

ePub^{WU} Institutional Repository

Dietmar Aigner and Lars Gläser

Die Zahlstelle im Anwendungsbereich des EU-Quellensteuergesetzes

Paper

Original Citation:

Aigner, Dietmar and Gläser, Lars

(2004)

Die Zahlstelle im Anwendungsbereich des EU-Quellensteuergesetzes.

Discussion Papers SFB International Tax Coordination, 9. SFB International Tax Coordination, WU Vienna University of Economics and Business, Vienna.

This version is available at: <https://epub.wu.ac.at/1750/>

Available in ePub^{WU}: September 2005

ePub^{WU}, the institutional repository of the WU Vienna University of Economics and Business, is provided by the University Library and the IT-Services. The aim is to enable open access to the scholarly output of the WU.

Discussion Paper Nr. 9

Die Zahlstelle im Anwendungsbereich des EU-Quellensteuergesetzes

Dietmar Aigner
Lars Gläser

1. Einleitung

Die Richtlinie 2003/48/EG des Rates über die Besteuerung von Zinserträgen (iF Zinsen-RL) wurde als Teil des Steuerpakets der EU am 26. 6. 2003 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.¹ Danach sollen die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer effektiven Besteuerung von Zinserträgen als Endlösung ein Informationsaustauschverfahren einführen, dass zunächst von zwölf Mitgliedstaaten umgesetzt wird, während Österreich, Luxemburg und Belgien für die Dauer eines Übergangszeitraumes ein Quellensteuerabzugsverfahren einführen und erst danach auf das Informationsaustauschverfahren übergehen. Die Mitgliedstaaten haben die in der Richtlinie vorgesehenen Vorschriften ab dem 1. 7. 2005 anzuwenden, sofern die Schweizerische Eidgenossenschaft, San Marino, Monaco, Andorra und Liechtenstein ab dem gleichen Zeitpunkt Maßnahmen anwenden, die den in der Richtlinie vorgesehenen Maßnahmen gleichwertig sind. Nach dem derzeitigen Stand der Verhandlungen ist mit einer Anwendung der Maßnahmen ab dem 1. 7. 2005 auch tatsächlich zu rechnen.

Von Österreich wurde die Zinsen-RL bereits im Zuge der Steuerreform 2005 umgesetzt und dazu das EU-Quellensteuergesetz² (EU-QuStG) erlassen. Dem Anwendungsbereich des EU-QuStG unterliegen Zinsen, die eine inländische Zahlstelle an einen wirtschaftlichen Eigentümer, der eine natürliche Person ist, zahlt oder zu dessen Gunsten einzieht. Dabei werden zwei Zahlstellentypen unterschieden. Die Zahlstelle kraft Zahlung, die den Hauptanwendungsfall bildet und die Zahlstelle kraft Vereinnahmung, die der Vermeidung von Umgehungen dient. Der vorliegende Beitrag untersucht die Grenzen des Anwendungsbereiches des EU-QuStG im Hinblick auf die Zahlstellendefinitionen. Besonders die Einordnung von Personenvereinigungen im Wechselspiel zwischen den beiden Zahlstellentypen soll dabei untersucht werden. Überdies sollen auch eventuelle Umsetzungsmängel im

* Dr. Dietmar *Aigner* und Mag. Lars *Gläser* sind Assistenten am Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Linz und Mitarbeiter des Spezialforschungsbereiches „International Tax Coordination“ der Wirtschaftsuniversität Wien. Dieser Beitrag ist auch in SWI 2005, 261 ff erschienen. Die Autoren danken Herrn Univ.-Prof. Dr. Michael *Tumpel* für die Durchsicht des Manuskripts.

¹ Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. L 157 vom 26. 6. 2003, 38 idF RL 2004/587/EG, ABl. L 257 vom 4. 8. 2004, 7.

² BGBl I 2004/33.

Zusammenhang mit dem Anwendungsbereich der Zinsen-RL aufgezeigt und der Entwurf der österreichischen Richtlinien des BMF zur Durchführung der EU-Quellensteuer (iF EU-QuStRL) kritisch analysiert werden.

