitgeber bleibt der ausländische Arbeitskräfteüberlasser. Das **Gefahrenrisiko** aus dem Gestellungsvertrag liegt beim **Gestellungsnehmer**.<sup>62</sup>

Die Einkünfte der gestellten, beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer werden in Österreich nicht besteuert, wenn die Einkünfte wirtschaftlich bereits als Gestellungsentgelt von der Abzugsteuer erfasst wurden.<sup>63</sup>

Bei der Gestellung von Arbeitskräften ist eine Entlastung von der Abzugsteuer an der Quelle nur dann zulässig, wenn eine konzerninterne Überlassung von Angestellten vorliegt und für die gestellten Arbeitskräfte in Österreich neben einer Ansässigkeitsbescheinigung (ZS QU 2)<sup>64</sup> eine Lohnverrechnung geführt und Lohnsteuer einbehalten und abgeführt wird. Liegt eine Arbeitskräftegestellung zwischen unabhängigen Unternehmen vor, so darf eine Entlastung an der Quelle nur dann vorgenommen werden, wenn neben einem Lohnsteuerabzug ein Ausnahmebescheid gem § 5 Abs 3 DBA-EVO vorliegt.

Alternativ zur Entlastung an der Quelle ist eine (teilweise) Rückerstattung der Abzugsteuer über einen elektronischen Antrag gem § 240 BAO möglich.

### 2.3.7 Immobilieninvestmentfonds § 99 Abs 1 Z 6 EStG

Ein Steuerabzug ist weiters auch bei Einkünften aus Kapitalvermögen aus **Immobilieninvestmentfonds** vorgesehen, wenn

- die Immobilien im Inland gelegen sind und
- die Anteile des Immobilieninvestmentfonds im In- oder Ausland nicht einem unbestimmten Personenkreis (private placement) angeboten werden.

Die Abzugsteuer ist für Erträge aus **Bewirtschaftungs- und Aufwertungsgewinnen inländischer Immobilien** einzubehalten und an das Finanzamt der Liegenschaft abzuführen. Der Steuerabzug für Erträge aus Immobilieninvestmentfonds ist atypisch für die Bestimmungen in § 99 EStG, da in den anderen Fällen nur (aktive oder passive) Tätigkeiten von der Abzugsteuer erfasst sind.

Durch diese Bestimmung soll die Besteuerung von Einkünften aus österreichischen Immobilien gesichert werden, auch wenn diese in einem Immobilieninvestmentfonds gehalten werden. Wird der Immobilieninvestmentfonds im In- oder Ausland **öffentlich vertrieben** (public placement), so ist **keine Abzugsteuer** einzubehalten.<sup>65</sup> Begründet wird dies damit, dass gem § 42 Abs 2 EStG bei natürlichen Personen eine Veranlagungspflicht nur dann besteht, wenn die gesamten inländischen Einkünfte EUR 2.000 übersteigen und bei einem Investment in einen öffentlich angebotenen Immobilienfonds diese Freigrenze idR nicht überschritten wird.

Von einem **public placement**, bei dem die Fondsanteile einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden, ist auszugehen, wenn die betroffenen Wertpapiere

- der Prospektpflicht gem § 2 Kapitalmarktgesetz unterliegen oder
- bereits an geregelten Märkten gehandelt werden.<sup>66</sup>



#### Praxistipp

Der Steuerabzug auf diese Einkünfte wird vom Rechtsträger des Fonds (idR die Kapitalanlagegesellschaft) als Schuldner der Erträge aus dem Immobilieninvestmentfonds vorgenommen.<sup>67</sup> Werden Anteile an öffentlich angebotenen Fondsanteilen auf einem Depot einer inländischen Bank gehalten, so sind Erträge aus diesen Fonds von der Kapitalertragsteuer<sup>68</sup> befreit. Anteile an nicht öffentlich angebotenen Fondsanteilen unterliegen von vornherein nicht der KEST, weil auf sie der progressive Tarif anzuwenden ist (§ 27 Abs 2 Z 2 EStG).

<sup>62</sup> Vgl EStR 2000 Rz 7940.

<sup>63</sup> Vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 98 Rz 69.

<sup>64</sup> Siehe dazu unten 2.6.2.

<sup>65</sup> Vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 99 Rz 20.

<sup>66</sup> Vgl EStR 2000, Rz 6225a.

<sup>67</sup> Vgl Vock, SWI 2005, 81.

<sup>68</sup> Vgl § 94 Z 8 EStG.

### 2.3.8 Stille Beteiligungen § 99 Abs 1 Z 7 EStG

Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als (echter) stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters unterliegen der Abzugsteuer, wenn die stille Beteiligung an einem inländischen Unternehmen besteht. Die inländische beschränkte Steuerpflicht besteht nur dann, wenn eine Abzugsteuerpflicht nach § 99 EStG besteht.

Von der Abzugsteuerpflicht nicht umfasst sind Einkünfte aus der Abschichtung bzw. der Veräußerung des stillen Gesellschafters. Ein „inländisches Unternehmen“ liegt vor, wenn der Geschäftsherr Sitz, Geschäftsleitung oder Wohnsitz im Inland hat.<sup>69</sup>

Der Steuerabzug ist durch den inländischen auszahlenden Unternehmer durchzuführen.

Gemäß § 102 Abs 1 Z 2 EStG besteht für Einkünfte aus stillen Beteiligungen trotz des vorangegangenen Steuerabzugs Veranlagungspflicht. Es kommt somit im Rahmen der Veranlagung grundsätzlich zu einer Versteuerung zum progressiven Tarif.<sup>70</sup>

### 2.3.9 Herstellung eines Werkes § 99 Abs 1a EStG

Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, per Verordnung einen Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen, welche Einnahmen aus der Herstellung eines Werkes erzielen, vorzusehen, sofern dies auf Gründen der Gegenseitigkeit beruht. Von dieser Verordnungsermächtigung wurde seit ihrer Einführung **kein Gebrauch** gemacht.<sup>71</sup>

### 2.3.10 Exkurs: Mitteilungspflicht gem § 109a EStG

Werden **Entgelte an Aufsichtsräte** oder Vortragende geleistet, ist die Höhe und der Name des Empfängers gem § 109a EStG vom Leistungsempfänger der Finanzbehörde mitzuteilen.

Die Mitteilungspflicht ist nur dann gegeben, wenn bestimmte Entgeltgrenzen überschritten werden. Unterliegt der **Leistungsempfänger** einer **Abzugsteuer** gem § 99 EStG, kann von der Mitteilung gem § 109a EStG **abgesehen** werden. Dies gilt unter der Voraussetzung, dass die Abzugsteuer einbehalten wurde.<sup>72</sup>

<sup>69</sup> Vgl. Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, *Jakom EStG*<sup>12</sup>, § 99 Rz 22.

<sup>70</sup> Ausgenommen sind Fälle, in denen das anwendbare DBA eine Einschränkung des Steuersatzes vorsieht.

<sup>71</sup> Vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, *EStG*<sup>20</sup>, § 99 Rz 21.

<sup>72</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 8312.

### 2.4 Befreiung vom Steuerabzug gem § 99a EStG

Im Sinne der **Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie** des Rates der Europäischen Union<sup>73</sup> wurde die **Befreiung** von der Verpflichtung zum **Steuerabzug** von Zinsen und Lizenzgebühren in § 99a EStG aufgenommen. Liegen die Voraussetzungen des § 99a EStG vor, entfällt die beschränkte Steuerpflicht. Für die Abzugsteuer gem § 99 EStG hat die Befreiung des § 99a EStG ausschließlich für Zahlungen aufgrund der Überlassung von Rechten (Lizenzen)<sup>74</sup> und Einkünften eines echten stillen Gesellschafters Bedeutung, da sonstige Zinszahlungen ohnehin nicht von der Abzugsteuer gem § 99 EStG umfasst sind.

Die **Befreiung** gilt, wenn der **Schuldner**

- eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder
- eine inländische Betriebsstätte von Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates ist **und der Empfänger (Nutzungsberechtigter)**
- ein verbundenes Unternehmen (unmittelbare Beteiligung von mindestens 25 % über ein Jahr Behaltefrist) mit Sitz **in einem anderen Mitgliedstaat oder**
- eine in einem anderen Mitgliedstaat gelegene Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens eines anderen Mitgliedstaats ist **und** hierüber die erforderlichen Bestätigungen vorliegen.

#### Beispiel 2:



#### Praxistipp

Grenzüberschreitende Zins- und Lizenzzahlungen an verbundene Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat sind nur dann befreit, wenn ein **UNMITTELBARES** Beteiligungsverhältnis von mindestens 25 % besteht. Darüber hinaus sind Zahlungen an Schwesterngesellschaften befreit, wenn eine gemeinsame Muttergesellschaft je zu mindestens 25 % an beiden Schwesterngesellschaften unmittelbar beteiligt ist.

<sup>73</sup> Richtlinie 2003/49/EG.

