jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2006/10/19 2006/14/0109

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.10.2006

Index

E1E;
E6J;
001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
59/04 EU - EWR;

Norm

11992E059 EGV Art59;
11992E060 EGV Art60;
11997E049 EG Art49;
11997E050 EG Art50;
62004CJ0290 FKP Scorpio VORAB;
BAO §115 Abs1;
BAO §119 Abs1;
EStG 1988 §22 Abs1 Z1 lita;
EStG 1988 §22 Z1 lita;
EStG 1988 §23 Z1;
EStG 1988 §23;
EStG 1988 §28 Abs1 Z3;
EStG 1988 §28;
EStG 1988 §33;
EStG 1988 §98 Z3;
EStG 1988 §98 Z6;
EStG 1988 §99 Abs1 Z3;
VwRallg;

Beachte

Vorabentscheidungsverfahren:* Ausgesetztes Verfahren: 2002/14/0056 B 17. November 2004 * EuGH-Entscheidung: EuGH 62004CJ0290 3. Oktober 2006

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl,

Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der L AG in L, vertreten durch die Exinger GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1013 Wien, Renngasse 1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 1. März 2002, GZ RV 1167/1-6/2001, betreffend Haftung für Abzugsteuer nach § 99 EStG hinsichtlich des Jahres 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Am 20. August 2000 schloss die Beschwerdeführerin, eine in Österreich ansässige, im Bereich der produzierenden Industrie tätige AG, einen Vertrag mit dem international bekannten Fotomodell N, welches durch die ebenfalls in Österreich ansässige F GmbH vertreten wurde. Darin verpflichtete sich N zu zwei Fotoshooting- und PR-Terminen im Großraum Wien bzw in Paris im September und Oktober 2000 und zur Einräumung entsprechender Rechte an den Fotos. Als Gegenleistung wurde ein Pauschalhonorar von 310.000 USD zuzüglich 20 % Agenturprovision zuzüglich 20 % Umsatzsteuer vereinbart. Darüber hinaus verpflichtete sich die Beschwerdeführerin zur Übernahme der Spesen für Flüge, Transfers und Unterkunft der N sowie ihrer Begleitung in Höhe von insgesamt 293.000 ATS.

Bei der Beschwerdeführerin wurde im Jahr 2000 eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. In einem dem Prüfer vorgelegten Schreiben vom 19. September 2000 stellte die britische Steuerberatungsgesellschaft E fest, N sei im britischen Steuerjahr vom 6. April 2000 bis 5. April 2001 "Tax resident of the United Kingdom" gewesen. Der Prüfer forderte die Beschwerdeführerin daraufhin unter Berufung auf § 3 Abs 2 der Durchführungsverordnung zum DBA Großbritannien auf, den Nachweis der steuerlichen Ansässigkeit der N in Großbritannien bis 31. Jänner 2001 durch Vorlage einer britischen Wohnsitzbescheinigung zu erbringen, da die Mitteilung der Steuerberatungsgesellschaft E hierfür nicht ausreiche. Diese führte in der Folge mit Telefax vom 31. Jänner 2001 aus, dass eine Wohnsitzbescheinigung erst nach Ende des britischen Steuerjahres am 5. April 2001 beigebracht werden könne.

Mit Haftungs- und Zahlungsbescheid vom 8. Februar 2001 schrieb das Finanzamt der Beschwerdeführerin Abzugsteuer gem § 99 Abs 1 Z 3 EStG 1988 in Höhe von 1.104.216 ATS vor.

Dagegen richtete sich die Berufung der Beschwerdeführerin vom 13. März 2001. In dieser wurde vorgebracht, dass aufgrund des PR-Auftrittes der N und der Verwertung der Fotorechte aus den in Wien durchgeführten Fotoshootings eine Verwertung von Persönlichkeitsrechten gem § 98 Z 6 EStG erfolgt sei, weshalb Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorlägen, die - beurteilt nach österreichischem innerstaatlichem Recht - in Österreich der Abzugsbesteuerung unterlägen. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass N laut Aussage der F GmbH in Großbritannien ansässig sei, weshalb das DBA Großbritannien zur Anwendung komme. In der Folge wurde ausgeführt, dass Artikel 12 des Abkommens im Wesentlichen Vergütungen erfasse, die als Gegenleistung für die Benutzung (oder das Recht auf Benutzung) von Urheberrechten, gewerblichen Schutzrechten, Ausrüstungen und Erfahrungen bezahlt würden. Der Bildnisschutz sei zwar als verwandtes Schutzrecht im Urheberrechtsgesetz geregelt, begründe aber kein Urheberrecht iSd Art 12 OECD-Musterabkommens. Demzufolge sei Artikel 7 des DBA Großbritannien anzuwenden, woraus sich ergebe, dass Österreich mangels einer Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters der N im Inland das Besteuerungsrecht entzogen sei.