2. Zahlstelle kraft Zahlung (§ 4 Abs 1 EU-QuStG)

2.1. Begriff

Nach § 4 Abs 1 EU-QuStG gilt als Zahlstelle jeder Wirtschaftsbeteiligte, der dem wirtschaftlichen Eigentümer Zinsen zahlt oder eine Zinszahlung zu dessen Gunsten einzieht, unabhängig davon, ob dieser Wirtschaftsbeteiligte der Schuldner der den Zinsen zugrunde liegenden Forderung ist oder vom Schuldner oder vom wirtschaftlichen Eigentümer mit der Zinszahlung oder deren Einziehung beauftragt ist. Unbeachtlich ist daher, ob der Schuldner der Zinsen im Inland, im EU-Ausland oder im Drittlandsgebiet ansässig ist.

2.2. Wirtschaftsbeteiligte

Zahlstelle kraft Zahlung können gem § 4 Abs 1 EU-QuStG nur Wirtschaftsbeteiligte sein. Der Begriff des Wirtschaftsbeteiligten wird seinerseits in § 4 Abs 1 letzter Satz EU-QuStG definiert. Obwohl die Zinsen-RL selbst keine Definition dieses Begriffs vornimmt, hat der österreichische Gesetzgeber die entsprechenden Erläuterungen zum Richtlinienvorschlag der Kommission in das EU-QuStG übernommen. Demnach ist ein Wirtschaftsbeteiligter *„jede natürliche oder juristische Person, die in Ausübung ihres Berufs oder ihres Gewerbes Zinszahlungen tätigt“*. Weder die Erläuterungen zum Richtlinienvorschlag noch die Erwägungsgründe zur Richtlinie, die EB zum EU-QuStG, oder der Begutachtungsentwurf der EU-QuStRL enthalten weitere Anhaltspunkte zu den Einschränkungen des Anwendungsbereiches auf *„natürliche und juristische Personen“* und zur Bedeutung der Wortfolge *„in Ausübung ihres Berufs oder ihres Gewerbes“*.³

³ Vgl Erl zu Art 4 Abs 1 Richtlinienvorschlag, KOM(01) 400 endg. und § 4 Abs 1 letzter Satz EU-QuStG.

Die derzeit in der Begutachtungsphase befindlichen EU-QuStRL nennen Beispiele für Zahlstellen kraft Zahlung. Neben Kreditinstituten iSd § 1 BWG sollen auch Versicherungsunternehmen, Kapitalanlagegesellschaften, Investmentfondsgesellschaften, Vermögensberater und Vermögensverwalter als Wirtschaftsbeteiligte gelten.⁴ Unerwähnt bleiben Personenvereinigungen; diese gelten im innerstaatlichen Recht weder als natürliche noch als juristische Person, weshalb ihnen nach dem Wortlaut der Legaldefinition des § 4 Abs 1 letzter Satz EU-QuStG grundsätzlich nicht die Eigenschaft eines Wirtschaftsbeteiligten und somit in weiterer Folge auch nicht die Eigenschaft der Zahlstelle kraft Zahlung zukommen kann.⁵

Im Hinblick auf die Auslegung der Wortfolge „*in Ausübung ihres Berufs oder ihres Gewerbes*“ bestehen grundsätzlich Ähnlichkeiten zu den im österreichischen Steuerrecht verwendeten Begriffen der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit (so etwa § 2 UStG oder die Einkünfteklassifizierung des EStG). Eine unmittelbare Anknüpfung an deren Begriffsinhalte ist aber aus systematischen Überlegungen abzulehnen. So ist der Begriff des Wirtschaftsbeteiligten als gemeinschaftsrechtlicher Begriff aus dem Zusammenhang der Richtlinie (richtlinienkonform) unter Beachtung von Ziel und Zweck derselben auszulegen. Um entsprechend der Zielsetzung der Zinsen-RL eine effektive Besteuerung von Zinserträgen zu gewährleisten, sollte daher von einem weiten Verständnis des Begriffs „*Wirtschaftsbeteiligte*“ und der Wortfolge „*in Ausübung ihres Berufs oder Gewerbes*“ auszugehen sein. Eine Einschränkung des Anwendungsbereiches ergibt sich daher lediglich daraus, dass Zinszahlungen, die nicht dem Gewerbe oder Beruf der natürlichen oder juristischen Person zuzuordnen sind (wie zB Zinszahlungen iZm fremdfinanziertem Betriebsvermögen), somit Zinszahlungen im Privatbereich (zB Zinszahlungen iZm fremdfinanziertem Privatvermögen), vom Anwendungsbereich des EU-QuStG ausgenommen sind.