<sup>74</sup> Vgl. Überlassung von Rechten § 99 Abs 1 Z 3 EStG.

Als **Nutzungsberechtigter** gilt ein Unternehmen nur dann, wenn es die Zahlungen zu **eigenen Gunsten** erhält. Eine Treuhänderstellung reicht für die Befreiungsbestimmung nicht aus. Zahlungen einer **inländischen Betriebsstätte** sind von der Befreiung nur umfasst, wenn die Zinsen und Lizenzgebühren bei ihr eine steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe darstellen.

Die gesetzeskonforme **Befreiung** vom Steuerabzug erfolgt nur, wenn der Schuldner bereits im Zeitpunkt der Zahlung der Zinsen oder Lizenzgebühren über folgende Bestätigungen verfügt:

- **Ansässigkeitsbescheinigung** der Abgabenbehörde des anderen Mitgliedstaates
- **Bestätigung des empfangenden Unternehmens** über die Erfüllung der entsprechenden Beteiligungshöhe und -dauer, und dass dieses Unternehmen tatsächlicher Empfänger (Nutzungsberechtigter) der Zahlungen ist.

Die Bestätigungen gelten für einen Zeitraum von **zwei Jahren** ab dem Zeitpunkt der Ausstellung.



### Praxistipp

Ist im Zeitpunkt der Zahlungen die Mindestbehaltefrist von einem Jahr noch nicht erfüllt bzw. liegen die notwendigen Bestätigungen noch nicht vor, kann der Zahlungsempfänger eine Erstattung der einbehaltenen Steuer innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der Zahlung beantragen. Erfolgt die Erstattung nicht innerhalb von einem Jahr nach Beantragung, ist das Guthaben iSd § 205 BAO zu verzinsen.

Als **Lizenzgebühren** in diesem Sinne gelten Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder das Recht auf Nutzung von Urheberrechten an

- literarischen, künstlerischen oder
- wissenschaftlichen Werken,
- gewerblichen,
- kaufmännischen oder
- wissenschaftlichen Erfahrungen und Ausrüstungen

geleistet werden.

Als **Zinsen** werden Einkünfte aus Forderungen jeder Art normiert, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an (inländischen) Grundstücken besichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind. Auch die Einkünfte aus einer echten stillen Gesellschaft<sup>75</sup> sollten unter den Zinsbegriff fallen, weil eine Beteiligung am Gewinn des Schuldners dies nicht ausschließt.

<sup>75</sup> Vgl Stille Beteiligung § 99 Abs 1 Z 7 EStG.

**Keine Befreiung** vom Steuerabzug besteht bei Zahlungen, bei denen davon auszugehen ist, dass der Beweggrund oder einer der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung, –umgehung oder Missbrauch ist. Die Befreiung des § 99a EStG ist weiters bei **nicht fremdüblichen Leistungsvereinbarungen** nur für den fremdüblichen Teil anwendbar.

## 2.5 Unterlassung des Steuerabzugs bei inländischen Betriebsstätten des Leistungsempfängers

Eine **Abzugsbesteuerung** hat **auch** dann zu erfolgen, wenn die Einkünfte einer **inländischen Betriebsstätte** des beschränkt Steuerpflichtigen zuzurechnen sind.

Diese Einkünfte sind in weiterer Folge gemeinsam mit den übrigen Betriebsstätteinkünften vom Leistungserbringer verpflichtend gem § 102 Abs 1 Z 2 EStG zu veranlagern und die bereits abgeführte Abzugsteuer wird auf die ermittelte Steuerlast angerechnet.

Ein **Steuerabzug kann** vom Leistungsempfänger **unterbleiben**, wenn

- die Einkünfte in einer inländischen Betriebsstätte erzielt werden,
- das anzuwendende DBA ein **Betriebsstättendiskriminierungsverbot** enthält, das dem Art 24 Abs 3 OECD-MA nachgebildet ist und inländische Kapitalgesellschaften mit inländischen Betriebsstätten steuerlich gleichstellt,<sup>76</sup> und
- ein aktueller **Nachweis** vorliegt, aus dem hervorgeht, bei welchem Finanzamt und unter welcher Steuernummer diese Betriebsstätte steuerlich erfasst ist.<sup>77</sup>

Ein Steuerabzug kann in diesen Fällen aufgrund des Vorwurfs der Betriebsstättendiskriminierung durch die Abzugsteuer unterbleiben. Dies ist auf den **Liquiditätsnachteil zurückzuführen**, der dadurch entsteht, dass die der Betriebsstätte zufließenden Einkünfte im ersten Schritt dem Steuerabzug unterliegen und der das tatsächliche Steuerausmaß überschreitende Anteil der abgeführten Steuer erst im Rahmen der Veranlagung rückgefordert werden kann.<sup>78</sup>

## 2.6 Beschränkung des Steuerabzugs durch DBA

### 2.6.1 Allgemeines zur Befreiung beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte

**Doppelbesteuerungsabkommen** können das Besteuerungsrecht Österreichs auf die in § 99 EStG erwähnten Einkünfte der Höhe nach **einschränken** bzw. es **ganz entziehen**. Inwieweit das Besteuerungsrecht Österreichs eingeschränkt oder entzogen wird, muss **für jedes DBA gesondert beurteilt** werden.

<sup>76</sup> Zur expliziten Regelung für die KEST siehe Rz 7910 EStR 2000.

<sup>77</sup> Vgl EAS 1193, GZ A 149/4-IV/4/97 vom 15.12.1997; EStR 2000, Rz 8029; Bendlinger, VWT 2005, 26; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 99 Rz 5/1.

<sup>78</sup> Vgl EAS 1193, GZ A 149/4-IV/4/97 vom 15.12.1997. Erlass des BMF vom 10.3.2006, Erläuterungen zur Anwendung der DBA-Entlastungsverordnung.



Entspricht das jeweilige DBA dem **OECD-Musterabkommen** wird **Österreich** grundsätzlich für Honorarzahlungen an

- Schriftsteller
  - Architekten,
  - Vortragende,
- oder
- Zahlungen für kaufmännische und technische Beratungsleistungen,
  - Lizenzgebühren oder Entgelte für die Verwertung von Persönlichkeitsrechten und
  - Zahlungen für die Gestellung von Arbeitskräften
  - Einkünfte aus einer stillen Beteiligung (Höhe abhängig vom einschlägigen DBA)
- das **Besteuerungsrecht**<sup>79</sup> **entzogen**.

Eine **Entlastung** ist bei einem dem OECD-Musterabkommen entsprechenden DBA

- für Einkünfte als Künstler und Sportler,
  - für Einkünfte als Aufsichtsrat,
  - für Einkünfte aus in Österreich gelegenen unbeweglichen Vermögen, das in einem Immobilienfonds gehalten wird<sup>80</sup> und
  - für Einkünfte aus (doppelstöckigen) Personengesellschaften<sup>81</sup>
- grundsätzlich **nicht möglich**.

#### 2.6.2 Voraussetzungen und Risiken der unmittelbaren Anwendung von DBA

**Entziehen** die Doppelbesteuerungsabkommen Österreich das **Besteuerungsrecht** an den erwähnten Einkünften teilweise oder zur Gänze, könnte vom Leistungsempfänger eine niedrigere oder keine Abzugsteuer für die in § 99 EStG erwähnten Einkünfte einbehalten werden.

Aufgrund der **Haftung** für die Abzugsteuer ist diese Vorgehensweise für den Leistungsempfänger nur unter Beibringung **geeigneter Nachweise** empfehlenswert. Welche Nachweise zu erbringen sind, wurde in der DBA-Entlastungsverordnung<sup>82</sup> geregelt. Ein wesentlicher Nachweis ist eine **Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Finanzbehörde**<sup>83</sup> des Leistungserbringers.

<sup>79</sup> Jeweils unter der Annahme, dass keine inländische Betriebsstätte des ausländischen Leistungserbringers begründet wird.

<sup>80</sup> Entspricht das jeweilige DBA dem OECD-Musterabkommen wird das Besteuerungsrecht aus Bewirtschaftungs- oder Aufwertungsgewinnen der Immobilien jeweils Österreich zugewiesen; vgl Vock, SWI 2005, 81.

<sup>81</sup> Werden die Gesellschafter der ausländischen Personengesellschaft genannt, entfällt die Verpflichtung für die österreichische Personengesellschaft zur Einbehaltung der Abzugsteuer.

<sup>82</sup> DBA-Entlastungsverordnung BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2006/44.

<sup>83</sup> Die Bescheinigung zB eines ausländischen Steuerberaters, dass der Leistungsempfänger im betreffenden Staat ansässig ist, ist nicht ausreichend.



#### Praxistipp

Es ist dem Leistungsempfänger überlassen zu entscheiden, ob die Bestimmungen der DBA bei Vorliegen der entsprechenden Nachweise unmittelbar bei Auszahlung der Vergütungen angewendet werden.

Sollten nicht alle notwendigen Nachweise für die unmittelbare Anwendung vorliegen, trägt der Leistungsempfänger ein entsprechendes Haftungsrisiko.