Mit Vorhalt vom 9. April 2001 forderte das Finanzamt die Beschwerdeführerin auf, eine Bescheinigung der Ansässigkeit der N in Großbritannien bis 27. April 2001 vorzulegen. Nach Fristablauf erneuerte das Finanzamt seine Aufforderung unter Setzung einer Frist bis 25. Juni 2001.

Mit Anbringen vom 29. Juni 2001 beantragte die Beschwerdeführerin eine Fristerstreckung auf 31. August 2001. Das Finanzamt verlängerte daraufhin die Frist für die Vorhaltsbeantwortung bescheidmäßig bis zum 13. August 2001. Die verlängerte Frist verstrich ohne weitere Eingabe der Beschwerdeführerin. Die Wohnsitzbescheinigung wurde auch in der Folge nicht vorgelegt.

Die belangte Behörde wies die Berufung mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet ab. Hinsichtlich der Nachweisführung eines Wohnsitzes in Großbritannien sei § 3 Abs 2 der Durchführungsverordnung zum DBA Großbritannien (BGBl 505/1979) heranzuziehen, wonach Steuerpflichtige, die zur Erlangung einer

abkommensmäßigen Steuerentlastung in Österreich den Nachweis der Ansässigkeit in Großbritannien erbringen müssten, diesen durch eine britische Wohnsitzbescheinigung erbringen könnten. Obwohl die Beschwerdeführerin hierauf wiederholt hingewiesen worden sei, sei die Vorlage einer derartigen Bescheinigung nicht erfolgt. Da weiters die von der britischen Steuerberatungsgesellschaft E im November 2000 ausgestellte Bestätigung insbesondere deshalb nicht als ausreichend angesehen werden könne, weil diese Gesellschaft selbst eingeräumt habe, dass eine Aussage über die Ansässigkeit der N erst nach Ablauf des britischen Steuerjahres möglich wäre, sei der Nachweis der Ansässigkeit nicht erbracht worden. Folglich könne das DBA Großbritannien im streitgegenständlichen Fall nicht zur Anwendung gelangen.

In Bezug auf das innerstaatliche Recht führte die belangte Behörde aus: Von den beiden Fotoshooting-Terminen habe einer in Österreich stattgefunden, jedoch seien beide in einer inländischen Betriebsstätte verwertet worden. Sie führten zu Einkünften aus selbständiger Arbeit iSd § 98 Z 2 EStG 1988 bzw seien als entgeltlich erlangte Erlaubnis zur kommerziellen Nutzung von Aufnahmen der N in Form von Plakaten, Prospekten, etc, dh als Erlaubnis zur Verwertung von Persönlichkeitsrechten und somit als "Überlassung von Rechten" iSd § 28 Abs 1 Z 3 EStG 1988 anzusehen. Die Tätigkeit der N könne im gegenständlichen Fall durchaus als künstlerische Tätigkeit angesehen werden, sodass schon unter diesem Aspekt die beschränkte Steuerpflicht bestünde. Es liege aber gleichfalls eine Verwertung von Rechten vor. Unter dem Begriff jenes Rechts, dessen Verwertung der Beschwerdeführerin zur Nutzung überlassen worden sei, sei nach § 98 Z 6 EStG 1988 jedenfalls auch ein Bildnisschutz zu subsumieren. In dieser Hinsicht ergebe sich das Besteuerungsrecht dann, wenn eine Verwendung der überlassenen Rechte in einer inländischen Betriebsstätte erfolge. Dies treffe im gegenständlichen Fall insoweit zu, als die Werbekampagne, in die N eingebunden gewesen sei, einer Hebung des Umsatzes bzw des steuerlichen Ergebnisses einer österreichischen Betriebsstätte habe dienen sollen.

Im Hinblick auf die Frage, ob die Verpflichtung zum Steuerabzug die Beschwerdeführerin oder die F GmbH treffe, sei zu klären, ob die F GmbH als bloße Vermittlerin aufgetreten sei oder ob sie N im eigenen Namen engagiert und zur Verfügung gestellt habe. Da im gegenständlichen Fall die F GmbH als bloße Vermittlerin der N anzusehen sei, die als Vertreterin beim Vertragsabschluss mit der Beschwerdeführerin fungiert habe, liege die Steuerabzugsverpflichtung bei der Beschwerdeführerin.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Mit Beschluss vom 17. November 2004, 2002/14/0056, setzte der Verwaltungsgerichtshof das gegenständliche Beschwerdeverfahren im Hinblick auf ein beim EuGH unter der C-290/04 anhängiges Vorabentscheidungsverfahren gem § 62 Abs 1 VwGG iVm § 38 AVG aus.

Mit Urteil vom 3. Oktober 2006, C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH sprach der EuGH aus:

"1. Die Artikel 59 und 60 EWG-Vertrag sind dahin auszulegen, dass sie nationalen Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen,

-

nach denen auf die Vergütung eines Dienstleisters, der im Mitgliedstaat der Leistungserbringung nicht ansässig ist, ein Steuerabzugsverfahren Anwendung findet, während die Vergütung eines in diesem Mitgliedstaat ansässigen Dienstleisters diesem Verfahren nicht unterliegt;

-

nach denen der Dienstleistungsempfänger in Haftung genommen wird, wenn er den Steuerabzug, zu dem er verpflichtet war, unterlassen hat.

