

TE Vwgh Erkenntnis 2003/11/27 2000/15/0033

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 27.11.2003

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §184 Abs1;
EStG 1988 §1 Abs2;
EStG 1988 §1 Abs3;
EStG 1988 §100;
EStG 1988 §99 Abs1 Z1;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn, und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde des W in W, vertreten durch Dr. Georg Schober, Rechtsanwalt in 2700 Wiener Neustadt, Hauptplatz 11, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 27. Dezember 1999, Zl. RV/426-15/10/99, betreffend Haftung für Abzugsteuer nach § 99 EStG, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt eine Konzertagentur. Nach einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb ihm das Finanzamt Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 iVm § 100 EStG 1988 für den Zeitraum 1994 bis 1996 im Ausmaß von insgesamt S 938.261,-- für die Gagen folgender Künstler vor:

1.

M Chor,

2.

V,

3.

J.

In der Berufung gegen den Bescheid wurde vorgebracht, die Künstlergagen (für V und J) seien über im Ausland befindliche zwischengeschaltete Konzertagenturen bezahlt worden. Im Falle eines im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Künstlerdurchgriffes komme zwar eine Besteuerung in Betracht. Es solle dabei aber nur durch die ausländische Konzertagentur auf den dahinter stehenden Künstler durchgegriffen werden, keinesfalls aber ein Gewinnbestandteil der Konzertagentur, die nach der Betriebsstättenregel im Ausland (im Beschwerdefall in Großbritannien bzw. in Italien) besteuert werde, mitbesteuert werden. Somit sei hinsichtlich der auf die Konzertagentur entfallenden Teile des Entgeltes kein Besteuerungsrecht gegeben. Zudem würden bereits nach innerstaatlichem Recht (§ 99 Abs. 1 EStG) nur die Einkünfte aus der im Inland ausgeübten oder verwerteten selbstständigen Tätigkeit als Künstler dem Steuerabzug unterworfen. Somit sei das an die britische bzw. italienische Konzertagentur bezahlte Entgelt in eine "Produktionskostenkomponente" (diese sei in Österreich nicht zu besteuern) und in einen "Künstleranteil" (für diesen sei Österreich das Besteuerungsrecht zugewiesen) aufzuteilen.

In Bezug auf die ersten Konzerte des Jahres 1996 von Frau V sei dem Finanzamt ein Schreiben der britischen Konzertagentur vorgelegt worden, nach welchem der "Künstleranteil" nur 12,4 % betragen habe. Der Prozentsatz sei so niedrig, weil für solche Konzerte notwendige Vorbereitungsaktionen und Nebenkosten (wie etwa technische Anlagen, Ton, Licht, Bühnenaufbauten) anfielen. Zudem sei zu bedenken, dass die Künstlerin relativ früh in ihrer Karriere einen Vertrag geschlossen habe, nach welchem die Konzertagentur relativ großen Anteil am Erfolg habe. Im Hinblick auf die zweite Tourneeserie von Frau V im August 1996 liege eine Mitteilung über den "Künstleranteil" nicht vor, sodass dieser im Schätzungswege zu ermitteln sein werde. Aus der Sicht des Beschwerdeführers sei es für eine solche Schätzung am plausibelsten, den Anteil (12,4 %) heranzuziehen, der bei der ersten Tournee des Jahres 1996 festgestellt worden sei.

Das Konzert der Gruppe J sei über eine italienische Agentur abgewickelt worden. Schätzungen über den "Künstleranteil" lägen nicht vor. Mangels anderer geeigneter Unterlagen sei nach Ansicht des Beschwerdeführers auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Juli 1994, 91/13/0222, zurückzugreifen; in jenem Erkenntnis habe der Gerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass keine Bedenken gegen die im Schrifttum vertretene Auffassung bestehe, wonach im Durchschnitt 50 % der vom österreichischen Veranstalter geleisteten Gagen als den auftretenden Künstlern zugeflossen angesehen werden könnten.