⁴ Vgl Abschnitt 4.1 des Begutachtungsentwurfes der EU-QuStRL.

⁵ Vgl dazu unten Pkt IV.

2.3. Zahlung oder Einziehung

Eine Zahlstelle kraft Zahlung wird von Wirtschaftsbeteiligten einerseits durch Zahlung von Zinsen an den wirtschaftlichen Eigentümer, andererseits aber auch durch Einziehung von Zinsen zu Gunsten⁶ des wirtschaftlichen Eigentümers begründet.

Unter einer Zahlung an den wirtschaftlichen Eigentümer ist die Übermittlung des Geldbetrages an denselben zu verstehen. Dies ist zweifelsfrei der Fall, wenn der Wirtschaftsbeteiligte Zinsen in bar an den wirtschaftlichen Eigentümer leistet. Eine Zahlung wird aber auch dann bewirkt, wenn der Wirtschaftsbeteiligte Zinsen auf ein Konto des wirtschaftlichen Eigentümers einzahlt bzw überweist oder sie dessen Konto gutschreibt (zB Habenzinsen, die ein Kreditinstitut dem Bankkonto des wirtschaftlichen Eigentümers gutschreibt).

Eine Einziehung durch den Zinsempfänger liegt dem Begutachtungsentwurf der EU-QuStRL folgend dann vor, wenn ein Wirtschaftsbeteiligter als „Inkassostelle“ für den wirtschaftlichen Eigentümer tätig wird.⁷ Ein Auftragsverhältnis zwischen dem Wirtschaftsbeteiligten und dem wirtschaftlichen Eigentümer oder dem Wirtschaftsbeteiligten und dem Schuldner der Zinszahlung kann grundsätzlich bestehen, ist dem Richtlinien- und Gesetzeswortlaut folgend aber keine Voraussetzung für die Begründung der Zahlstelleneigenschaft.⁸ Die Erläuterungen zum Richtlinienvorschlag der Kommission führen weiters aus, *„dass eine Bank oder eine andere Einlagen führende Einrichtung in Bezug auf Zinsen, die sie dem Konto ihres Kunden gutschreibt, nicht als Zahlstelle gilt, es sei denn, sie selbst zahlt diese Zinsen oder zieht sie ein“*.⁹ Dies ergibt sich wohl aus der Tatsache, dass eine Bank in vielen Fällen gar nicht wissen kann, ob es sich bei dem gutzuschreibenden Betrag

⁶ Art 4 Abs 1 der Richtlinie spricht in diesem Zusammenhang von einer Einziehung zu dessen „unmittelbaren“ Gunsten.

⁷ Abschnitt. 4.2 des Begutachtungsentwurfes EU-QuStRL; vgl auch Erl zu Art 4 Abs 2 Richtlinienvorschlag, KOM(01) 400 endg.

⁸ Die Erläuterungen zum Richtlinienvorschlag zur Zinsen-RL führen diesbezüglich aus, dass es als „Einziehung einer Zinszahlung durch den Wirtschaftsbeteiligten gilt, wenn dieser Zinsen im Auftrag ihres wirtschaftlichen Eigentümers einzieht, weshalb ein solcherart tätiger Wirtschaftsbeteiligter oft auch als ‚Inkassostelle‘ bezeichnet wird.“; vgl Erl zu Art 4 Abs 1 Richtlinienvorschlag, KOM(01) 400 endg. Diese Erläuterungen stehen jedoch teilweise im Widerspruch zum Wortlaut der Zinsen-RL (und des gleich lautenden EU-QuStG). Dieser schließt zwar ein Auftragsverhältnis zwischen Wirtschaftsbeteiligtem und wirtschaftlichem Eigentümer nicht aus, besagt aber ausdrücklich, dass es auf ein solches nicht ankommt. Dies findet in den EU-QuStRL Berücksichtigung, da diese eben nicht auf ein Auftragsverhältnis abstellen.

