

§ 109b EStG: Zum In- und Auslandsbezug mitteilungs- pflichtiger Zahlungen

Auf Basis der Mitteilungsverpflichtung des § 109b EStG haben Unternehmer und Körperschaften des öffentlichen und privaten Rechts die Finanzverwaltung hinsichtlich bestimmter in das Ausland getätigter Zahlungen zu informieren, wobei die Bestimmung nicht näher statuiert, unter welchen Voraussetzungen eine tatbestandliche Zahlung „*ins Ausland*“ vorliegt. Letztere Frage soll im nachfolgenden Beitrag beleuchtet werden.

Deskriptoren: Meldepflicht, Auslandszahlungen.
Normen: § 109b EStG.

Von Sebastian Bergmann und Erik Pinetz

Zentrale Tatbestandsmerkmale der Meldeverpflichtung des § 109b EStG sind (einzelne oder mehrere) „*Zahlungen ins Ausland*“ für bestimmte, gesetzlich näher definierte Leistungen mit Inlandsbezug.¹ Als Ausland müssen dabei jene Gebiete gelten, die nicht zum Inland gehören,² wobei unter Inland entsprechend Art 3 B-VG bzw § 1 Abs 2 UStG das Bundesgebiet (also das Staatsgebiet der Republik Österreich) zu verstehen ist.³

Aus dem Umstand, dass die Bestimmung nach ihrem eindeutigen Wortlaut lediglich „*ins*“ Ausland getätigte Zahlungen erfasst, ist uE zunächst zu schließen, dass qualifizierte Zahlungen neben einem Auslandsbezug beim Zahlungsempfänger auch einen gewissen Inlandsbezug beim Zahlungsausführenden aufweisen müssen, wobei die an einen solchen In- bzw Auslandsbezug konkret zu stellenden Anforderungen mangels gesetzlicher Anhaltspunkte unklar sind.

In Bezug auf Überweisungen könnte prima facie angenommen werden, dass tatbestandliche Auslandszahlungen dann vorliegen, wenn diese von einem Inlandskonto auf ein Auslandskonto erfolgen. Bei Zugrundelegung eines solchen Verständnisses könnte die Anwendung der gegenständlichen Mitteilungspflicht jedoch ohne größeren Komplikationen vermieden werden, indem die Zahlung der betreffenden Leistungen über ein Auslandskonto des Zahlungsausführenden erfolgt (dies wohl sogar dann,

wenn das Geld zunächst von einem inländischen Bankkonto auf ein ausländisches Bankkonto des Leistungsempfängers transferiert und im Anschluss vom ausländischen Bankkonto an den Leistungserbringer überwiesen wird). Dem Sinn und Zweck der Regelung – nämlich der Sicherstellung der steuerlichen Erfassung bestimmter Auslandszahlungen⁴ – dürfte ein solches Verständnis freilich nicht gerecht werden. Demzufolge dürfte für Zwecke der Feststellung eines qualifizierten In- und Auslandsbezugs auf andere Kriterien abzustellen sein.

In teleologischer Hinsicht überzeugender würde uE ein Abstellen darauf erscheinen, ob auf Seiten des Zahlungsausführenden die Zahlungsquelle einem inländischen Stammhaus bzw (insbesondere hinsichtlich ausländischer Zahlungsausführende) einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist und auf Seiten des Zahlungsempfängers die Zahlung spiegelbildlich in die Zurechnungssphäre eines ausländischen Stammhauses bzw (insbesondere hinsichtlich inländischer Zahlungsempfänger) einer ausländischen Betriebsstätte erfolgt.⁵ Dies sei an folgenden Beispielen illustriert:

- Tätigt ein inländischer Unternehmer eine Überweisung von seinem Inlandskonto auf das Auslandskonto eines ausländischen Zahlungsempfängers, ist diese Überweisung tatbestandlich, wenn das Konto des zahlungsausführenden inländischen Unternehmers keiner ausländischen Betriebsstätte und jenes des ausländischen Zahlungsempfängers keiner inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist. Ebenso tatbestandlich wäre aber auch die Überweisung von einem Auslandskonto des inländischen Unternehmers, wenn das Auslandskonto keiner ausländischen Be-

1 Einzelnen sind vom Regime des § 109b EStG „*folgende Leistungen [betroffen]: Leistungen für Tätigkeiten im Sinne des § 22 [EStG], wenn die Tätigkeit im Inland ausgeübt wird; [...] Vermittlungsleistungen, die von unbeschränkt Steuerpflichtigen erbracht werden oder die sich auf das Inland beziehen; [...] kaufmännische oder technische Beratung im Inland*“.