Die Berufung richte sich auch gegen die Festsetzung der Abzugsteuer für die an den M Chor bezahlten Entgelte. Der Chor sei eine Vereinigung von ca. 30 Italienern, die in ihrer Freizeit und ohne Gewinnstreben tätig seien. Die an den Chor bezahlten Beträge seien als Spesenersatz für Autobus und Verpflegung bezeichnet. In Verbindung mit der Tatsache, dass bei solchen Beträgen und der Anzahl von nach Österreich gekommenen Chormitgliedern wohl für niemanden Einkünfte aus den Österreichtournéeen erzielbar gewesen wären, sondern Auftritte lediglich gegen Ersatz der Spesen anzunehmen seien, stellten die Auftritte eine Liebhabereibetätigung dar. Es sei also keine Einkunftsquelle anzunehmen, weshalb auch kein Steuerabzug nach § 99 EStG zu erfolgen habe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Jeder der bei den von der Beschwerdeführerin veranstalteten Konzerten Auftretenden sei nach innerstaatlichem Steuerrecht der Einkommensteuerpflicht für seine aus dem Auftritt erzielten Entgelte unterlegen. Für die abgabenrechtliche Stellung der Beschwerdeführerin als Schuldner der von den Künstlern erzielten Einkünfte sei es nicht relevant, ob dem Auftreten des Künstlers direkte Rechtsbeziehungen der Beschwerdeführerin zu ihm zu Grunde gelegen seien oder ob es an solchen Rechtsbeziehungen deshalb gefehlt habe, weil die Beschwerdeführerin von einem ausländischen gewerblichen Unternehmen jene Produktion entgeltlich erworben habe, als deren Bestandteil der Auftritt des betroffenen Künstlers erfolgt sei. Nach zwischenstaatlichem Steuerrecht sei allerdings zu unterscheiden zwischen jenen Fällen, in denen eine vertragliche Rechtsbeziehung zwischen dem österreichischen Veranstalter und dem ausländischen Künstler bestanden habe, und jenen Fällen, in denen dies nicht der Fall gewesen sei. Lägen keine Vertragsbeziehungen vor, bestünde ein Besteuerungsrecht nur, wenn das Doppelbesteuerungsabkommen den "internationalen Künstlerdurchgriff" im Sinne des Art. 17 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens vorsehe. Eine solche Konstellation sei im gegenständlichen Fall (Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Großbritannien und mit Italien) allerdings gegeben. Demnach habe die Abfuhrpflicht bzw. Haftung des Beschwerdeführers bestanden. Den

Beschwerdeführer treffe die Obliegenheit zur Offenlegung und zum Beweis aller tatsächlichen Umstände, welche der Behörde eine Beurteilung des Bestehens der Verpflichtung zum Steuerabzug erlaubten. Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer sei gemäß § 99 Abs. 2 EStG 1988 der volle Betrag der Einnahmen. Beim Steuerabzug nach dieser Gesetzesstelle sei es ohne Bedeutung, ob das Einkommen nur ein Honorar für eine Tätigkeit als Künstler oder auch noch Kostenersätze umfasse. Der Steuerabzug sei immer vom vollen Betrag der Einnahmen vorzunehmen. Diesem Steuerabzug unterlägen auch Ersätze für An- und Abreise, Aufenthalt und Nächtigung. Unter dem Begriff "voller Betrag der Einnahmen" in diesem Sinne seien immer die Roheinnahmen zu verstehen, es seien keine Abzüge zulässig. Die Behauptung des Beschwerdeführers, die ausbezahlten Künstlergagen dienten größtenteils dem Kostenersatz, sei daher nicht von Relevanz.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, beschränkt einkommensteuerpflichtig mit inländischen Einkünften im Sinne des § 98. Nach § 98 Z 2 EStG 1988 gehören zu den inländischen Einkünften im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt oder verwertet worden ist. Nach § 98 Z 3 EStG 1988 sind inländische Einkünfte im Sinne der 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.

Gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug eingehoben bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbstständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen, wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden.

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

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

Gemäß § 100 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Abzugsteuer 20 %.