Die **Entlastung** an der Quelle stellt eine **wesentliche Erleichterung** für den ausländischen Empfänger der Vergütungen dar. **Andernfalls** muss der Einkünfteempfänger eine (zeit- aufwändige) Rückerstattung beantragen, sofern keine Entlastung im Wege eines Veranlagungsverfahrens erfolgt. Daher wird die jeweilige Vorgehensweise letztlich von der **Verhandlungsposition** der Vertragsparteien abhängig sein.<sup>84</sup>

Die **Ansässigkeitsbescheinigung** ist länderunabhängig unter Verwendung der **österreichischen Vordrucke „ZS-QU 1“** (natürliche Personen) und **„ZS-QU 2“** (juristische Personen oder intransparente Personengesellschaften) **vom Empfänger der Einkünfte auszufüllen** und von der ausländischen Finanzbehörde zu bestätigen.<sup>85</sup> Die Ansässigkeitsbescheinigung muss dem Leistungserbringer für die Befreiung von der Abzugsteuer im Original vorliegen.<sup>86</sup>



#### Praxistipp

Sind diese Formulare vom Empfänger der Einkünfte ordnungsgemäß ausgefüllt und von der ausländischen Steuerverwaltung bestätigt, dann liegen die notwendigen Nachweise für die unmittelbare Anwendung der DBA vor.<sup>87</sup>

Trotz der Nachweise könnte eine Haftung des Leistungsempfängers bestehen, wenn die Steuerbefreiung irrtümlich vorgenommen wird (zB Honorar an Künstler wird als steuerfreie Lizenzekünfte behandelt).

Ist der Empfänger der Zahlungen eine transparente ausländische Personengesellschaft, muss die Steuerentlastung von den einzelnen Gesellschaftern geltend gemacht werden.

<sup>84</sup> Vgl Jann/Petutschnig/Six, SWI 2007, 159.

<sup>85</sup> Vgl EAS 2750, GZ BMF-010221/0353-IV/4/06 vom 26.6.2006.

<sup>86</sup> Vgl EAS 3369, GZ BMF-010221/0595-VI/8/2015 vom 3.2.2016.

<sup>87</sup> Vgl Erlass des BMF, 13.3.2006, GZ BMF-010221/0101-IV/4/2006, Rz 3.



Wenn die Vergütungen an den Einkünfteempfänger **EUR 10.000** im Kalenderjahr nicht übersteigen und in Österreich kein Wohnsitz des Einkünfteempfängers besteht, kommt ein **vereinfachtes Verfahren** zur Anwendung. Im vereinfachten Verfahren sind die Formulare nur vom **ausländischen Einkünfteempfänger** auszufüllen. Eine Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Finanzbehörde ist **nicht notwendig**.



### Praxistipp

Die Formulare „ZS-QU 1“ oder „ZS-QU 2“ sind auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen [www.bmf.gv.at](http://www.bmf.gv.at) unter „Formulare“ zu finden. Bestehen mit einem ausländischen Vertragspartner dauernde Geschäftsbeziehungen (zB laufende Lizenzzahlungen), muss nicht für jede einzelne Zahlung ein Formular „ZS-QU 1“ oder „ZS-QU 2“ ausgestellt werden. Es kann im Formular auch auf einen noch zu erstellenden Ergänzungsbeleg (zB den jeweiligen Überweisungsbeleg) hingewiesen werden.<sup>88</sup>

In den Formularen ist auch die Höhe der Einkünfte anzugeben. Ist die genaue Höhe im Vorhinein nicht feststellbar, können auch Schätzwerte angegeben bzw. kann auf den Ergänzungsbeleg verwiesen werden.

Werden ordnungsgemäße Formulare erst nach der Auszahlung der Einkünfte beigebracht, ist das für die bereits vorgenommene Entlastung bei der Auszahlung nicht schädlich, solange die Ansässigkeitsbescheinigung innerhalb eines Jahres nach Auszahlung vorliegt.<sup>89</sup>

Weigert sich die ausländische Steuerbehörde auf den österreichischen Vordrucken eine Ansässigkeitsbescheinigung zu erteilen und ist sie dazu nur auf ihren eigenen Vordrucken bereit, bestehen keine Bedenken, wenn diese Bestätigungen den österreichischen Formularen beigeheftet werden.<sup>90</sup> Voraussetzung hierbei ist, dass sich diese ausländischen Bestätigungen auf die Einkommensteuer beziehen. Ansässigkeitsbescheinigungen, die reinen Umsatzsteuerzwecken dienen, sind nicht ausreichend.

### 2.6.3 Fälle, in denen eine unmittelbare Anwendung der DBA nicht möglich ist

Eine **Entlastung ist entsprechend der Verordnung unzulässig**, wenn

- **die erwähnten Nachweise** nicht erbracht werden,
- Umstände bekannt sind oder bekannt sein müssen, dass die Einkünfte dem ausländischen **Empfänger steuerlich nicht zuzurechnen sind**,

<sup>88</sup> Vgl EAS 3269, GZ BMF-010221/0130-IV/4/2012 vom 22.2.2012; EAS 3097, GZ BMF-010221/2810-IV/4/2009 vom 28.10.2009; EAS 2638, GZ BMF-010221/0531-IV/4/2005 vom 19.8.2005.

<sup>89</sup> EStR 2000 Rz 8021b.

<sup>90</sup> Vgl EAS 2848 BMF 22.5.2007.

- der **Einkünfteempfänger** ein(e) ausländische(r) **Stiftung, Trust** oder **Investmentfonds** ist bzw.
- eine juristische Person, deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung sich nicht in ihrem Gründungsstaat befindet (**doppelansässige Gesellschaften**),
- eine **Holding**<sup>91</sup> - oder **Briefkastengesellschaft** vorliegt, um Missbrauchsfälle auszuschließen,
- Kapitalerträge gegeben sind, die im Zeitpunkt der Fälligkeit oder im Zuge der Veräußerung von Wertpapieren von **Kreditinstituten** in ihrer Funktion als Verwahrer oder Verwalter ausbezahlt werden,
- Vergütungen aus **selbständiger Tätigkeit iSd § 99 Abs 1 Z 1 EStG** vorliegen, die nicht an den Leistungserbringer, sondern **an Dritte** gezahlt werden, und **keine Nachweise über den Leistungserbringer** vorliegen,<sup>92</sup>
- die **Einkünfte einer inländischen Betriebsstätte** des unbeschränkt Steuerpflichtigen zuzurechnen sind,<sup>93</sup>
- **Gestellung von Arbeitskräften** zur inländischen Arbeitsausübung vorliegt.



### Praxistipp

Werden Angestellte konzernintern gestellt, ist eine Entlastung an der Quelle möglich, sofern eine Ansässigkeitsbescheinigung (auf einem ZS-QU2 Formular) vorgelegt werden kann. Eine gänzliche Entlastung ist nur dann zulässig, wenn eine freiwillige Lohnverrechnung geführt wird oder verpflichtend eine Lohnverrechnung in Österreich zu führen ist. Eine Entlastung für die konzerninterne Gestellung von Arbeitern ist nicht möglich.

Eine Entlastung im Rahmen der Personalgestellung ist jedoch generell dann möglich, wenn dies durch Bescheid des Finanzamtes Bruck-Eisenstadt-Oberwart zugelassen wird. Ein Bescheid wird dann erteilt, wenn sichergestellt ist, dass für die überlassenen Arbeitnehmer etwaige lohnsteuerliche Pflichten in Österreich vom Gesteller oder Entleiher wahrgenommen werden.

<sup>91</sup> Wurde ein Rückzahlungsantrag der Holdinggesellschaft von der österreichischen Finanzbehörde positiv erledigt, kann in den folgenden drei Jahren eine unmittelbare Entlastung an der Quelle vorgenommen werden. Dies soll dann nicht gelten, wenn sog. „Testzahlungen“ vorgenommen werden und für zunächst betragsmäßig geringe Beträge Rückzahlungserträge positiv erledigt werden und in den folgenden drei Jahren unverhältnismäßig hohe Zahlungen steuerfrei getätigt werden; siehe dazu EAS 2772, BMF 9.11.2006.

<sup>92</sup> Diese Bestimmung ist für Sonderfälle von Relevanz. Wird eine Zahlung an eine Theater AG geleistet, unterliegt diese als Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen ebenfalls der Abzugsteuer des § 99 EStG. Sieht ein DBA vor, dass die Theater AG in Österreich nicht besteuert werden darf (zB DBA Belgien), dann ist eine Entlastung für die Zahlung an die Theater AG nur möglich, wenn die dahinter stehenden Empfänger bekannt sind.

<sup>93</sup> Vgl Erlass des BMF, 13.3.2006, GZ BMF-010221/0101-IV/4/2006, Rz 10. Siehe aber Kap 2.5 bei DBA mit Betriebsstätdiskriminierungsverbot.