⁹ Vgl Erl zu Art 4 Abs 1 Richtlinienvorschlag, KOM(01) 400 endg.

um Zinsen oder eine andere Zahlung handelt. Ihre Eigenschaft als Zahlstelle kraft Zahlung kann daher nur begründet werden, wenn sie eine Zahlung als Zinszahlung identifizieren kann. Dies ist aber lediglich dann der Fall, wenn sie diese selbst – zB als Schuldner der Zinsen – dem Konto gutschreibt oder eben als Inkassostelle für den wirtschaftlichen Eigentümer – zB als Emissionshaus einer Schuldverschreibung – tätig wird. Liegt demnach lediglich ein Auftrag zur Kontoführung vor, der zur passiven Entgegennahme von Zinszahlungen durch die Bank führt, begründet dies nicht deren Eigenschaft als Zahlstelle kraft Zahlung (durch Einziehung von Zinsen zu Gunsten des wirtschaftlichen Eigentümers).

3. Zahlstelle kraft Vereinnahmung

3.1. Begriff

Gemäß §4 Abs 2 EU-QuStG gilt *„jegliche in einem Mitgliedstaat niedergelassene Einrichtung, an die eine Zinszahlung zu Gunsten des wirtschaftlichen Eigentümers geleistet wird oder die eine Zinszahlung zu Gunsten des wirtschaftlichen Eigentümers einzieht, [...] im Zeitpunkt der Zahlung mit dieser Zahlung oder Einnahme ebenfalls als Zahlstelle.“* Die Besonderheit liegt hierbei darin, dass diese Einrichtungen bereits bei der Vereinnahmung der Zinsen als Zahlstelle gelten und nicht erst bei deren Auszahlung an den wirtschaftlichen Eigentümer.¹⁰ Auch muss sich diese Einrichtung nach dem Wortlaut der Regelung nicht in einem anderen Mitgliedstaat, sondern lediglich in irgendeinem Mitgliedstaat befinden, womit auch in Österreich niedergelassenen Einrichtungen Zahlstellen kraft Vereinnahmung sein können. Im Ergebnis können daher auch rein innerstaatliche Zahlungsvorgänge vom Anwendungsbereich des EU-QuStG erfasst werden. Dies freilich nur dann, wenn der wirtschaftliche Eigentümer der Zinsen eine natürliche Person ist, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist.

Von zentraler Bedeutung ist in diesem Zusammenhang der Begriff der „Einrichtung iSd §4 Abs 2“. Nach §4 Abs 2 fallen zunächst sämtliche „Einrichtungen“ in den potenziellen Anwendungsbereich dieser Zahlstellendefinition. Kann die Einrichtung den Zinsen zahlenden Wirtschaftsbeteiligten aber nicht durch die Vorlage

¹⁰ Vgl Erl zu Art 4 Abs 2 Richtlinien vorschlag, KOM(01) 400 endg.

beweiskräftiger offizieller Unterlagen zu der Annahme bewegen, dass sie unter einen der Ausnahmetatbestände des § 4 Abs 2 EU-QuStG fällt, kommt ihr die Eigenschaft einer „Einrichtung iSd § 4 Abs 2“ und somit die Eigenschaft der Zahlstelle kraft Vereinnahmung zu (wenn an sie eine Zinszahlung zu Gunsten des wirtschaftlichen Eigentümers geleistet wird oder sie eine Zinszahlung zu Gunsten des wirtschaftlichen Eigentümers einzieht).