Für die Haftung des Beschwerdeführers dem Grunde nach (hinsichtlich der Abzugsteuer) betreffend die von den Künstlern erzielten Einkünfte ist es bedeutungslos, ob dem Auftreten des Künstlers direkte Rechtsbeziehungen des Beschwerdeführers zu ihm zu Grunde lagen oder ob es an solchen Rechtsbeziehungen gefehlt hat, weil der Beschwerdeführer von einem anderen (ausländischen, gewerblichen) Unternehmer jene Produktion entgeltlich erworben hatte, als deren Bestandteil der Auftritt des betroffenen Künstlers erfolgt war. Diese Konsequenz ergibt sich aus dem letzten Halbsatz der Bestimmung des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, wonach es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden. Diese mit dem Ausdruck "Künstlerdurchgriff" bezeichnete gesetzliche Anordnung zielt auf solche Fälle ab, in denen ein beschränkt Steuerpflichtiger für seine Tätigkeiten Einkünfte erzielt, ohne mit dem inländischen Veranstalter in Vertragsbeziehungen zu stehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. Juli 1994, 91/13/0222).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis 91/13/0222 zum Ausdruck gebracht hat, ist es nach der österreichischen Rechtslage aber deshalb bedeutsam, ob der Beschwerdeführer Rechtsbeziehungen direkt zum ausländischen Künstler unterhält oder bloß zu einer Künstleragentur, als im letztgenannten Fall der Abzugsteuer nach § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nur jener Anteil des Entgeltes unterliegt, der Einkünfte des Künstlers darstellt. Dazu zählen neben der Künstlergage auch Sachzuwendungen wie der Ersatz von Reise- oder Hotelkosten des Künstlers, nicht jedoch außerhalb dessen der Künstleragentur zufließende Entgeltsbestandteile für Leistungen welcher Art immer.

Aus der Summe der den inländischen Veranstalter treffenden abgabenrechtlichen Pflichten und der Nähe des abfuhrpflichtigen Veranstalters zur Sache muss dabei die Beweislast für die Höhe des auf die Künstlereinkünfte entfallenden Entgeltsanteiles als auf dem inländischen Veranstalter gelegen gesehen werden. Dieser hat es in der

Hand, seine Vertragsbeziehungen zum ausländischen Unternehmer in einer Weise zu gestalten, welche ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten als Abfuhr- und Haftungspflichtigem ermöglicht. Ist dem Abfuhr- und Haftungspflichtigen die verlässliche Bestimmung des Künstleranteiles am Produktionsentgelt nicht möglich, dann nimmt er damit grundsätzlich die Berechtigung und Verpflichtung der Abgabenbehörde in Kauf, diesen Anteil zu schätzen. Im Erkenntnis 91/13/0222 hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass er die im Schrifttum vertretene Auffassung, dass im Durchschnitt 50 % des vom österreichischen Veranstalter an den Vertragspartner geleisteten Gesamtentgeltes den auftretenden Künstlern als zufließend angesehen werden könne, nicht als un schlüssig ansehe.

Im zitierten Erkenntnis 91/13/0222 hat der Verwaltungsgerichtshof weiters zum Ausdruck gebracht, die Anwendung der im innerstaatlichen Recht normierten Haftungspflicht setze voraus, dass ihr Aspekte des zwischenstaatlichen Steuerrechtes nicht entgegenstünden. Die im österreichischen Steuerrecht begründete Steuerpflicht bleibe, wenn keine direkten Vertragsbeziehungen zum ausländischen Künstler vorlägen (Zwischenschaltung einer Künstleragentur), nur dann bestehen, wenn das Abkommen vorsehe, dass für den Fall, dass Einkünfte aus einer von einem Künstler oder Sportler in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit nicht dem Künstler oder Sportler selbst, sondern einer anderen Person zufließen, diese Einkünfte ungeachtet anderer - dem ansonsten entgegenstehender - Artikel des Abkommens in dem Vertragsstaat besteuert werden dürfen, in dem der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid keine Feststellungen darüber getroffen, ob direkte Rechtsbeziehungen zwischen dem Beschwerdeführer und den ausländischen Künstlern bestanden haben, oder ob, wie dies der Beschwerdeführer hinsichtlich der Konzerte von V und von J behauptet hat, eine ausländische Künstleragentur zwischengeschaltet gewesen ist. Sie ist im angefochtenen Bescheid nämlich davon ausgegangen, dass der Steuerabzug jedenfalls vom "vollen Betrag der Einnahmen"(gemeint vom gesamten vom Beschwerdeführer ausbezahlten Entgelt) vorzunehmen sei. Damit hat sie die Rechtslage insofern verkannt, als der Abzugsteuer im Sinn des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG nur jener Anteil des vom Beschwerdeführer gezahlten Entgeltes unterliegt, der Einnahmen der Künstler darstellte.