## 2.7 Höhe der Steuer und Steuerbemessungsgrundlage

Ist eine **Befreiung** von der **Abzugsteuer** aufgrund der Kap 2.4, 2.5 oder 2.6 nicht möglich, ist für die in § 99 EStG erwähnten Tätigkeiten die österreichische Abzugsteuer vom Leistungsempfänger einzubehalten und an die Finanzbehörde abzuführen.

Die Abzugsteuer beträgt **grundsätzlich 20 %**. Der Leistungsempfänger haftet für die richtige Einbehaltung.

Der 20 %igen Abzugsteuer unterliegt der **volle Betrag der Einnahmen** und der vom inländischen Auftraggeber übernommenen Kosten, wie etwa Reise- und Unterkunftskosten (**Bruttobesteuerung**).<sup>94</sup> Eine **Kürzung um Betriebsausgaben** ist im Rahmen der Bruttobesteuerung nicht vorgesehen.<sup>95</sup> Die Umsatzsteuer ist nicht von der Abzugsteuer erfasst. Bei Einkünften aus **Immobilieninvestmentfonds** und Einkünften aus (echten) **stillen Beteiligungen** an einem inländischen Unternehmen beträgt der anwendbare Steuersatz **27,5 %**.

Der Abzugsverpflichtete kann bei Einkünften aus **Immobilieninvestmentfonds** und Einkünften aus (echten) **stillen Beteiligungen** an einem inländischen Unternehmen gemäß § 100 Abs 1a EStG eine Abzugssteuer iHv **25 %** (anstatt 27,5 %) einbehalten, wenn der Leistungserbringer eine **Körperschaft** ist.

Als Folge der EuGH-Judikatur in der Rechtssache Scorpio<sup>96</sup> wurde die **Möglichkeit** geschaffen, bei Berechnung der Abzugsteuer, **Betriebsausgaben** und Werbungskosten des Leistungsempfängers von den Einnahmen **abzuziehen**.

Der Leistungsempfänger hat dadurch die Möglichkeit, die Abzugsteuer vom **Nettobetrag** zu berechnen.

Die Berechnung der Abzugsteuer vom Nettobetrag ist unter folgenden Voraussetzungen möglich:

- die Einkünfte fließen einem im **EU- oder EWR-Raum ansässigen**, in Österreich beschränkt Steuerpflichtigen zu,
- die zu berücksichtigenden Ausgaben stehen mit den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften in einem **unmittelbaren Zusammenhang** (wie zB Reise- oder Unterkunftskosten),
- die Ausgaben werden vom Leistungsempfänger vor dem Zufließen der Einkünfte dem Schuldner der Abzugsteuer **schriftlich mitgeteilt**.

<sup>94</sup> Vgl EStR 2000, Rz 8006; VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109; hierzu siehe Lang, SWK 2007, 17; Tumpel, SWK 2006, 947.

<sup>95</sup> Ausgenommen davon sind die Einkünfte über doppelstöckige Personengesellschaften.

<sup>96</sup> EuGH vom 3.10.2006, C-290/04; Budgetbegleitgesetz 2007, § 99 Abs 2 Z 2 EStG.

Betragen die vom Abzugsverpflichteten zu berücksichtigenden Ausgaben mehr als EUR 2.000 und ist der Empfänger der als Ausgaben geltend gemachten Beträge ebenfalls beschränkt steuerpflichtig, muss für Nettobesteuerung die **inländische Besteuerung** dieser Beträge **ausreichend sichergestellt** sein. Eine ausreichende Sicherstellung ist etwa dann gegeben, wenn von diesen Ausgaben die Abzugsteuer gem § 99 EStG einbehalten wurde.<sup>97</sup>

Wird von der **Option zum Betriebsausgabenabzug** Gebrauch gemacht, erhöht sich die Abzugsteuer seit 1.1.2016 einheitlich von **20 % auf 25 %**. Vor 1.1.2016 betrug die Abzugsteuer im Rahmen der Nettobesteuerung für natürliche Personen noch 35 %.



### Praxistipp

Die Optionsausübung, dh der Abzug der Betriebsausgaben ist aufgrund des höheren Steuersatzes von 25 % nicht immer vorteilhaft.

Die **Nettobesteuerung** kommt bei **Immobilieninvestmentfonds** und Einkünften aus (echten) **stillen Beteiligung** an einem inländischen Unternehmen nicht zur Anwendung und der 27,5 %ige Steuersatz ist generell anwendbar.

Nur unmittelbar mit den Einnahmen **in Zusammenhang stehende Ausgaben** dürfen bei der Nettobesteuerung berücksichtigt werden (wie zB Reise- oder Unterkunftskosten). **Nicht unmittelbar**, aber wirtschaftlich zusammenhängende Ausgaben (zB allgemeine Versicherungskosten) sollen nach Ansicht der Finanzverwaltung nur im Rahmen einer **Veranlagung** berücksichtigt werden können.



### Praxistipp

Auch die vom Abzugspflichtigen übernommenen Spesen sind durch den Leistungserbringer nach Kenntnis schriftlich mitzuteilen. Mit der schriftlichen Mitteilung dokumentiert der Leistungserbringer, dass von der Nettobesteuerung Gebrauch gemacht werden soll.

<sup>97</sup> Vgl EStR, Rz 8006g.



### Praxistipp

Teilt der Leistungserbringer die Ausgaben schriftlich mit, kann der Leistungsempfänger die Ausgaben bei Berechnung der Abzugsteuer abziehen, muss dies jedoch aus Haftungsgründen nicht tun. Aus Haftungsgründen sollten nur jene unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben bei Berechnung der Abzugsteuer berücksichtigt werden, die der Leistungsempfänger für den Leistungserbringer ersetzt (zB Aufenthaltskosten). Bei diesen Ausgaben ist für den Abzugsverpflichteten der entsprechende Nachweis gegeben. Dem Leistungsempfänger trifft die Pflicht, die mitgeteilten Ausgaben auf deren Richtigkeit zu überprüfen.

Es bleibt im **Einzelfall zu untersuchen**, ob es **günstiger** ist, die Abzugsteuer vom Nettobetrag, dh mit Betriebsausgabenabzug, und 25 %igem Steuersatz oder vom Bruttobetrag, ohne Betriebsausgabenabzug, aber unter Anwendung des niedrigeren Steuersatzes in Höhe von 20 %, zu berechnen.

Die Auswirkungen des erhöhten Steuersatzes sollen in folgendem **Beispiel** hervorgehoben werden, wobei die beiden Alternativen auch im Vergleich zur Veranlagung dargestellt werden:

### Beispiel 3:

Ein in Österreich beschränkt steuerpflichtiges Aufsichtsratsmitglied einer österreichischen AG, welches in Frankreich ansässig ist und dort der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, erzielt aus dieser Tätigkeit Einnahmen in der Höhe von EUR 5.000. Im unmittelbaren Zusammenhang mit dieser Tätigkeit hat das Aufsichtsratsmitglied Betriebsausgaben in der Höhe von

- (1) 500 Euro,
- (2) 2.000 Euro und
- (3) 3.000 Euro.

Im Folgenden soll nun ein Vorteilhaftigkeitsvergleich der Bruttobesteuerung ohne Betriebsausgabenabzug, der Nettobesteuerung mit Abzug der Betriebsausgaben und der Antragsveranlagung durchgeführt werden.

Bruttobesteuerung	Fall 1	Fall 2	Fall 3
Einnahmen	5.000	5.000	5.000
Abzugssteuer 20%	-1.000	-1.000	-1.000
<b>Auszahlungsbetrag</b>	<b>4.000</b>	<b>4.000</b>	<b>4.000</b>

Nettobesteuerung	Fall 1	Fall 2	Fall 3
Einnahmen	5.000	5.000	5.000
Betriebsausgaben	-500	-2.000	-3.000
Bemessungsgrundlage	4.500	3.000	2.000
Abzugssteuer 25 %	-1.125	-750	-500
<b>Auszahlungsbetrag</b>	<b>3.875</b>	<b>4.250</b>	<b>4.500</b>

Antragsveranlagung	Fall 1	Fall 2	Fall 3
Einnahmen	5.000	5.000	5.000
Betriebsausgaben	-500	-2.000	-3.000
Zwischensumme	4.500	3.000	2.000
Hinzurechnungsbetrag § 102 (3) EStG	9.000	9.000	9.000
Bemessungsgrundlage	13.500	12.000	11.000
Tarifsteuer gem § 33 EStG	-625	-250	0
<b>Auszahlungsbetrag*)</b>	<b>4.375</b>	<b>4.750</b>	<b>5.000</b>

\*) unter Berücksichtigung der anrechenbaren Abzugsteuer



### Praxistipp

Die Veranlagung zum Einkommensteuertarif gem § 33 EStG erweist sich im vorliegenden Beispiel als die günstigste Variante. Allerdings sei darauf hingewiesen, dass diese Besteuerungsweise mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand verbunden ist.