3.2. Begriff der Einrichtung iSd § 4 Abs 2 EU-QuStG

Der Begriff der Einrichtung ist dem österreichischen Steuerrecht bisher unbekannt. Um eine effektive Besteuerung von Zinserträgen zu gewährleisten, ist davon auszugehen, dass mit § 4 Abs 1 und § 4 Abs 2 EU-QuStG eine Zahlstellenregelung geschaffen werden sollte, die weit auszulegen ist und grundsätzlich alle Rechtssubjekte erfasst, die als Empfänger einer Zinszahlung in Frage kommen. Da nach § 4 Abs 1 EU-QuStG ohnedies alle Zinszahlungen an natürliche Personen erfasst sind, muss die verbleibende Restgröße an Zinsempfängern in den Anwendungsbereich des § 4 Abs 2 EU-QuStG fallen. Der Begriff der Einrichtung umfasst daher alle Zinsempfänger, die keine natürlichen Personen sind.¹¹

Die Definition der Zahlstelle kraft Vereinnahmung soll aber nicht alle Einrichtungen, sondern nur jene Einrichtungen erfassen, die unter Umständen einer weniger strengen steuerbehördlichen Aufsicht unterliegen, so genannte „Einrichtungen iSd § 4 Abs 2“.¹² Die Beurteilung ob die die Zinsen empfangende Einrichtung unter einen der Ausnahmetatbestände des § 4 Abs 2 EU-QuStG fällt oder ob ihr die Eigenschaft als Einrichtung iSd § 4 Abs 2 – und damit die Eigenschaft als Zahlstelle kraft Vereinnahmung – zukommt, erfolgt aus Sicht des Zinsen zahlenden Wirtschaftsbeteiligten. Hat dieser auf Grund beweiskräftiger und von der Einrichtung vorgelegter offizieller Unterlagen Grund zu der Annahme, dass es sich bei ihr um a) eine juristische Person, b) eine Einrichtung, deren Gewinne den allgemeinen Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung unterliegen, oder c) einen nach der OGAW-Richtlinie zugelassenen OGAW handelt, so sind die Zahlung von Zinsen an

¹¹ Im Ergebnis ebenso *Nolz/Kuttin/Tumpel*, The Influence of EU Tax Law on Austria, BIFD 2004, 387.

¹² Vgl Erl zu Art 4 Abs 2 Richtlinienentwurf, KOM(01) 400 endg.

die Einrichtung und die Einziehung von Zinsen durch die Einrichtung nicht vom Anwendungsbereich des EU-QuStG erfasst. Kommt der zinszahlende Wirtschaftsbeteiligte nicht zu einer entsprechenden Annahme, gilt die Einrichtung als Einrichtung iSd §4 Abs 2 und es kommt ihr die Eigenschaft der Zahlstelle kraft Vereinnahmung zu.¹³

3.2.1. Juristische Personen

Unter den Begriff der juristischen Person fallen neben den juristischen Personen des privaten Rechts (vgl Rz 7 KStR 2001) auch die juristischen Personen des öffentlichen Rechts (vgl Rz 34 KStR 2001). Ebenfalls erfasst sind ausländische Rechtsgebilde,¹⁴ die nach den Regeln des inländischen Steuerrechts mit einer juristischen Person des privaten oder öffentlichen Rechts vergleichbar sind.¹⁵

3.2.2. Einrichtungen, deren Gewinne den allgemeinen Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung unterliegen

Entsprechend dem Begutachtungsentwurf der EU-QuStRL sollen unter diesen Begriff alle ausländischen Rechtsformen fallen, die nach den Regeln des inländischen Steuerrechts mit einer österreichischen Personenvereinigung (zB KG, OHG, KEG, OEG, GesbR) vergleichbar sind.¹⁶ Zu beachten ist, dass im Anwendungsbereich der Zahlstelle kraft Vereinnahmung auch rein innerstaatliche Zahlungsvorgänge erfasst sein können, sofern der wirtschaftliche Eigentümer eine natürliche Person ist, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU ansässig ist.¹⁷ So ist wohl davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung auch die aufgezählten inländischen Personenvereinigungen als Einrichtungen ansieht, deren Gewinne den allgemeinen

¹³ Sofern sie nicht von der Option des § 4 Abs 3 EU-QuStG Gebrauch macht und sich im Anwendungsbereich des EU-Quellensteuergesetzes als OGAW behandeln lässt.