2. Die Artikel 59 und 60 EWG-Vertrag sind dahin auszulegen, - dass sie nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, nach

denen der Dienstleistungsempfänger, der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung ist, im Steuerabzugsverfahren die Betriebsausgaben, die der Dienstleister ihm mitgeteilt hat und die im unmittelbaren Zusammenhang mit dessen Tätigkeiten im Mitgliedstaat der Leistungserbringung stehen, nicht steuermindernd geltend machen kann, während bei einem gebietsansässigen Dienstleister nur die Nettoeinkünfte, d.

h. die nach Abzug der Betriebsausgaben verbleibenden Einkünfte, der Steuer unterliegen;

-

dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, die vorsieht, dass im Steuerabzugsverfahren nur diejenigen Betriebsausgaben steuermindernd berücksichtigt werden, die im unmittelbaren Zusammenhang mit den Tätigkeiten stehen, aus denen die zu versteuernden Einkünfte erzielt worden sind, die im Mitgliedstaat der Dienstleistungserbringung ausgeführt worden sind und die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Dienstleister dem Vergütungsschuldner mitgeteilt hat, und dass etwaige weitere Betriebsausgaben, die nicht unmittelbar mit dieser wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, gegebenenfalls in einem anschließenden Erstattungsverfahren berücksichtigt werden können;

-

dass sie nicht verbieten, dass die Steuerbefreiung, die einem gebietsfremden Dienstleister, der in Deutschland tätig geworden ist, nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiet vom 16. Juni 1959 zusteht, entweder vom Vergütungsschuldner im Rahmen des Steuerabzugsverfahrens oder in einem späteren Freistellungs- oder Erstattungsverfahren oder aber in einem gegen den Vergütungsschuldner eingeleiteten Haftungsverfahren nur dann berücksichtigt werden kann, wenn von der zuständigen Steuerbehörde eine Freistellungsbescheinigung erteilt worden ist, der zufolge die Voraussetzungen hierfür nach diesem Abkommen erfüllt sind.

3. Artikel 59 EWG-Vertrag ist dahin auszulegen, dass er nicht zugunsten eines Dienstleisters anwendbar ist, der die Staatsangehörigkeit eines Drittstaats besitzt."

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 1 Abs 3 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, beschränkt einkommensteuerpflichtig mit inländischen Einkünften im Sinn des § 98 EStG.

Nach § 98 Z 2 EStG 1988 gehören zu den inländischen Einkünften iSd beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt oder verwertet worden ist.

Nach § 98 Z 3 EStG 1988 sind inländische Einkünfte iSd beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist. Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland und Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung sind jedoch auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist. Dies gilt auch für Einkünfte aus einer Tätigkeit als Sportler, Artist oder als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland, sofern diese Tätigkeit als Ausübung eines Gewerbebetriebes anzusehen ist.

Nach § 98 Z 6 EStG zählen zu den Einkünften iSd beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland gelegen sind oder in ein inländisches Buch eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden.

Gemäß § 99 Abs 1 Z 3 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei den im § 28 Abs 1 Z ? aufgezählten Einkünften durch Steuerabzug eingehoben, wobei es gleichgültig ist, welcher der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 und 6 diese Einkünfte zuzurechnen sind.

Gemäß § 100 Abs 2 EStG 1988 haftet der Schuldner der Einkünfte für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.

Gemäß § 23 Z 1 EStG sind Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist, Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Einkünfte aus der Teilnahme eines Fotomodells an PR-Veranstaltungen sowie an Fotoshootings führen nicht zu Einkünften aus selbständiger Arbeit. Eine künstlerische Tätigkeit iSd § 22 Z 1 lit a EStG liegt nur dann vor, wenn eine persönliche, eigenschöpferische Tätigkeit in einem (anerkannten) Kunstzweig bzw einem (umfassenden, anerkannten) Kunstfach entfaltet wird (vgl die hg Erkenntnisse vom 30. Juni 1994, 94/15/0090 sowie vom 20. November 1989,

88/14/0211). Bei den beschwerdegegenständlichen Tätigkeiten handelt es sich weder um eigenschöpferische noch um die Ausübung eines anerkannten Kunstfaches. Auch die anderen Tatbestände selbständiger Arbeit nach § 22 EStG kommen nicht in Betracht.

Im Beschwerdefall fallen die Einkünfte sohin nicht unter§ 98 Z 2 EStG (vgl zur Tätigkeit eines Mannequins schon die hg Erkenntnisse vom 21. November 1972, 1179/72, sowie vom 23. Februar 1971, 1025/70).

Die selbständige Tätigkeit eines Fotomodells erfüllt die Voraussetzungen einer gewerblichen Tätigkeit iSd §§ 23 und 98 Z 3 EStG (Doralt/Kauba, EStG10, § 23 Rz 138 ff).

