

StB Dr. Stefan Bendlinger

Provisionen im internationales Steuerrecht

Steuerwissenschaften und Steuerpraxis in Linz

24. März 2010

Die Rechtsgrundlagen

- Betriebsausgabeneigenschaft (§ 4 Abs. 4 EStG)
- Abzugsverbot für Geld- und Sachzuwendungen, deren **Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht** ist, weiters Verbandsgeldbußen nach dem VerbVG (§ 20 Abs. 1 Z 5 EStG, § 12 Abs. 1 Z 4 KStG)
 - Strafrechtliche Würdigung als Vorfrage (§ 116 BAO)
 - StrÄG 2008, KorrStRÄG 2009
 - Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (BGBl I 151/2005)
- Beschränkte Steuerpflicht (§ 98 EStG ff.)
- Doppelbesteuerungsabkommen
- Empfängerbenennung (162 BAO)
- Sonstige verfahrensrechtliche Aspekte

Die betriebliche Veranlassung (§ 4 Abs. 4 EStG)

- Leistung wurde aus **betrieblichen Gründen bezogen**
- **Angemessenheit**, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit und **Notwendigkeit** sind (grundsätzlich) nicht zu prüfen
- **Indizien**, die gegen eine betriebliche Veranlassung sprechen
 - Fehlende schriftliche Vereinbarungen
 - Nichterfassung der Vergütung in der BH des Zahlungsempfängers
 - Fremdunübliche Zahlungen (VwGH 12.1.1983, 81/13/0004)
- ➔ Daher wird in der BP-Praxis die **Eignung des Leistungsempfängers** zur Leistungserbringung und die Angemessenheit der Zahlung hinterfragt

Nichtabzugsfähigkeit § 20 Abs. 1 Z 5 EStG

- Zuwendungen, die im Inland strafbar sind (Rz 4840 ff EStR 2000)
- **Taxative Aufzählung** strafrechtlich relevanter Delikte (Rz 4843 EStR 2000)
- Geschenkkannahme/Bestechung ausländischer Amtsträger in hoheitlicher Funktion für **pflichtwidriges Verhalten** (Rz 4844 ff EStR 2000)
- Ist der deliktische Charakter einer Zahlung **nicht offenkundig**, sind amtswegige Ermittlungen nur bei **begründetem Verdacht** auf Erfüllung der Tatbestände **Geschenkkannahme/Bestechung** ausländischer Amtsträger vorzunehmen
- Bei **anderen Delikten** sind amtswegige Ermittlungen nur vorzunehmen, wenn in Österreich **bereits strafgerichtliche Verfolgungshandlungen** eingeleitet worden sind
- Demonstrative Aufzählung nicht betroffener Tatbestände:
§§ 123, 124, 310, 311 StGB

Steuerlich relevante Delikte (EStR Rz 4840 ff.)

Norm des StGB	Inhalt der Norm
§ 153a	Geschenkannahme durch Machthaber
§ 168c	Geschenkannahme durch Bedienstete oder Beauftragte
§ 168d	Bestechung von Bediensteten oder Beauftragten
§ 302	Missbrauch der Amtsgewalt
§ 304	Bestechlichkeit
§ 304a	Abgeordnetenbestechung
§ 305	Vorteilsannahme
§ 306	Vorbereitung der Bestechlichkeit oder Vorteilsannahme
§ 307	Bestechung
§ 307a	Vorteilszuwendung
§ 307b	Vorbereitung der Bestechung
§ 308	Verbotene Intervention

Sollte eine Zahlung einen dieser Tatbestände erfüllen, ist die **steuerliche Nichtabzugsfähigkeit** der Vergütung für den Unternehmer und dessen Organe wohl **das geringste Problem!**

Abzugssteuer auf Provisionen an Steuerausländer?