¹⁴ Mit Ausnahme der finnischen avoin yhtiö (Ay) und kommandiittiyhtiö (Ky)/öppet bolag und kommanditbolag und der schwedischen handelsbolag (HB) und kommanditbolag (KB); vgl §4 Abs 4 EU-QuStG.

¹⁵ Vgl Abschnitt 2.3 des Begutachtungsentwurfes der EU-QuStRL.

¹⁶ Vgl Abschnitt 2.5 des Begutachtungsentwurfes der EU-QuStRL.

¹⁷ Vgl bereits oben Pkt III.1 (zB: Ein inländisches Kreditinstitut zahlt Zinsen an einen inländischen Nicht-OGAW-Fonds, der auch nicht von der Option des §4 Abs 3 EU-QuStG Gebrauch gemacht hat. Ist wirtschaftlicher Eigentümer auch ein Anteilseigner, der im restlichen Gemeinschaftsgebiet ansässig ist, so hat der inländische Fonds im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Zinszahlung Quellensteuer abzuziehen, sofern der wirtschaftliche Eigentümer nicht von der Ausnahme der EU-Quellenbesteuerung gem § 10 EU-QuStG Gebrauch gemacht hat).

Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung unterliegen. Ob diese pauschale Betrachtung aber vor dem Hintergrund einer effektiven Besteuerung von Zinserträgen und insbesondere unter dem Aspekt der Vermeidung von Umgehungsmöglichkeiten gerechtfertigt ist, ist uE zweifelhaft. So scheint die pauschale Anerkennung von Personengesellschaften als Einrichtungen, deren Gewinne den allgemeinen Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung unterliegen, den Anwendungsbereich der Zahlstelle kraft Vereinnahmung praktisch vollkommen auszuhöhlen. Im Ergebnis dürften – bei Umsetzung des derzeit vorliegenden Gesetzesentwurfes zur Änderung des EU-QuStG¹⁸ – wohl nur mehr inländische Nicht-OGAW-Fonds, die von der Wahlmöglichkeit des § 4 Abs 3 keinen Gebrauch gemacht haben, in den Anwendungsbereich der Zahlstelle kraft Vereinnahmung fallen.

Orientiert am Telos der Richtlinienbestimmung des Art 4 Abs 2 Zinsen-RL, scheint uE aber eine differenziertere Betrachtung angebracht. Wie bereits oben erwähnt, ist Sinn und Zweck der Definition der Zahlstelle kraft Vereinnahmung eine Restgröße von Einrichtungen zu erfassen, die unter Umständen einer weniger strengen steuerbehördlichen Aufsicht unterliegen. Es soll sichergestellt werden, dass auch diese ihren Verpflichtungen als Zahlstelle nachkommen.¹⁹ Unter steuerbehördlicher Aufsicht iSd Richtlinie kann nur die Möglichkeit der Steuerbehörden gemeint sein, von Zinszahlungen an und durch die Einrichtung Kenntnis zu erlangen. Typischerweise erfolgt diese Kenntnisnahme durch Einsicht in die Unterlagen des jeweiligen Steuerpflichtigen, weshalb die Grenze zwischen strenger und weniger strenger behördlicher Aufsicht durch Zugrundelegung der jeweiligen Aufzeichnungspflichten zu ziehen ist. Aufzeichnungspflichten für erfolgswirksame Zinszahlungen sind diesbezüglich allerdings kein taugliches Abgrenzungskriterium, da sie als Einkünfte oder Betriebsausgaben bzw Einnahmen oder Werbungskosten der Steuerpflichtigen grundsätzlich immer der Erklärungs- und Aufzeichnungspflicht unterliegen. Dienlicher scheinen dagegen die – für Umgehungsversuche anfälligeren – „erfolgsneutralen Zinszahlungen“, bei denen zwischen Schuldner und wirtschaftlichem Eigentümer zwischengeschaltete Intermediäre den Zinsbetrag lediglich weiterleiten. Aufzeichnungspflichten für derartige erfolgsneutrale Bareingänge und Barausgänge statuiert § 131 Abs 1 Z 2 BAO soweit eine

¹⁸ 256/ME, 22. GP.