Nach § 98 Z 3 EStG unterliegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb der beschränkten Steuerpflicht, wenn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist. Beide Anknüpfungsmerkmale sind im vorliegenden Fall unbestrittenermaßen nicht erfüllt.

Sohin ist zu prüfen, ob es sich bei der gewerblichen Tätigkeit der N um eine solche als "Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland" handelt. Für diese Art einer Einkünfte erzielenden Tätigkeit setzt § 98 Z 3 EStG weder eine Betriebsstätte noch einen ständigen Vertreter im Inland voraus.

Der Begriff "Unterhaltungsdarbietung" weist keinen klar umrissenen Inhalt auf. Im hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1998, 96/15/0122, wird als "Unterhaltung" singulär oder gemeinsam betriebener angenehmer Zeitvertreib oder Art der Geselligkeit zur physisch-psychischen Entspannung bzw Erholung, der unvermittelt durch Eigenaktion verschafft werden kann oder durch Rezeption von organisierten Darbietungen vermittelt wird, verstanden.

Im Beschwerdefall bestand die Tätigkeit der N lediglich in der Teilnahme an Fotoshootings sowie an Presseterminen. Solcherart liegen die vorgenannten Merkmale einer Unterhaltungsdarbietung nicht vor. Daraus folgt, dass die Besteuerung der von N erzielten Einkünfte nicht auf § 98 Z 3 EStG gestützt werden kann.

Es verbleibt zu prüfen, ob im vorliegenden Fall Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd §§ 28 iVm 98 Z 6 EStG vorliegen. Werden derartige Einkünfte von einem ausländischen Gewerbetreibenden erzielt und können sie in Österreich nicht als gewerbliche Einkünfte erfasst werden, weil der betreffende Unternehmer - wie im Beschwerdefall - weder über eine Betriebsstätte noch über einen ständigen Vertreter im Inland verfügt, so sind diese Einkünfte nicht der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen und in Österreich außer Ansatz zu lassen, sondern als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen (Isolationstheorie), weil die inländischen Verhältnisse isoliert von den ausländischen zu beurteilen sind (vgl zB das hg Erkenntnis vom 22. September 1992, 88/14/0244). Entscheidend ist daher im Beschwerdefall, ob es sich bei den von N der Beschwerdeführerin zur Nutzung überlassenen Rechten um solche iSd § 28 Abs 1 Z 3 EStG, an den § 98 Z 6 EStG anknüpft, handelt.

Der zwischen N und der Beschwerdeführerin abgeschlossene Vertrag lautet auszugsweise:

"II. Zustimmung zur Verwendung der

hergestellten Fotos und Images

N stimmt ausdrücklich der Verwendung der im Rahmen dieser Vereinbarung hergestellten Images und Fotos für die Dauer von 2 Jahren ab dem Start der Werbelinie (voraussichtlich ab dem 3. September 2000) durch (die Beschwerdeführerin) selbst oder durch mit (der Beschwerdeführerin) zusammenarbeitende Presse und PR-Agenturen in folgendem Umfang zu;

Business to Business

-

Produkt- und Imagefolder in unbegrenzter Auflage in allen Weltsprachen

-

Direct Mails

-

Bewerbung der Messepräsenz und Gestaltung von Messeständen

-

Großplakat am Uhrturm der (Beschwerdeführerin)

-

www.Auftritt durch Verwendung der hergestellten Aufnahmen auf der Homepage (der Beschwerdeführerin) im Internet

-

Schaltungen in Special Interests, z.B. "Die Textilwirtschaft"

-

Videomitschnitt des gesamten Wien-Aufenthaltes und Verwendung des Videomitschnittes (gegebenenfalls in einer gekürzten Fassung) für PR-Aktivitäten (der Beschwerdeführerin)

Business to Consumer

-

Schaltung in Endverbrauchermagazinen (wie zum Beispiel ELLE oder VOGUE)

-

Produktanhänger für Textilien (auch dann wenn sie von (der Beschwerdeführerin) stammen und von Dritten in Verkehr gebracht werden)

-

Werbematerial wie z.B. Poster, Displaymaterial am POS-Textilhandel, Papiertaschen, etc.

Pressearbeit

- Verwendung der hergestellten Aufnahmen für internationale Pressearbeit (der Beschwerdeführerin)"

Gem § 28 Abs 1 Z 3 EStG fallen unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

"Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder

unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung

von Rechten, insbesondere aus

-

der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urheberrechtsgesetzes

-

der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen."