Die Bruttobesteuerung ist umso vorteilhafter, je niedriger die Ausgaben im Verhältnis zu den Einnahmen sind. Betragen die Ausgaben mehr als 20 % der Einnahmen, ist die Nettobesteuerung und der 25 %ige Steuersatz bei natürlichen Personen günstiger. Die Wahl der geeigneten Vorgangsweise wird im Einzelfall zu beurteilen sein.

Bei **Nichtausübung** der Option oder bei beschränkt steuerpflichtigen Leistungsempfängern, die nicht in der EU oder im EWR-Raum ansässig sind, besteht weiterhin die Möglichkeit der Berücksichtigung der angefallenen Betriebsausgaben im Rahmen der **Antragsveranlagung** nach § 102 Abs 1 Z 3 EStG.

## 2.8 Honorarvereinbarungen und Steuerschuld

**Wirtschaftlicher Schuldner** der Steuer ist grundsätzlich der **Erbringer** der Leistung. Vom vereinbarten Entgelt wird vom Leistungsempfänger die Abzugsteuer einbehalten und der Differenzbetrag an den Leistungserbringer ausbezahlt (**Bruttovereinbarung**). Oft wird eine sogenannte **Nettovereinbarung** getroffen und das Entgelt vom Erbringer der Leistung **brutto für netto** vereinbart. In diesem Fall **trägt** der **Leistungsempfänger** die **Steuer**. Die übernommene Steuer unterliegt als **weiterer Vorteil** wieder der Abzugsteuer.



### Praxistipp

Aufgrund dieser Nettovereinbarung beträgt die Abzugsteuer bei Bruttobesteuerung nicht 20 %, sondern 25 % des vereinbarten Entgelts. Werden Betriebsausgaben bei Berechnung der Abzugsteuer berücksichtigt, beträgt die Abzugsteuer 33,33 % (anstelle von 25 %) vom Nettobetrag.

**Beispiel 4:** Ein in Österreich beschränkt steuerpflichtiger Künstler, der seinen Wohnsitz in Griechenland hat, erbringt künstlerische Tätigkeiten für eine AG in Österreich. Als Vergütung für seine Tätigkeit erhält er ein Entgelt in der Höhe von EUR 90.000. In diesem Zusammenhang anfallende Reise- und Hotelkosten in der Höhe von EUR 10.000 werden von der Gesellschaft übernommen.

(1) Das Honorar wird netto vereinbart, EUR 100.000 sollen an den Künstler überwiesen werden.

Nettohonorar inkl. Kostenersatz (80 %)	100.000
Steuerbemessungsgrundlage (100 %)	125.000
Abzugssteuer (20 % von 125.000 oder 25 % von 100.000)	25.000
<b>Auszahlungsbetrag</b>	<b>100.000</b>
<b>Die Steuerbelastung beträgt somit</b>	<b>25.000</b>

Wird eine Nettovereinbarung getroffen, beträgt die Abzugsteuer 25 % vom vereinbarten Entgelt.

(2) Wird das Honorar brutto vereinbart, dh der Künstler trägt sowohl die auf das Honorar entfallende Steuer als auch jene, die auf den Kostenersatz entfällt, ergibt sich folgende Berechnung:

Bruttobehonorar inkl. Kostenersatz (100 %)	100.000
Steuerbemessungsgrundlage (100 %)	100.000
Abzugssteuer (20 %)	20.000
<b>Auszahlungsbetrag</b>	<b>80.000</b>
<b>Die Steuerbelastung beträgt somit</b>	<b>20.000</b>



### Praxistipp

Wie aus Beispiel 4 erkennbar, bewirkt eine Nettohonorarvereinbarung für den Leistungsempfänger zusätzliche Kosten in der Höhe von mindestens 25 % des vereinbarten Entgelts.

## 2.9 Zeitpunkt des Steuerabzugs und der -abfuhr

Der Steuerabzug hat **grundsätzlich** zum **Zeitpunkt des Zuflusses der Einkünfte** gem § 19 Abs 1 EStG beim Leistungserbringer zu erfolgen und ist vom Leistungsempfänger und Schuldner des Entgelts vorzunehmen. Vereinfachend wird der (frühere) Zahlungszeitpunkt des Schuldners angenommen werden können.



### Praxistipp

Bei Kettenverträgen ist jener österreichische Unternehmer zum Steuerabzug verpflichtet, der gegenüber dem beschränkt steuerpflichtigen Leistungserbringer in Erscheinung tritt.<sup>98</sup>

Bei **Gewinnanteilen von mehrstöckigen Personengesellschaften** ist der Steuerabzug am Tag nach Aufstellung des Jahresabschlusses von der inländischen Personengesellschaft durchzuführen. Bei **Immobilieninvestmentfonds** ist die einbehaltene Steuer innerhalb von vier Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres des Investmentfonds einzubehalten.

Die **innerhalb eines Kalendermonats** einbehaltene Steuer ist gem § 101 Abs 1 EStG spätestens am 15. Tag des folgenden Kalendermonats an das zuständige Finanzamt unter der Bezeichnung „Steuerabzug gem § 99 EStG“ abzuführen.

**Zu diesem Zeitpunkt** ist gem § 101 Abs 3 EStG eine Mitteilung durch den Leistungsempfänger über den Steuerabzug von beschränkt Steuerpflichtigen mittels **Formular „E19“** vorzunehmen.

<sup>98</sup> Vgl EAS 2587, GZ BMF-010221/0328-IV/4/05 vom 25.4.2005.

Weiters bestehen gem § 101 Abs 2 EStG **bestimmte Dokumentationsverpflichtungen**. Die dem Steuerabzug unterliegenden **Beträge** sind gemeinsam mit dem **Zeitpunkt der Zahlung** oder Gutschrift der abzugsteuerpflichtigen Einkünfte und dem **Zeitpunkt der Abfuhr** der einbehaltenen Steuer an das Finanzamt **laufend zu erfassen**.

Der Zeitpunkt des Steuerabzuges und der Steuerabfuhr stellt sich für die in § 99 EStG beschriebenen Tätigkeiten **zusammengefasst** wie folgt dar:

Einkünfte	Zeitpunkt Steuerabzug	Zeitpunkt Steuerabfuhr
Einkünfte gem § 99 Abs 1 Z 1, 3, 4, 5 und 7 EStG	Zeitpunkt des Zuflusses beim Leistungserbringer	15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats des Abzugs
Gewinnanteile aus mehrstöckigen Personengesellschaften	Tag nach Aufstellung des Jahresabschlusses	15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats des Abzugs
Einkünfte aus Immobilieninvestmentfonds	Bei Ausschüttung oder spätestens vier Monate nach Abschluss des Geschäftsjahres des Immobilieninvestmentfonds <sup>99</sup>	15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats des Abzugs

## 2.10 Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger

§ 102 Abs 1 EStG, der die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger gesetzlich regelt, unterscheidet zwischen **Pflichtveranlagung** und **Antragsveranlagung**.

Trotz Steuerabzug gem § 99 EStG ist für den beschränkt Steuerpflichtigen eine **Pflichtveranlagung** vorgesehen, wenn die Einkünfte

- zu den Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes,
- zu den Einkünften aus der Beteiligung an einem „Unternehmen“ als stiller Gesellschafter oder
- zu den Gewinnanteilen aus mehrstöckigen Personengesellschaften zählen.

In Folge des EuGH-Erkenntnisses in der Rechtssache Gerritse<sup>100</sup> wurde mit dem AbgÄG 2004 **bei allen anderen Einkünften**, die der Abzugsteuer des § 99 EStG unterliegen, die Möglichkeit geschaffen einen **Antrag auf Veranlagung** zu stellen. Dieser Antrag ist innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums möglich.

<sup>99</sup> Die Bestimmung des Zuflusszeitpunkts bei Investmentfonds ist sehr komplex und ist im Einzelfall zu beurteilen.

<sup>100</sup> EuGH 12.6.2003, C-234/01.

Im Rahmen der Veranlagung dürfen **Betriebsausgaben**, die mit den Einkünften in **wirtschaftlichem Zusammenhang** stehen, abgezogen werden. **Sonderausgaben** sind abzugsfähig, sofern sie sich auf das Inland beziehen. Eine einbehaltenen **Abzugsteuer** wird **angerechnet**.

Bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen ist ein **Betriebsausgabenabzug nur beschränkt** möglich.

Betriebsausgaben dürfen in diesem Zusammenhang dann nicht berücksichtigt werden, wenn sie ohne Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises an Personen geleistet wurden, die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen UND diese nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des EWR mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe ansässig sind. Dieser Nachweis kann etwa durch einen Steuerabzug, Steuerklärungen mit Eingangsvermerk vom Finanzamt, Steuerbescheide oder abgabenbehördliche Bestätigungen geleistet werden.<sup>101</sup>

Die **Besteuerung** der Einkünfte erfolgt zum **allgemeinen Einkommensteuertarif** gem § 33 EStG, wobei dem Einkommen im Rahmen der Ermittlung des Steuersatzes ein Betrag von EUR 9.000 hinzuzurechnen ist. Eine Steuerpflicht entsteht somit ab einem Einkommen von EUR 2.000.