¹⁹ Vgl Erl zu Art 4 Abs 2 Richtlinienvorschlag, KOM(01) 400 endg.

Verpflichtung zur Führung von Büchern nach den §§ 124 oder 125 besteht oder freiwillig Bücher geführt werden.²⁰ Kommt der Wirtschaftsbeteiligte daher auf Grund von der Einrichtung vorgelegter beweiskräftiger offizieller Unterlagen zu der Annahme, dass diese die Buchführungspflichten iSd §§ 124 und 125 BAO erfüllt oder freiwillig Bücher führt, kann er davon ausgehen, dass deren Gewinne den allgemeinen Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung unterliegen. Aus Gründen der Rechtssicherheit scheint die pauschale Aufzählung durch die Finanzverwaltung daher grundsätzlich wünschenswert, jedoch ist nicht davon auszugehen, dass diese im Einklang mit der Zielsetzung der Richtlinie, einer effektiven Besteuerung von Zinserträgen unter Ausschluss von Umgehungsmöglichkeiten, steht.

3.2.3. Nach der Richtlinie 85/611/EWG zugelassene OGAW

Die Richtlinie 85/611/EWG²¹ (iF OGAW-RL) dient der Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (so genannte OGAW). Unter diese Bestimmung fallen sowohl inländische als auch ausländische Fonds, die nach der OGAW-RL zugelassen sind. Nach einem derzeit vorliegenden Gesetzesentwurf²² soll auch die mit BGBl I 2004/33 eingeführte Fiktion, derzufolge inländische Nicht-OGAW-Fonds im Anwendungsbereich des EU-QuStG stets als OGAW-Fonds zu behandeln sind,²³ wieder aufgehoben werden. Inländischen sowie ausländischen Nicht-OGAW-Fonds, bleibt somit lediglich das „Opting-In“ gem § 4 Abs 3 EU-QuStG, um nicht als Einrichtung iSd § 4 Abs 2 zu gelten.

3.3. Opting-In gemäß § 4 Abs 3 EU-QuStG

Fällt eine Einrichtung unter keinen der oben angeführten Ausnahmetatbestände, so gilt sie als Einrichtung iSd § 4 Abs 2 und es kommt ihr grundsätzlich die Eigenschaft

²⁰ Vgl *Stoll*, BAO-Kommentar, 1463; *Ritz*, BAO² § 131 Rz 11 ff.

²¹ Richtlinie 85/611/EWG des Rates vom 20. Dezember 1985 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW), ABI. L375 vom 31. 12. 1985, 3 idF RL 2001/108/EG, ABI. L41 vom 21. 1. 2002, 35.

²² 256/ME, 22. GP.

²³ Diese haben gem § 4 Abs 3 (idF BGBl I 2004/33) jedoch die Möglichkeit eines „Opting-Out“, dessen Ausübung die Folge hätte, dass sie als Einrichtung iSd § 4 Abs 2 und somit als Zahlstelle kraft Zahlung gelten.

der Zahlstelle kraft Vereinnahmung zu. Möchte sie dies vermeiden besteht gem § 4 Abs 3 die Möglichkeit, sich im Anwendungsbereich des EU-QuStG als OGAW behandeln zu lassen (Opting-In). Die Finanzverwaltung geht entsprechend dem Begutachtungsentwurf der EU-QuStRL davon aus, dass sich diese „Opting-In“-Bestimmung lediglich auf im übrigen Gemeinschaftsgebiet niedergelassene Einrichtungen iSd § 4 Abs 2 EU-QuStG bezieht. Dies trifft uE nicht zu, da – wie bereits erläutert – auch inländische Einrichtungen in den Anwendungsbereich der Zahlstelle kraft Vereinnahmung fallen können und § 4 Abs 3 EU-QuStG nicht zu entnehmen ist, dass diese von der Optionsausübung ausgeschlossen sein sollen. Im Fall der Beschlussfassung des bereits erwähnten Gesetzesentwurfes zur Änderung des EU-QuStG²⁴ werden insbesondere inländische Nicht-OGAW-Fonds diese Option gebrauchen, um nicht als Zahlstelle kraft Vereinnahmung zu gelten, wenn deren Anteilinhaber natürliche Personen in anderen Mitgliedstaaten sind.