2 Vgl Peth in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG (2012) § 109b Rz 9.

3 Vgl dazu auch Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG² (2015) § 1 Rz 375 ff.

4 Vgl Ludwig, Die neue Mitteilung bei Auslandszahlungen, SWK 2011, S 966 (S 966); Marschner in Jakom, EStG¹¹ (2018) § 109b Rz 1; ErlRV 875 BlgNR 24. GP 6; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG⁴⁸ (2011) § 109b Rz 1.

5 Gemäß § 109b Abs 8 EStG ist der Leistungserbringer verpflichtet, dem zur Übermittlung Verpflichteten alle Auskünfte zu erteilen, die dieser zur Erfüllung der Mitteilungspflicht benötigt. Der Leistungserbringer muss demnach also auch darüber Auskunft erteilen, ob es sich um eine Zahlung in das Ausland handeln könnte.

triebstätte zuzurechnen ist, bzw die Überweisung an ein Inlandskonto des ausländischen Zahlungsempfängers, wenn das Inlandskonto keiner inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist.

- Tätigt ein ausländischer Unternehmer eine Überweisung von seinem Inlandskonto auf das Auslandskonto eines ausländischen Zahlungsempfängers, ist diese Überweisung tatbestandlich, wenn das Konto des zahlungsausführenden ausländischen Unternehmers einer inländischen Betriebsstätte und jenes des ausländischen Zahlungsempfängers keiner inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist. Ebenso tatbestandlich wäre aber auch die Überweisung von einem Auslandskonto des ausländischen Unternehmers, wenn das Auslandskonto einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist, bzw die Überweisung an ein Inlandskonto des ausländischen Zahlungsempfängers, wenn das Inlandskonto keiner inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist.
- Tätigt ein inländischer Unternehmer eine Überweisung von seinem Inlandskonto auf das Auslandskonto eines inländischen Zahlungsempfängers, ist diese Überweisung tatbestandlich, wenn das Konto des zahlungsausführenden inländischen Unternehmers keiner ausländischen Betriebsstätte und jenes des inländischen Zahlungsempfängers einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist. Ebenso tatbestandlich wäre aber auch die Überweisung von einem Auslandskonto des inländischen Unternehmers, wenn das Auslandskonto einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist, bzw die Überweisung an ein Inlandskonto des inländischen Zahlungsempfängers, wenn das Inlandskonto keiner inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist.
- Tätigt ein ausländischer Unternehmer eine Überweisung von seinem Inlandskonto auf das Auslandskonto eines inländischen Zahlungsempfängers, ist diese Überweisung tatbestandlich, wenn das Konto des zahlungsausführenden ausländischen Unternehmers einer inländischen Betriebsstätte und jenes des inländischen Zahlungsempfängers einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist. Ebenso tatbestandlich wäre aber im hypothetischen Extremfall auch die Überweisung von einem Auslandskonto des aus-

ländischen Unternehmers, wenn das Auslandskonto einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist, bzw die Überweisung an ein Inlandskonto des inländischen Zahlungsempfängers, wenn das Inlandskonto keiner inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist.

Die geschilderten Grundsätze müssen sinngemäß auch für Barzahlungen gelten. Es ist demnach nicht darauf abzustellen, wo das Bargeld in örtlicher Hinsicht physisch übergeben wird, sondern ob es sich um Barmittel handelt, die auf Seiten des (in- oder ausländischen) Zahlungsausführenden einem inländischen Stammhaus bzw einer inländischen Betriebsstätte und auf Seiten des (in- oder ausländischen) Zahlungsempfängers weder einem inländischen Stammhaus noch einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind.