Eine **Veranlagung** ist auch dann **möglich** bzw. bei veranlagungspflichtigen Einkünften zwingend, wenn im Rahmen des Steuerabzuges die Option zur Nettobesteuerung ausgeübt wurde.<sup>102</sup>



### Praxistipp

Im Unterschied zur Nettobesteuerung, wo für die Möglichkeit des Betriebsausgabenabzugs ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang nötig ist, ist bei Veranlagung ein wirtschaftlicher Zusammenhang ausreichend.

<sup>101</sup> Vgl Lang/Loukota, SWI 2003, 67 ff.

<sup>102</sup> Vgl Kap 2.7.

### 3. Umsatzsteuer

Wie die Abzugsteuer des § 99 EStG wird bei bestimmten Leistungen ausländischer Leistungserbringer die **österreichische Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger** geschuldet (Reverse Charge). Voraussetzung dafür ist, dass der **Leistungsort** im umsatzsteuerlichen Sinn in **Österreich** liegt. Der Leistungsort ist unabhängig vom Bestehen der beschränkten Steuerpflicht gem § 98 EStG nach den entsprechenden umsatzsteuerlichen Regeln zu beurteilen. Bei den in § 99 EStG erwähnten Tätigkeiten handelt es sich hauptsächlich um **sonstige Leistungen** im Sinne des § 3a UStG.

Liegt daher der **Leistungsort** von sonstigen Leistungen (und Werklieferungen) in **Österreich**, geht gem § 19 UStG die **Steuerschuld** auf den Leistungsempfänger über (Reverse Charge), wenn der ausländische leistungserbringende Unternehmer

- im Inland weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat **und**
- der Leistungsempfänger Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechtes ist, die als Nichtunternehmer anzusehen ist.

Die **Umsatzsteuer** ist vom **Leistungsempfänger** selbst **zu berechnen** und zu erklären. Ist der österreichische Unternehmer voll vorsteuerabzugsberechtigt, steht ihm in gleicher Höhe ein Vorsteuerabzug zu. Da die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht, wird die **Rechnung** vom ausländischen Leistungserbringer **ohne** (österreichische) **Umsatzsteuer** ausgestellt, es muss jedoch auf den Übergang der Steuerschuld auf der Rechnung hingewiesen werden.

Ausländische Unternehmer, die in Österreich steuerbare Umsätze tätigen, die nicht dem Reverse Charge-System unterliegen, haben sich grundsätzlich in Österreich für Umsatzsteuerzwecke **registrieren** zu lassen. Für ausländische Unternehmer, die in Österreich keine Betriebsstätte unterhalten, ist das **Finanzamt Graz-Stadt** zuständig. Unternehmer, die in Österreich ausschließlich Umsätze tätigen, für die die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (Reverse Charge) werden nur dann registriert, wenn sie dies ausdrücklich schriftlich beantragen.

Ein Unternehmer, der im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist und sonstige Leistungen an Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet erbringt, kann sich, unter bestimmten Voraussetzungen dazu entscheiden, Umsätze über den **EU-One-Stop-Shop (EU-OSS)**<sup>103</sup> zu erklären.

Ein Unternehmer, der im Gemeinschaftsgebiet weder sein Unternehmen betreibt noch eine Betriebsstätte hat und sonstige Leistungen an Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet erbringt, kann sich, unter bestimmten Voraussetzungen, dazu entscheiden, Umsätze über

<sup>103</sup> Der EU-One-Stop-Shop ist eine zentrale Anlaufstelle für Steuererklärungen und -zahlungen. Dadurch müssen sich die Unternehmer nicht in jedem Mitgliedstaat, in dem sie Leistungen ausführen, erfassen lassen, Erklärungen und Zahlungen abgeben.

den **Mini-One-Stop-Shop (MOSS)**<sup>104</sup> zu erklären. Dies ist erstmals für Umsätze möglich, die nach dem 31. Dezember 2020 ausgeführt werden.

Im Folgenden soll analysiert werden, ob bei den jeweiligen Tatbeständen des § 99 EStG der Leistungsort in Österreich liegt und die Umsatzsteuer vom (österreichischen) Leistungsempfänger geschuldet wird. Dies jeweils unter der Voraussetzung, dass der Leistungsempfänger in Österreich keinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt und keine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat.

#### 3.1 Generalklauseln des Leistungsortes

Die folgenden beiden Generalklauseln kommen zur Anwendung, wenn es keine spezielleren Regeln zur Bestimmung oder Verlagerung des Leistungsortes gibt.

##### 3.1.1 B2B-Generalklausel, § 3a Abs 6 UStG

Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des § 3a Abs 5 Z 1 und Z 2 UStG ausgeführt wird, wird grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, von dem der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an eine Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend. Wird eine sonstige Leistung von einem nicht in Österreich ansässigen Unternehmer an einen Unternehmer erbracht, der in Österreich sein Unternehmen betreibt, geht die Steuerschuld in der Regel auf den Leistungsempfänger über (siehe im Detail: Punkt 3., Reverse Charge-System).

##### 3.1.2 B2C-Generalklausel, § 3a Abs 7 UStG

Eine sonstige Leistung, die an einen Nichtunternehmer im Sinne des § 3a Abs 5 Z 3 UStG ausgeführt wird, wird grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt der Ort der Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung. Wird daher eine sonstige Leistung, die unter die B2C-Generalklausel fällt, von einem nicht in Österreich ansässigen Unternehmer an einen österreichischen Nichtunternehmer erbracht, ist diese in Österreich nicht steuerbar.

<sup>104</sup> Der MOSS bietet die Möglichkeit, sich in einem EU-Mitgliedstaat (Mitgliedstaat der Identifizierung = MSI) zu registrieren und sämtliche unter die Sonderregelung fallende Umsätze über den MSI zu erklären und die resultierende Umsatzsteuer zu bezahlen. Nützt ein Unternehmer den MOSS, entfällt die Verpflichtung, sich für die elektronisch erbrachten sonstigen Leistungen, Telekommunikations-, Rundfunk- oder Fernsehdienstleistungen an Nichtunternehmer in der EU in jedem Mitgliedstaat, in dem er derartige Leistungen erbringt, für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren zu lassen und in der Folge dort Steuererklärungen einzureichen und Zahlungen zu tätigen.



## 3.2 Umsatzsteuerliche Behandlung der im § 99 EStG erwähnten Tätigkeiten

### 3.2.1 Schriftsteller

Werden von einem Schriftsteller **Rechte übertragen** (etwa Einräumung von Urheberrechten) richtet sich die umsatzsteuerliche Behandlung nach der B2B- und B2C-Generalklausel (siehe Punkt 3.1.1 und 3.1.2).

Bei anderen Tätigkeiten des Schriftstellers bestimmt sich der Leistungsort nach der **B2B-Generalklausel** (siehe Punkt 3. 1. 1), wenn die sonstige Leistung an einen **Unternehmer** erbracht wird. Wenn der Schriftsteller gleichzeitig schriftstellerisch, wissenschaftlich, unterrichtend oder unterhaltend tätig wird und diese Leistung an einen Nichtunternehmer erbringt, bestimmt sich der Leistungsort nach **§ 3a Abs 11 lit a UStG**. In diesem Fall kommt die B2C-Generalklausel nicht zur Anwendung und der Leistungsort liegt dort, wo der Schriftsteller für einen konkreten Auftrag **tatsächlich aktiv tätig wird**. Wird dieser in Österreich für einen Auftrag tätig, liegt der Leistungsort in Österreich.

### 3.2.2 Vortragender

Siehe Punkt 3.2.1 **Schriftsteller**.

### 3.2.3 Künstler

Erbringt ein Künstler seine Leistung **an einen Unternehmer** bestimmt sich der Leistungsort nach der **B2B-Generalklausel** (siehe Punkt 3. 1. 1.). Wenn der Künstler seine Leistung an einen Nichtunternehmer erbringt liegt der **Leistungsort** dort, wo dieser für den betreffenden Umsatz **tätig wird (§ 3a Abs 11 lit a UStG)**, die B2C-Generalklausel kommt nicht zur Anwendung. Wird ein ausländischer Künstler daher **in Österreich gegenüber einem Nichtunternehmer** tätig, liegt der **Leistungsort in Österreich**.

Werden von einem Künstler Urheberrechte oder sonstige Rechte übertragen, siehe Punkt 3.2.1.

Leistungen von Künstlern unterliegen idR dem **ermäßigten Steuersatz** iHv 13 %.

### 3.2.4 Architekt

Bei der Tätigkeit von Architekten handelt es sich gem **§ 3a Abs 9 lit d UStG** idR um **Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken**. Hierbei bestimmt sich der Leistungsort danach, **wo sich das betroffene Grundstück befindet**. Wird ein Architekt im Zusammenhang mit einem **inländischen Grundstück** tätig, liegt der **Leistungsort in Österreich**.