In der Beschwerde wird vorgebracht, dass zu den von § 28 Abs 1 Z 3 EStG erfassten Rechten nur schriftstellerische, künstlerische und gewerbliche Urheberrechte und allenfalls auch gewerbliche Erfahrungen zählten, nicht jedoch die bloße Zurverfügungstellung des Rechts auf Nutzung des Namens und der Fotos. Diesem Einwand der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden. Aus § 28 Abs 1 Z 3 EStG ergibt sich nämlich keine Einschränkung des Tatbestandes auf Urheberrechte und gewerbliche Erfahrungen. Zum einen enthält § 28 Abs 1 Z 3 EStG ersichtlich nur eine demonstrative Aufzählung (arg.: "(...) insbesondere aus (...)"), woraus sich ergibt, dass neben den ausdrücklich erwähnten auch andere Rechte von der Bestimmung erfasst sind. Zum anderen spricht § 28 Abs 1 Z 3 EStG u.a. von schlichten "Berechtigungen", bei gleichzeitiger Unterlassung eines Hinweises auf deren Gewerblichkeit. Auch aus dieser terminologischen Abgrenzung der "Berechtigungen" von den ebenfalls in dieser Gesetzesstelle angesprochenen "gewerblichen Schutzrechten" und "gewerblichen Erfahrungen" ergibt sich, dass zu den Rechten iSd § 28 Abs 1 Z 3 EStG auch Rechte am Namen eines Fotomodells und das Recht an Fotoaufnahmen von einem Fotomodell zählen.

Gem § 98 Z 6 EStG besteht beschränkte Steuerpflicht, wenn die zur Nutzung überlassenen Rechte "in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden". Dass diese "inländische Betriebsstätte" eine solche des Beziehers der Einkünfte sei, setzt das Gesetz nicht voraus. Es genügt daher im Beschwerdefall zur Begründung der inländischen

beschränkten Steuerpflicht, dass N als Fotomodell die hergestellten Fotos und Images einer in Österreich ansässigen Gesellschaft (mit inländischer Betriebsstätte) zur Verwertung überlassen hat (vgl das hg Erkenntnis vom 28. Oktober 1955, 581/53, VwSlg 1285/F). Als inländische Betriebsstätte, in welcher die Verwertung der überlassenen Rechte erfolgt, ist daher die Betriebsstätte der im Inland ansässigen Beschwerdeführerin selbst anzusehen (vgl auch das hg Erkenntnis vom 21. Februar 1964, 2007/63, VwSlg 3031/F), wobei für die Begründung der beschränkten Steuerpflicht gem § 98 Z 6 EStG unerheblich ist, ob die hergestellten Fotos und Images nur im Inland oder auch im Ausland verbreitet werden. Für die Begründung der Steuerpflicht ist auch nicht entscheidend, in welcher von mehreren inländischen Betriebsstätte die Verwertung erfolgt bzw wie sich diese auf mehrere inländische Betriebsstätten aufteilt.

Im Beschwerdefall sind daher die von N als Fotomodell für die Zustimmung zur Verwendung der hergestellten Fotos und Images bezogenen Einkünfte als solche aus der Vermietung von Rechten iSd §§ 28 iVm 98 Z 6 EStG anzusehen.

Hinsichtlich der Frage, ob in diesem Zusammenhang eine Verpflichtung der Beschwerdeführerin zum Steuerabzug gem § 99 Abs 1 Z 3 EStG iVm § 100 Abs 2 EStG besteht, wird in der Beschwerde vorgebracht, dass der in Rede stehende Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der F GmbH, nicht jedoch zwischen der Beschwerdeführerin und der N abgeschlossen wurde. Da jedoch § 99 Abs 1 Z 3 EStG - im Unterschied zur Regelung des § 99 Abs 1 Z 1 EStG - keine Bestimmungen über einen "Künstlerdurchgriff" enthalte, könne bei der Beschwerdeführerin kein Steuerabzug nach § 99 Abs 1 Z 3 EStG vorgenommen werden.

Das Beschwerdevorbringen stützt sich somit insbesondere darauf, dass - in Abweichung von der Beweiswürdigung der belangten Behörde - Vertragspartner der Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall die F GmbH, nicht jedoch die N gewesen sei. Die Präambel des in Rede stehenden Vertrages lautet auszugsweise:

"Vereinbarung

zwischen

(N)

vertreten durch (F GmbH)

und

(der Beschwerdeführerin)"

Aus dem Vertrag ergibt sich unmissverständlich, dass die F GmbH lediglich als Vertreterin der N beim Vertragsabschluss aufgetreten ist. Wenn die belangte Behörde in Anbetracht dieser klaren Vertragslage die Sachverhaltsfeststellung getroffen hat, dass N Vertragspartner der Beschwerdeführerin gewesen ist, hält dies der Schlüssigkeitsprüfung des Verwaltungsgerichtshofes zweifellos stand. Es erübrigt sich sohin zu prüfen, welche Rechtsfolgen sich ergäben, wäre Vertragspartner die F GmbH.

Schuldner der Einkünfte gem § 99 Abs 1 EStG iSd § 100 Abs 2 EStG ist die Beschwerdeführerin, weshalb sie nach originär innerstaatlichem Recht als Haftende für die Steuerabzugsbeträge iSd § 99 EStG herangezogen werden konnte.