- **Besonderer Steuerabzug** gemäß § 99 EStG unter anderem auf
 - Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter Tätigkeit als“Architekt“.... (§ 99 Abs. 1 Z 1 EStG)
 - Einkünfte aus **im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung** oder aus der **Gestellung von Arbeitskräften** zur inländischen Arbeitsausübung (§§ 98 Abs. 1 Z 3 und § 99 Abs. 1 Z 5 EStG)
- **Lohnsteuereinbehalt** von
 - Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland **ausgeübt** oder **verwertet** wird oder worden ist (§ 98 Abs. 1 Z 4 EStG i.V.m. § 70 EStG)
- **20 % (25 % bei Überwälzung) vom vollen Betrag der Einnahmen**
 - **Option** zur 25 %igen bzw 35 %igen **Nettobesteuerung** (§ 99 Abs. 2 Z 2 EStG) in der Praxis bedeutungslos
- **Haftung** des Vergütungsschuldners (§ 100 Abs. 2 EStG)

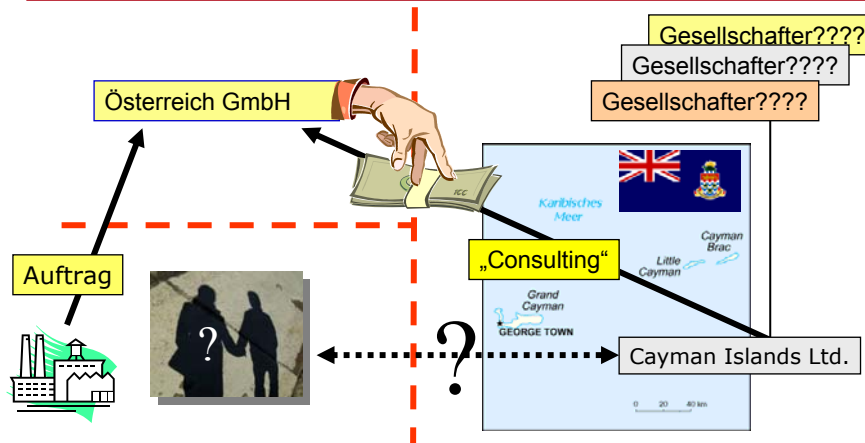
Entzug des Besteuerungsrechts durch DBA

- Das bei beschränkter Steuerpflicht gemäß §§ 98 ff. EStG bestehende Besteuerungsrecht wird **durch die österreichischen DBA** i.d.R. **entzogen**
 - **Betriebsstättenprinzip** (Art. 7/14 i.V.m. Art. 5 OECD-MA)
 - **Arbeitsortprinzip** bei NSA-Einkünften (Art. 15 OECD-MA)
 - **Kein Verwertungsstatbestand** in den österreichischen DBA
- DBA-Inanspruchnahme durch Steuerausländer erfordert, dass die von der **DBA-Entlastungsverordnung geforderten Voraussetzungen** erfüllt werden (BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2006/44)
 - Vorlage von ZS-Q 1 bzw ZS-Q 2
 - VwGH 24.6.2009, 2009/15/0090 „Paris Hilton“
- In der Praxis **große „Zurückhaltung“** ausländischer Provisionsempfänger bei der Vorlage finanzamtlich bestätigter Ansässigkeitsbescheinigungen

Empfängerbenennung (§ 162 BAO)

- Besondere Bedeutung in der BP-Praxis
- Zweck: Verhinderung von Steuerausfällen
 - in Österreich (VwGH 28.5.1997, 94/13/0230)
 - in EU-Mitgliedstaaten (§ 2 Abs. 2 Z 1 EG-AHG)
- Folgen der Verweigerung
 - Zwingende Versagung der Betriebsausgabe (§ 162 Abs. 2 BAO)
 - Als Verweigerung gilt auch eine ungenaue Bezeichnung (VwGH 27.4.1962, 1656/59)
 - Freie Beweiswürdigung durch die Abgabenbehörde (VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046)
- Aufforderung zur Empfängerbenennung im Ermessen der Behörde

Ein typischer Sachverhalt (§ 162 BAO)



Empfängerbenennung (§ 162 BAO)