### 3.2.5 Sportler

Wird eine sportliche Leistung an einen **Unternehmer** erbracht, bestimmt sich der Leistungsort nach der **B2B-Generalklausel** (siehe Punkt 3. 1. 1.). Der Leistungsort richtet sich **nach § 3a Abs 11 lit a UStG**, wenn die Leistung an einen **Nichtunternehmer** erbracht wird. In diesem Fall liegt der Leistungsort dort, wo der Sportler **konkret tätig wird**. Befindet sich der **Tätigkeitsort in Österreich**, liegt auch der **Leistungsort in Österreich**.

Andere Leistungen von Sportlern, wie etwa Werbeleistungen, fallen nicht unter § 3a Abs 11 UStG, bei solchen kommt die B2B und die B2C-Generalklausel zur Anwendung (siehe Punkt 3. 1. 1 beziehungsweise 3. 1. 2.).

### 3.2.6 Artist

Siehe Punkt 3.2.1 **Schriftsteller**.

Für Artisten könnte der **ermäßigte Steuersatz** von 13 % zur Anwendung gelangen.

### 3.2.7 Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen

Siehe Punkt 3.2.1 **Schriftsteller**.

Für Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen könnte der **ermäßigte Steuersatz** von 13 % zur Anwendung gelangen.

### 3.2.8 Gewinnanteile aus doppelstöckigen Personengesellschaften

Die Gewinnanteile aus Personengesellschaften sind **nicht steuerbar** und unterliegen **keiner Umsatzsteuer**.

### 3.2.9 Überlassung von Rechten iSd. § 99 Abs 1 Z 3 EStG

Die Überlassung von Rechten iSd. § 99 Abs 1 Z 3 EStG ist umsatzsteuerlich dahingehend zu unterscheiden, ob diese an einen Unternehmer, einen Nichtunternehmer, oder einen Nichtunternehmer, der keinen Wohnsitz, Sitz, oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat, erbracht wird. Ist der Empfänger **Unternehmer** richtet sich der Leistungsort nach der **B2B-Generalklausel** (siehe Punkt 3. 1. 1). Werden die Rechte einem **Nichtunternehmer** überlassen richtet sich der Leistungsort nach der **B2C-Generalklausel** (siehe Punkt 3. 1. 2).



### 3.2.10 Aufsichtsratsvergütungen

Aufsichtsratsmitglieder erbringen eine sonstige Leistung gem § 3a Abs 14 Z 3 UStG. Die Vergütungen an Aufsichtsräte sind **steuerfrei**.

### 3.2.11 Kaufmännische und technische Beratung

Siehe Punkt 2.3.3 **Überlassung von Rechten**.

### 3.2.12 Arbeitskräftegestellung

Die Gestellung von Personal ist umsatzsteuerlich in **§ 3a Abs 14 Z 8 UStG** geregelt. Wird diese an einen **Unternehmer** erbracht ergibt sich der Leistungsort durch die **B2B-Generalklausel** (siehe Punkt 3. 1. 1.). Bei einem **Nichtunternehmer** als Leistungsempfänger ist zu unterscheiden ob dieser seinen Wohnsitz, Sitz, oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat oder nicht. Hat dieser seinen Wohnsitz, Sitz, oder gewöhnlichen Aufenthalt **im Gemeinschaftsgebiet** folgt der Leistungsort der **B2C-Generalklausel** (siehe Punkt 3. 1. 2.). Ist **dieser außerhalb des Gemeinschaftsgebietes** liegt der Leistungsort gemäß § 3a Abs 14 Z 8 UStG am Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Leistungsempfängers **im Drittland**.

Wenn das gestellte Personal im **Drittland** (außerhalb der EU) eingesetzt wird, ist die Leistung nicht in Österreich steuerbar.

### 3.2.13 Immobilieninvestmentfonds

Die Einkünfte aus Immobilieninvestmentfonds sind **idR nicht umsatzsteuerbar**.

### 3.2.14 Stille Beteiligungen

Die Einkünfte aus stillen Beteiligungen sind idR nicht umsatzsteuerbar bzw. umsatzsteuerfrei.

## 3.3 Österreichische Betriebsstätte des ausländischen Unternehmers

Der **eigenständige umsatzsteuerliche Betriebsstättenbegriff** ist hier maßgebend. Dieser ist anhand der richtlinienkonformen Auslegung des Begriffs der „**festen Niederlassung**“ gemäß EuGH-Rechtsprechung zu verstehen. Ist die umsatzsteuerliche inländische Betriebsstätte bei der Erbringung der jeweiligen Leistungen eingebunden, so geht die **Steuerschuld nicht** auf den inländischen Leistungsempfänger **über**. Ist die Leistung in Österreich steuerbar und steuerpflichtig, ist vom Leistungserbringer eine Rechnung mit österreichischer Umsatzsteuer auszustellen.



### Praxistipp

Ist es für den Leistungsempfänger unklar, ob eine Betriebsstätte des Leistungserbringers im Inland vorliegt, so kann der leistende Unternehmer beim zuständigen Finanzamt für einen gewissen Zeitraum - idR ein Jahr - eine Bescheinigung über das Vorliegen einer Betriebsstätte beantragen.

Aufgrund einer **Betriebsstättenbescheinigung** kann der Leistungsempfänger vom Vorhandensein einer österreichischen Betriebsstätte des Leistungserbringers ausgehen.<sup>105</sup>

## 3.4 Umsatzsteuerliche Behandlung bei Nettvereinbarungen

Bei dem in Punkt 2.8 angeführten Beispiel 4 wird in Fall 1 die Umsatzsteuer von EUR 125.000 berechnet. In Fall 2 ist die Umsatzsteuer von EUR 100.000 zu berechnen. Das ist vor allem für nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechnete Unternehmer relevant.<sup>106</sup> Eine Nettvereinbarung erhöht die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage und wird bei nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmern zu einem Kostenfaktor im Bereich der Umsatzsteuer.



### Praxistipp

Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist das vereinbarte Entgelt. Bei Nettvereinbarungen ist zu beachten, dass die vom Leistungsempfänger übernommene Abzugsteuer ebenfalls Teil des umsatzsteuerlichen Entgelts ist und als weiterer Vorteil an den Leistungserbringer der Abzugsteuer unterliegt.

<sup>105</sup> Vgl UStR 2000, Rz 3494.

<sup>106</sup> Siehe Punkt 2.8.

## 4. Zusammenfassende Übersicht

Einkommenssteuer								Umsatzsteuer	
ESTG	Einkunftsquelle	Voraussetzung der beschränkten Steuerpflicht	Abzugsteuer generell	Ausnahme(n) von der Abzugsteuer	Möglichkeit Betriebsausgabenabzug BBG 2007**	Betriebsstätte im Inland ***	Veranlagung	Leistungsort	Reverse Charge ****
§ 99 Abs 1 Z 1	Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt	im Inland ausgeübt oder verwertet	20 %	eventuell DBA*	ja	nein	Antrag	B2B-Generalklausel Tätigkeitsort oder Grundstücksort	ja
§ 99 Abs 1 Z 1	Sportler, Artist, Mitwirkender an Unterhaltungsarbeiten	im Inland ausgeübt	20 %	eventuell DBA	ja	nein	Antrag	B2B-Generalklausel Tätigkeitsort	ja
§ 99 Abs 1 Z 2	Gewinnanteile aus mehrstöckigen Personengesellschaften	„Unbekannte“ Mitunternehmer einer ausländischen Personengesellschaft, die an inländischer Personengesellschaft beteiligt sind	20 %	Empfänger der Gewinnanteile bekannt	nicht anwendbar	-	Pflicht	nicht steuerbar, etwaige Sondervergütungen sind gesondert zu beurteilen	n/a
§ 99 Abs 1 Z 3	Überlassung von Rechten	Verwertung im Inland	20 %	Lizenzgebühren bei verbundenen Unternehmen bzw. DBA	ja	ja	Pflicht	B2B-Generalklausel, B2C-Generalklausel	ja
						nein	Antrag		
§ 99 Abs 1 Z 4	Aufsichtsratsvergütungen	Betätigung oder Verwertung im Inland	20 %	-	ja	nein	Antrag	B2B-Generalklausel, B2C -Generalklausel	steuerfrei
§ 99 Abs 1 Z 5	kaufmännische oder technische Beratung	Betätigung im Inland	20 %	DBA	ja	ja	Pflicht	B2B-Generalklausel, B2C-Generalklausel	ja
						nein	Antrag		
§ 99 Abs 1 Z 5	Arbeitskräftegestellung	Betätigung im Inland	20 %	DBA, sofern konzerninterne Angestellte; Bescheid Finanzamt*****	ja	ja	Pflicht	B2B-Generalklausel, B2C-Generalklausel	ja
						nein	Antrag		
§ 99 Abs 1 Z 6	Immobilieninvestmentfonds	Immobilie im Inland, Anbot an bestimmten Personenkreis	27,5 %	Immobilie im Ausland oder/ und Anbot an unbestimmten Personenkreis	nein	ja	Antrag	nicht steuerbar	n/a
						nein			
§ 99 Abs 1 Z 7	Stille Beteiligung	Beteiligung an einem inländischen Unternehmen	27,5 %	eventuell DBA	nein	nein	Pflicht	nicht steuerbar/steuerfrei	n/a

\* Siehe auch \*\*\*, sofern die jeweiligen DBA dem OECD-Musterabkommen entsprechen

\*\* Abzugsteuer beträgt dann 25 %

\*\*\* Bei inländischer Betriebsstätte des unbeschränkt Steuerpflichtigen und DBA mit Diskriminierungsverbot kann von der Einbehaltung der Abzugsteuer gem § 99 EStG abgesehen werden.