Unter der Voraussetzung qualifizierter Sphärenzurechnungen muss (somit) unmaßgeblich sein,

- ob im Falle von Überweisungen die involvierten Konten als In- oder Auslandskonten einzustufen sind oder die Konten formell auf den Namen des Leistungsempfängers einerseits bzw jenen des Leistungserbringers andererseits lauten,⁶
- ob sich im Falle von Barzahlungen die betreffenden Barbestände vor bzw nach der Zahlung physisch im In- oder Ausland befinden bzw die Übergabe des Bargeldes im In- oder Ausland erfolgt,⁷
- ob der Zahlungsausführende bzw der Zahlungsempfänger als unbeschränkt oder beschränkt Steuerpflichtige gelten bzw ob nach einem anwendbaren DBA eine Steuerfreistellung möglich ist.⁸

Klärungsbedürftig ist im gegenständlichen Kontext freilich weiters, ob für die Abgrenzung der Zurechnungssphären Stammhaus vs Betriebsstätte von einem ertrag- oder umsatzsteuerlichen Verständnis auszugehen ist. Wenngleich als Regelungsstandort der Bestimmung das EStG gewählt wurde, ist dazu zunächst festzustellen, dass die Bestimmung auf den Leistungserbringer, Leistungen und Zahlungen abstellt und somit nicht auf typisch ertragsteuerlich geprägte, sondern vielmehr an umsatzsteuerliche Begriffe anknüpft.⁹ Die umsatzsteuerliche Prägung der Bestimmung zeigt sich ferner auch beim Abstellen auf (in- und ausländische) Unternehmer, womit nach ganz hA solche im Sinne des UStG gemeint sind.¹⁰ Zudem hat die Mitteilung gemäß § 109b Abs 7 EStG an

6 So auch Marschner in Jakom, EStG¹¹ (2018) § 109b Rz 2; Peth in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 109b Rz 11.

7 So auch Peth in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 109b Rz 12; Marschner in Jakom, EStG¹¹ § 109b Rz 2.

8 Vgl Ludwig, SWK 2011, S 966 (S 966); Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht (2014) Rz XXIV/20.

9 So in diesem Zusammenhang auch Peth in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 109b Anm 29, der die umsatzsteuerliche Organschaft relevant für die Ermittlung des Leistungsempfängers ansieht.

10 Vgl Marschner in Jakom EStG¹¹ § 109b Rz 2; Winter/Kern/Hlawenka/Türk-Walter, RWP 2015, 127 (130); Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, Rz XXIV/21.

jenes Finanzamt zu erfolgen, das für die Erhebung der Umsatzsteuer des zur Mitteilung Verpflichteten zuständig ist oder es im Falle der Umsatzsteuerpflicht wäre. Dem-

entsprechend dürften uE gute Gründe für eine Maßgeblichkeit eines umsatzsteuerlichen Stammhaus- und Betriebsstättenverständnisses sprechen.¹¹

Fazit

Zentrales Tatbestandsmerkmal der Meldeverpflichtung nach § 109b EStG sind „Zahlungen ins Ausland“ für bestimmte Leistungen mit Inlandsbezug, wobei tatbestandliche Zahlungen neben einem Auslandsbezug beim Zahlungsempfänger auch einen gewissen Inlandsbezug beim Zahlungsausführenden aufweisen müssen. Hinsichtlich der Frage, welche konkreten Anforderungen an einen qualifizierten In- bzw Auslandsbezug zu stellen sind, dürfte in teleologischer Hinsicht maßgeblich sein, ob einerseits auf Seiten des Zahlungsausführenden die Zahlungs-

quelle einem inländischen Stammhaus bzw einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist und andererseits auf Seiten des Zahlungsempfängers die Zahlung spiegelbildlich in die Zurechnungssphäre eines ausländischen Stammhauses bzw einer ausländischen Betriebsstätte erfolgt.

Korrespondenz:

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA, sebastian.bergmann@jku.at
Dr. Erik Pinetz, LL.M., MSc.,
erik.pinetz@wu.ac.at

11 Wobei Betriebsstätten nach umsatzsteuerlicher Diktion als feste Niederlassungen bezeichnet werden. Vgl dazu weiterführend Ecker in Melhardt/Tumpel, UStG² § 3a Rz 124 ff; Endfellner, Der Begriff der „Betriebsstätte“ im UStG, SWI 2005, 142 (142 ff); UStR 2000, Rz 639o: „Voraussetzung einer festen Niederlassung ist ein

ständiges Zusammenwirken von Personal und Sachmitteln, die für die Erbringung der betreffenden Leistungen erforderlich sind, sowie ein hinreichender Grad an Beständigkeit und eine Struktur, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der Leistung ermöglicht“.