Zu untersuchen ist sodann, ob sich im Beschwerdefall Beschränkungen des Besteuerungsanspruches Österreichs aus Doppelbesteuerungsabkommen ergeben. Nun ist unstrittig, dass

Artikel 7 des DBA Großbritannien, wäre dieses Abkommen im Beschwerdefall anwendbar, dem Besteuerungsrecht Österreichs entgegen stehen würde. Im Beschwerdeverfahren strittig ist jedoch eben diese Anwendbarkeit des Abkommens. Die maßgeblichen Bestimmungen des Abkommens lauten:

"Artikel 1 - Persönlicher Geltungsbereich

Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragstaat

oder in beiden Vertragstaaten ansässig sind.

Artikel 4 - Steuerlicher Wohnsitz

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in

einem Vertragstaat ansässige Person", vorbehaltlich der

Absätze 2 und 3 dieses Artikels, eine Person, die nach dem

Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes,

ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung

oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist; (...)"

In der Beschwerde wird in diesem Zusammenhang eingewendet, dass es die belangte Behörde unterlassen habe, hinreichende Ermittlungen dahingehend anzustellen, ob N iSd Artikel 4 des Abkommens in Großbritannien ansässig war. Wenn die belangte Behörde die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Abkommens verneine, hätte sie dies auch entsprechend begründen müssen und sich nicht alleine auf das Fehlen einer Wohnsitzbescheinigung zurückziehen dürfen. Die belangte Behörde habe es im vorliegenden Fall in der Hand gehabt, im Wege der Amtshilfe an die britische Steuerverwaltung heranzutreten, um die britische Finanzverwaltung um Unterstützung zu bitten. Von einer wie immer gearteten erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen könne daher im vorliegenden Fall mangels Ausschöpfung der Ermittlungsmöglichkeiten durch die Verwaltung keineswegs die Rede sein.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in den hg Erkenntnissen vom 25. November 2002, 97/14/0028, sowie vom 24. September 2002, 2001/14/0208, ausgeführt hat, besteht in Fällen, in denen der steuerlich bedeutsame Sachverhalt seine Wurzeln im Ausland hat, eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Zugleich ist zu beachten, dass die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde bei Auslandssachverhalten gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurück tritt (vgl insbesondere das hg Erkenntnis vom 25. April 2002, 95/15/0197).

Im Lichte seiner bisherigen Rechtsprechung kann der Gerichtshof im vorliegenden Fall daher keine Verletzung der Ermittlungspflicht der belangten Behörde feststellen. Diese hat die Beschwerdeführerin nämlich wiederholt sowie unter mehrfacher Fristerstreckung dazu aufgefordert, eine Wohnsitzbescheinigung der britischen Abgabenbehörden beizubringen. Dass sie über die wiederholte Anforderung der von der Beschwerdeführerin selbst angebotenen Bescheinigung hinaus keine weiteren Ermittlungen angestellt hat, kann der belangten Behörde daher nicht angelastet werden. Die Ansässigkeit eines bekanntermaßen weltweit tätigen Modells in Großbritannien während eines dort zur steuerlichen Ansässigkeit führenden Zeitraumes erscheint nicht schon mit deren Behauptung glaubhaft gemacht.

Auch aus dem Urteil des EuGH vom 3. Oktober 2006, C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, ergibt sich nicht, dass das Erfordernis einer Ansässigkeitsbescheinigung nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar wäre. Vielmehr sind solche Beschränkungen durch ein förmliches Verfahren im Hinblick auf die Gewährleistung des ordnungsgemäßen Funktionierens des Steuerabzugsverfahrens gerechtfertigt (vgl Rn 59).

Im Beschwerdefall ist sohin die Feststellung der belangten Behörde, das DBA Großbritannien sei aufgrund der nicht nachgewiesenen steuerlichen Ansässigkeit der N in Großbritannien auf den streitgegenständlichen Sachverhalt nicht anzuwenden, nicht als rechtswidrig zu erkennen.

Gemäß § 99 Abs 2 EStG 1988 unterliegt der Abzugsteuer der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder der Gewinnanteile.

Die Beschwerdeführerin rügt, dass die belangte Behörde nicht nur das Honorar der N in die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer einbezogen habe, sondern hierzu insbesondere auch die Spesen für die Flüge, Transfers und Unterkünfte gerechnet worden seien. Nur jene vom Steuerabzugspflichtigen übernommenen Kosten unterlägen jedoch dem Steuerabzug, die geldwerte Vorteile darstellten. Als solche wiederum kämen nur jene Vorteile in Betracht, die nicht überwiegend im eigenbetrieblichen Interesse des leistenden Unternehmens gewährt würden.