\*\*\*\* Empfänger der Leistung ist Unternehmer

\*\*\*\*\* Keine österreichische Umsatzsteuer wird geschuldet, wenn das gestellte Personal im Drittland eingesetzt wird.

## 5. Stichwortverzeichnis

### A

Abfuhr der Steuer	siehe Steuerabfuhr
	abzugspflichtige Einkünfte
Abzugsteuer gem § 99	7
Entscheidungsbaum	11
Kapitalertragsteuer	7
Lohnsteuer	7
Ansässigkeitsbescheinigung	29/30
Arbeitskräftegestellung	
Abzugsteuer	22
Tätigkeit im Inland	22
Umsatzsteuer	44
Architekt	
Abzugsteuer	15
Umsatzsteuer	42
Artist	
Abzugsteuer	15
Umsatzsteuer	43
Aufsichtsratsvergütungen	
Abzugsteuer	20
Mitwirkungspflicht gem § 109a EStG	24
Spesenersätze	20
Tätigkeit im Inland	20
Umsatzsteuer	44

### B

Befreiung	
Betriebsstätteneinkünfte	27
Einkünfte aus mehrstöckigen Personengesellschaften	18
Entlastung aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen gem 99a EStG	27
Künstler-Sportler-Erlass	25
Künstler-Sportler-Erlass	17
Befreiung gem § 99a EStG	
Ausschluss von der Befreiung	26
Lizenzgebühren	26
Nutzungsberechtigter	26
Voraussetzungen	25
Zinsen	26

Bemessungsgrundlage	
Abzugsteuer	32
Umsatzsteuer	45
Veranlagung	39
Beschränkte Steuerpflicht	7
Betriebsausgabenabzug	32
Veranlagung	39
Voraussetzungen	32
Betriebsstättenbescheinigung	45
Betriebsstätteneinkünfte	
Abzugsteuer	27
Befreiung	27
Pflichtveranlagung	27/38
Umsatzsteuer	45
Bruttobesteuerung	32
Vergleich mit Nettobesteuerung und Veranlagung	34

### D

Dokumentationsverpflichtungen	38
-------------------------------	----

### E

Einbehaltung der Steuer	7
Einkünfte aus der Überlassung von Rechten	siehe Überlassung von Rechten
Einkünfte aus Immobilieninvestmentfonds	
Steuerabzug	23
Steuersatz	32
Umsatzsteuer	44
Zeitpunkt Steuerabzug	37
Einkünfte aus mehrstöckigen Personengesellschaften	
Befreiung	18
grafische Darstellung	18
Pflichtveranlagung	18/38
Sondervergütungen	18
Umsatzsteuer	43
Veranlagung	18
Vermögensverwaltung	18
Zeitpunkt Steuerabzug	37

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	
Architekt	15
Artist	15
Künstler	14
Künstlerdurchgriff	16
Künstler-Sportler-Erlass	17
Mitwirkende an Unterhaltungs- darbietungen	15
Schriftstellerische Tätigkeit	14
Sportler	15
Vortragstätigkeit	14
Entlastung aufgrund von Doppel- besteuerungsabkommen	
Ansässigkeitsbescheinigung	29
Ausschluss	28/30
Haftung	29
Personengesellschaften	29
vereinfachtes Verfahren	30
Voraussetzungen	28

### G

Gewinnanteile aus mehrstöckigen Personengesellschaften	siehe Einkünfte aus mehrstöckigen Personengesellschaften
--	--

### H

Haftung	32
Entlastung aufgrund von Doppelbesteuerungs- abkommen	29
Haftungsfolgen vermeiden	10
Herstellung eines Werkes	24
Honorarvereinbarung	36
brutto für netto	36
Bruttovereinbarung	36
Nettovereinbarung	36
Steuersatz	36
Umsatzsteuer	45

### I

Immobilieninvestmentfonds	siehe Einkünfte aus Immobilieninvestmentfonds
---------------------------	---

### K

Kaufmännische und technische Beratung	
kaufmännische Beratung	21
Tätigkeit im Inland	21
technische Beratung	21
Umsatzsteuer	44
Künstler	
Abzugsteuer	14
Umsatzsteuer	42
Künstlerdurchgriff	16
Bemessungsgrundlage	16
Künstler-Sportler-Erlass	
Befreiung	17

### L

Liebhabelei	9
Lizenzgebühren	siehe Überlassung von Rechten

### M

Mehrstöckige Personengesellschaft	siehe Einkünfte aus mehrstöckigen Personengesellschaften
Mitwirkende an Unterhaltungs- darbietungen	
Abzugsteuer	15
Umsatzsteuer	43
Mitwirkungspflicht gem § 109a EStG	24

### N

Nettobesteuerung	39
abzugsfähige Ausgaben	33
Steuersatz	33
Vergleich mit Bruttobesteuerung und Veranlagung	34
Nettohonorarvereinbarung	

Abzugsteuer	36
Umsatzsteuer	45
Nutzungsberechtigter	26

## P

Pflichtveranlagung	
Betriebsstätteinkünfte	27/38
Einkünfte aus mehrstöckigen Personengesellschaften	18/38

## R

Reverse Charge	40
Rückerstattungsverfahren	10

## S

Schriftsteller	
Abzugsteuer	14
Umsatzsteuer	42
Sportler	
Abzugsteuer	15
Umsatzsteuer	43
Steuerabfuhr	
Umsatzsteuer	40
Steuerabzug gem § 99 EStG	
Arbeitskräftegestellung	22

Steuerabzug gem § 99 EStG	
Abfuhr	9
Aufsichtsratsvergütungen	20
Befreiung gem 99a EStG	24
Bemessungsgrundlage	32
Betriebsausgabenabzug	32
Bruttobesteuerung	32
Dokumentationsverpflichtungen	38
Einbehaltung	9
Einkünfte Überblick	8
Entlastung aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen	27
Haftung	32
Haftungsfolgen vermeiden	10
Höhe	32
Honorarvereinbarung	36
Steuersatz	32
Steuerschuld	36
Umsatzsteuer	40
Veranlagung	38
Vergleich Veranlagung, Brutto- und Nettobesteuerung	34

Voraussetzung	9
Zeitpunkt	37
Steuersatz	32
Steuerschuldner	
Abzugsteuer	36
Umsatzsteuer	40
Stille Beteiligung	
Abzugsteuer	24
Umsatzsteuer	44

## T

Tätigkeit im Inland	
Ausübung	13
Verwertung	13

## U

Überlassung von Rechten	
Befreiung gem § 99a EStG	24/26
Veräußerung	19
Vermietung	19
Verwertung im Inland	19
Umsatzsteuer	40
Betriebsstätte	45
Betriebsstättenbescheinigung	45
Honorarvereinbarung	45

Leistungsort	40
Reverse Charge	40
Steuerabfuhr	40
Steuerschuldner	40
Tätigkeit im Inland	41

## V

Veranlagung	38
Antragsveranlagung	10/38
Bemessungsgrundlage	39
Besteuerung	39
Betriebsausgabenabzug	39
Pflichtveranlagung	38
Vergleich mit Brutto- und Nettobesteuerung	34
Vortragstätigkeit	
Abzugsteuer	14
Umsatzsteuer	42

## Z

Zeitpunkt Steuerabfuhr	37
Übersicht	38
Zeitpunkt Steuerabzug	37
Übersicht	38







# Ihre Ansprechpartner

**Haben wir Ihr Interesse geweckt? Oder haben Sie dazu noch Fragen?**

Dann rufen Sie uns an oder schreiben Sie uns – wir nehmen uns gerne Zeit für Sie:



**Hannes Rasner**

Partner

Banking & Capital Markets

Tel: +43 1 501 88 3622

[hannes.rasner@pwc.com](mailto:hannes.rasner@pwc.com)



**Sandra Förstel**

Manager

Banking & Capital Markets

Tel: +43 1 501 88 3604

[sandra.foerstel@pwc.com](mailto:sandra.foerstel@pwc.com)

PwC Österreich  
Donau-City-Straße 7  
1220 Wien

**[www.pwc.at](http://www.pwc.at)**