- Die Nennung einer **Briefkastengesellschaft** ist **nicht ausreichend** (z.B. VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247)
- Empfänger ist, wer mit dem Steuerpflichtigen **in Beziehung tritt**, wer einerseits an den Steuerpflichtigen **geleistet hat** und andererseits die **Gegenleistung** empfangen hat. (VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046)
- Die genaue **Identität der Gesellschafter** ist bekannt zu geben
 - Personendaten, die geeignet sind, die Existenz der genannten Person/en durch die Abgabenbehörde überprüfen zu können (VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046)

Verfahrensrechtliche Aspekte

- **Offenlegungs- und Wahrheitspflicht**
 - § 119 Abs. 1 BAO
 - Aufklärung des Sachverhaltes durch den Steuerpflichtigen
- **Beweisvorsorgepflicht**
 - *Bei Geschäften mit Gesellschaften in Niedrigsteuereändern besteht von Anbeginn die Pflicht, dafür zu sorgen, dass im Bedarfsfall diese Beziehungen vollständig aufgeheilt und dokumentiert werden.* (UFS 21.5.2007, RV/0218-W/06, VwGH 25.5.1993, 91/14/0019, VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046)
- **Beweisbeschaffungspflicht**
 - § 131 Abs. 1 BAO
 - *Bei verworrenen Gestaltungen unter Einbeziehung von Steueroasen hat der Steuerpflichtige zu beweisen, dass die Geldflüsse auf seinen Konten nicht in Zusammenhang mit Einkünften stehen.* (VwGH 25.11.1999, 97/15/0104)

Verfahrensrechtliche Aspekte

- **Schuldhafter Beweisnotstand**
 - *Wenn der Steuerpflichtige auf die Beweismittelbeschaffung verzichtet, hat er die sich für ihn daraus ergebenden negativen Folgen zu tragen.* (VwGH 8.4.1992, 87/13/0078)
- **Erhöhte Mitwirkungspflicht**
 - Amtswegige Ermittlungspflicht in § 138 BAO normiert
 - *Bei Sachverhaltselementen, die im Ausland ihre Wurzel haben, ist die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Steuerpflichtigen in dem Maß höher, als die Pflicht der Behörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer ist.* (VwGH 23.4.1994, 92/15/0159)
 - Grenzen: Notwendig, verhältnismäßig, erfüllbar und zumutar!

Innerbetriebliche „Gesundenuntersuchung“

- **Kausalzusammenhang** zwischen „Provision“ und Grundgeschäft
- **Schriftlicher Vertrag** und Leistungsbeschreibung
- **Dokumentation** der vom Ausländer erbrachten Leistungen
- Bei **Zahlung an Steueroasengesellschaften**:
 - Information über den „**beneficial owner**“ der Vergütung, Zusammenhang zwischen dem tatsächlich Leistenden und dem „Bankkonto“
- Prüfung der **innerbetrieblichen Praxis**
 - im Umgang mit Machthabern, Bediensteten, Beauftragten und Amtsträgern

Innerbetriebliche „Gesundenuntersuchung“

- Im Zweifel: Beiziehung von **Strafrechtsexperten**
 - Aber: derzeit fehlen Auslegungshilfen, Judikatur
- **Zeitnahe Dokumentation** der Geschäftsfälle
- Erarbeitung von „**Compliance Richtlinien**“
 - Verhaltensanweisungen an Mitarbeiter
 - Hausinterne Kommunikation
 - Musterverträge für Provisionsvereinbarungen
 - Laufende Kontrolle durch „Compliance-Verantwortliche“

The logo consists of the word "ICON" in white, bold, sans-serif capital letters, centered within a solid dark blue square. The background of the entire page is a blurred photograph of an office interior. On the left, there is a yellow wall with a black geometric pattern. In the center, a person in a light-colored shirt is walking away from the camera. The lighting is bright, suggesting a modern office environment.

ICON

YOUR GLOBAL TAXPERTS

Danke für Ihre Aufmerksamkeit!

ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Stahlstraße 14, 4020 Linz, Austria
Tel. (+43 732) 69412-DW, Fax (+43 732) 6980-9273 · E-Mail: office@icon.at · www.icon.at

© ICON 2010