Aus § 99 Abs 2 EStG ergibt sich, dass Bemessungsgrundlage der dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte iSd § 99 Abs 1 Z 3 EStG der volle Betrag der Einnahmen ist. In den hg Erkenntnissen vom 17. Oktober 2001, 2000/13/0087, sowie vom 20. Februar 1997, 95/15/0135, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass daher jegliche im Rahmen der Einkünfte iSd § 99 Abs 1 Z 1 EStG erzielten Einnahmen, sohin auch der Ersatz allfälliger Verpflegungsmehraufwendungen sowie Reise- und Nächtigungskosten, bei Berechnung der Abzugssteuer zu berücksichtigen sind. Nichts anderes kann im Anwendungsbereich des § 99 Abs 1 Z 3 gelten, weshalb im Beschwerdefall nach innerstaatlichem Recht die Aufwandersätze für die Flüge, Transfers und Unterkünfte sowie die Kosten für den Transport der N in Österreich in die Bemessungsgrundlage nach § 99 Abs 2 EStG einfließen. Daran ändert nichts, dass auch die Beschwerdeführerin, wie in der Beschwerde vorgebracht wird, daran interessiert gewesen

ist, dass das Fotomodell N in Wien "möglichst luxuriös absteigt", damit öffentliche Aufmerksamkeit auf deren Anwesenheit in Österreich gelenkt wird.

Im Beschwerdefall ist nun allerdings zu beachten, dass im Streitjahr 2000 das Gemeinschaftsrecht dem Verbleib der Ersatzzahlungen für nachgewiesene Betriebsausgaben bzw Werbungskosten des Empfängers der Einkünfte in der Bemessungsgrundlage für die Abzugssteuer entgegen stehen könnte:

Der EuGH hat im Urteil vom 3. Oktober 2006, C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, ausgesprochen, die Dienstleistungsfreiheit stehe nationalen Rechtsvorschriften entgegen, nach denen der Dienstleistungsempfänger, der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung ist, im Steuerabzugsverfahren die Betriebsausgaben, die der Dienstleister ihm mitgeteilt hat und die im unmittelbaren Zusammenhang mit dessen Tätigkeiten im Mitgliedstaat der Leistungserbringung stehen, nicht steuermindernd geltend machen kann. Allerdings sei die Dienstleistungsfreiheit nicht zugunsten eines Dienstleisters anwendbar, der die Staatsangehörigkeit eines Drittstaats besitzt.

Der angefochtene Bescheid enthält keine Feststellung über die Staatsangehörigkeit des Fotomodells N. Sollte die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates der EU vorliegen, müssten Betriebsausgaben (Werbungskosten), die N der Beschwerdeführerin mitgeteilt hat und die - iSd Urteil des EuGH FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH - im unmittelbaren Zusammenhang mit den Tätigkeiten von N in Österreich stehen, bei Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer berücksichtigt werden.

Dies allerdings mit folgender Einschränkung:

Der EuGH hat im genannten Urteil FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH durch nachstehend wiedergegebene Formulierungen die Verbindung zu seinem Urteil vom 12. Juni 2003, C-234/01, Gerritse, ÖStZB 2003/569, hergestellt:

"42. Der Gerichtshof wurde bereits zur Entscheidung der Frage angerufen, ob die Artikel 59 und 60 EG-Vertrag nationalen Steuervorschriften entgegenstehen, nach denen in der Regel bei Gebietsfremden die Bruttoeinkünfte, ohne Abzug der Betriebsausgaben, besteuert werden, während bei Gebietsansässigen die Nettoeinkünfte, nach Abzug der Betriebsausgaben, besteuert werden (Urteil Gerritse, Randnr. 55).

43. Im Urteil Gerritse hat der Gerichtshof zunächst festgestellt, dass die seinerzeit in Rede stehenden Betriebsausgaben unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhingen, aus der die zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden, so dass Gebietsansässige und Gebietsfremde sich insoweit in einer vergleichbaren Lage befanden. Er hat dann die ihm zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage bejaht und entschieden, dass nationale Rechtsvorschriften, die Gebietsfremden bei der Besteuerung den Abzug von Betriebsausgaben verweigern, der Gebietsansässigen hingegen gewährt wird, zu einer grundsätzlich gegen die Artikel 59 und 60 EG-Vertrag verstoßenden mittelbaren Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit führen. Er hat jedoch nicht zu der Frage Stellung genommen, in welchem Abschnitt des Besteuerungsverfahrens die einem Dienstleister entstandenen Betriebsausgaben abgezogen werden sollen, wenn verschiedene Verfahrensabschnitte in Betracht kommen können.

...

46. Ausgehend von der vom Bundesfinanzhof zugrunde gelegten Feststellung, dass im entscheidungserheblichen Zeitraum die Betriebsausgaben eines gebietsfremden Dienstleisters in einem Erstattungsverfahren nachträglich berücksichtigt werden konnten, ist daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung nationale Regelungen des Aufnahmemitgliedstaats für Dienstleistende Dienstleistungen von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Personen oder Unternehmen unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen können, sofern sie zusätzliche administrative und wirtschaftliche Kosten und Belastungen verursachen ...