Für den Fall, dass die Rechtsbeziehung zwischen dem Beschwerdeführer und der ausländischen Künstleragentur bestanden hat, hätte sich die belangte Behörde mit dem Berufungsvorbringen auseinandersetzen müssen, wonach bei V der Künstleranteil nur ca. 12,4 % betragen habe und er bei J mit 50 % zu schätzen sei.

Somit hat die belangte Behörde bereits bei Beurteilung der Abzugsteuerpflicht auf der Grundlage des nationalen Steuerrechtes die Rechtslage verkannt und den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Da den Doppelbesteuerungsabkommen lediglich die Aufgabe zukommt, einen nach innerstaatlichem Steuerrecht bestehenden Besteuerungsanspruch zu beschränken (nicht ihn auszuweiten, vgl. das hg Erkenntnis vom 25. September 2001, 99/14/0217), braucht für den Beschwerdefall nicht mehr darauf eingegangen zu werden, ob allenfalls der Besteuerungsanspruch (Haftungspflicht) durch Normen des internationalen Steuerrechtes noch weiter eingeschränkt ist.

Hinsichtlich der Zahlungen an den M Chor wird in der Beschwerde vorgebracht, die Zahlungen umfassten lediglich Spesenersatz für Reisekosten, Verpflegung, Nächtigung und Ähnliches. Voraussetzung für die Erhebung der Abzugsteuer nach § 99 EStG 1988 sei, dass Einkünfte des Künstlers vorlägen; im Falle von Liebhaberei des Künstlers entfalle der Steuerabzug. Da der Beschwerdeführer in der Berufung darauf hingewiesen habe, dass die Mitglieder des Chores nicht mit Gewinnabsicht tätig gewesen seien, hätte die belangte Behörde überprüfen müssen, ob Liebhaberei vorliege.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Es trifft zwar zu, dass Voraussetzung einer Steuerpflicht nach § 99 EStG 1988 das Vorliegen einer Einkunftsquelle beim Empfänger der Entgelte ist (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 1997, 95/15/0135). Dabei kommt es aber nicht auf den einzelnen Auftritt, sondern auf die Gesamtbetätigung des Künstlers an. Auch wenn der einzelne Auftritt isoliert betrachtet in der Art einer Werbeveranstaltung (etwa für das Geschäft mit Tonträgern) nicht auf Gewinn ausgerichtet ist, stellt er sich als eine im Rahmen einer (grenzüberschreitend bestehenden) Einkunftsquelle ausgeübte Betätigung dar, sodass das dafür erzielte Entgelt der Steuerpflicht nach § 99 EStG unterliegt.

Im Verwaltungsverfahren hat der Beschwerdeführer vorgebracht, dass aus den "Österreichtourneen" des Chores, bei welchen lediglich Spesenersatz geleistet worden sei, Einkünfte nicht hätten erzielt werden können. Er hat nicht konkret

dargetan, dass die künstlerische bzw. musikalische Betätigung des Chores (der Chormitglieder) insgesamt keine Einkunftsquelle darstellte. Die belangte Behörde durfte daher unbedenklich davon ausgehen, dass einzelne Auftritte eines international bekannten Chores Teile einer erwerbswirtschaftlich angelegten Betätigung sind, auch wenn einzelne Auftritte isoliert betrachtet nicht auf Gewinn ausgerichtet sind. Gegenteiliges vorzutragen und nachzuweisen wäre Sache des Beschwerdeführers gewesen (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 95/15/0135).

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet ist und daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

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

Wien, am 27. November 2003

Schlagworte

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

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:2000150033.X00

Im RIS seit

20.01.2004

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at