47. Im Ausgangsrechtsstreit kann die Notwendigkeit, ein Verfahren zur nachträglichen Erstattung der Betriebsausgaben anzustrengen, auch wenn der gebietsfremde Dienstleister dem Vergütungsschuldner die Höhe dieser unmittelbar mit seinen Tätigkeiten zusammenhängenden Ausgaben mitgeteilt hat, die Erbringung von Dienstleistungen behindern. Da ein solches Verfahren zusätzliche administrative und wirtschaftliche Belastungen verursacht und für den Dienstleister zwingend vorgeschrieben ist, stellen die streitigen Steuervorschriften eine nach den Artikeln 59 und 60 EWG-Vertrag grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar."

Im Urteil Gerritse führt der EuGH u.a. aus:

"52. Was zum anderen die Besteuerung Gebietsfremder zu einem einheitlichen Steuersatz von 25 % angeht, während Gebietsansässige einem progressiven Steuertarif unterworfen werden, so ist festzustellen, dass die Niederlande, wie die Kommission hervorgehoben hat, gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen als Wohnsitzstaat die Einkünfte, für die Deutschland das Besteuerungsrecht hat, gemäß der Progressionsregel in die Besteuerungsgrundlage einbeziehen. Sie berücksichtigen jedoch die in Deutschland erhobene Steuer, indem sie von der niederländischen Steuer einen Bruchteil abziehen, der dem Verhältnis zwischen den in Deutschland besteuerten Einkünften und den Welteinkünften entspricht.

53. Demnach befinden sich, was die Progressionsregel angeht, Gebietsfremde und Gebietsansässige in einer vergleichbaren Situation, so dass es eine nach dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere Artikel 60 EG-Vertrag, verbotene mittelbare Diskriminierung darstellen würde, wenn auf Gebietsfremde ein höherer Einkommensteuersatz angewandt würde, als er für Gebietsansässige und diesen gleichgestellte Personen gilt (vgl. entsprechend Urteil Asscher, Randnr. 49).

54. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob im vorliegenden Fall der auf die Einkünfte des Klägers angewandte Steuersatz von 25 % höher ist als derjenige, der sich bei Anwendung des progressiven Steuertarifs ergeben würde. Um vergleichbare Situationen zu vergleichen, ist hier, wie die Kommission zu Recht hervorgehoben hat, zu den in Deutschland erzielten Nettoeinkünften des Betroffenen ein Betrag in Höhe des Grundfreibetrags hinzuzuzählen. Nach der Berechnung der Kommission würde die Anwendung des progressiven Steuertarifs in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens zu einem Steuersatz von 26,5 %, also einem höheren als dem tatsächlich angewandten Satz, führen."

Aus einer Zusammenschau der Urteile FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH einerseits und Gerritse andererseits ergibt sich das gemeinschaftsrechtliche Gebot (Dienstleistungsfreiheit), dass der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Dienstleister bei der Besteuerung im Steuerabzugsverfahren im Inland keine höhere Besteuerung erfahren darf, als sie für den gebietsansässigen Dienstleister (unter Außerachtlassung persönlicher Steuervergünstigungen, siehe auch hiezu das Urteil Gerritse) gegeben ist. Das bedeutet aber andererseits, ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit ist bereits dann nicht mehr gegeben, wenn der Dienstleistungsempfänger, der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung ist, im Steuerabzugsverfahren Steuern lediglich in der Höhe einbehalten und an das Finanzamt abführen muss, die sich auch bei einem gebietsansässigen Dienstleister bei Besteuerung seiner Nettoeinkünften im Veranlagungsverfahren (unter Außerachtlassung der persönlichen Steuervergünstigungen) ergibt.

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass die belangte Behörde die Höhe der Steuer zu berechnen hat, die sich für die von N bei der Beschwerdeführerin erzielten Nettoeinkünfte tarifmäßig nach § 33 EStG ergibt. Einer höheren Besteuerung im Steuerabzugsverfahren steht, wenn die Dienstleisterin Staatsangehörige eines anderen Mitgliedstaates ist, die Dienstleistungsfreiheit entgegen.

Indem die belangte Behörde Feststellungen über die Staatsangehörigkeit von N und über der Beschwerdeführerin bekannt gegebene Betriebsausgaben (Werbungskosten) sowie die oben dargestellte Berechnung der Tarifsteuer auf die Nettoeinkünfte unterlassen hat, hat sie den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

Für das fortzusetzende Verfahren sei auf folgenden Umstand hingewiesen: Falls die Dienstleisterin nicht Staatsangehörige eines anderen Mitgliedstaates der EU, sondern Staatsangehörige eines Drittlandes ist, wird auch zu prüfen sein, ob allenfalls ein Anwendungsfall eines Staatsangehörigendiskriminierungsverbotes (Art 24 Abs 1 des OECD-Musterabkommens) vorliegt.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II 333/2003.

Wien, am 19. Oktober 2006

Gerichtsentscheidung

EuGH 62004CJ0290 FKP Scorpio VORAB
EuGH 62001CJ0234 Gerritse VORAB

Schlagworte

Verwaltungsrecht Internationales Rechtsbeziehungen zum Ausland VwRallg12Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7 Unterhaltung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2006140109.X00

Im RIS seit

23.11.2006

Zuletzt aktualisiert am

02.12.2016

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at