Macht eine Einrichtung von der Option des § 4 Abs 3 Gebrauch, so gilt sie nicht als Zahlstelle kraft Vereinnahmung, sondern als Zahlstelle kraft Zahlung, wenn sie in weiterer Folge Zinsen zu Gunsten des wirtschaftlichen Eigentümers zahlt oder zu dessen unmittelbaren Gunsten einzieht.²⁵

4. Sonderproblem: Personenvereinigungen

Die Einordnung von Personenvereinigungen im Zahlstellenregime des EU-QuStG ist nach der derzeitigen Rechtslage nicht eindeutig geklärt. Da sie – dem Wortlaut des § 4 Abs 1 letzter Satz EU-QuStG folgend – nicht als Wirtschaftsbeteiligte anzusehen sind, kommen sie nicht als Zahlstelle kraft Zahlung in Betracht. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind sie aber – da sie nicht als Einrichtung iSd § 4 Abs 2 zu qualifizieren sind – auch vom Anwendungsbereich der Regelungen über die Zahlstelle kraft Vereinnahmung ausgenommen.²⁶ Dies führt zu dem Ergebnis, dass die Kette von Intermediären zwischen dem Schuldner und dem wirtschaftlichen Eigentümer einer Zinszahlung durch jede Zwischenschaltung einer

²⁴ 256/ME, 22. GP.

²⁵ Vgl Erl zu Art 4 Abs 3 Richtlinienentwurf, KOM(01) 400 endg.

²⁶ Vgl Abschnitt 2.5 des Begutachtungsentwurfes der EU-QuStRL; siehe oben Pkt. III.2.b.

Personenvereinigung (und sei es lediglich durch eine GesbR) unterbrochen werden würde.²⁷

In Anbetracht der Zielsetzung einer effektiven Besteuerung von Zinserträgen dürfte dieses Ergebnis vom Richtlinienrechtsetzer aber keinesfalls intendiert gewesen sein. Dieser geht nämlich grundsätzlich davon aus, dass all jenen Einrichtungen iSd Art 4 Abs 2 Zinsen-RL, die von der Optionsmöglichkeit des Art 4 Abs 3 Zinsen-RL Gebrauch gemacht haben, anstelle der Eigenschaft der Zahlstelle kraft Vereinnahmung, die Eigenschaft der Zahlstelle kraft Zahlung zukommt.²⁸ Diese Aussage ist dann von Bedeutung, wenn man – wie oben dargelegt, aber entgegen der Meinung der Finanzverwaltung – davon ausgeht, dass es Personenvereinigungen gibt, deren Gewinne nicht den allgemeinen Grundsätzen der Unternehmensbesteuerung (§ 4 Abs 2 Z 2 EU-QuStG) unterliegen. Eben diese Personenvereinigungen würden dann – aufgrund ihrer Eigenschaft als Einrichtung iSd § 4 Abs 2 – in den Anwendungsbereich der Zahlstelle kraft Vereinnahmung fallen und könnten vom „Opting-In“ des § 4 Abs 3 EU-QuStG Gebrauch machen und sich im Anwendungsbereich des EU-QuStG als OGAW behandeln lassen. Entsprechend der angeführten Intention des Richtlinienrechtsetzers würde diesen Personenvereinigungen dann aber im Fall der Weiterleitung der Zinszahlung an den wirtschaftlichen Eigentümer die Eigenschaft der Zahlstelle kraft Zahlung zukommen, obwohl sie weder natürliche noch juristische Personen sind. Weiterführend gibt es aber keinen Grund, dass lediglich diesen Personenvereinigungen die Eigenschaft der Zahlstelle kraft Zahlung zukommen können soll, jenen Personenvereinigungen, deren Gewinne den allgemeinen Grundsätzen der Unternehmensbesteuerung unterliegen, von vornherein aber nicht. Im Hinblick auf die Definition des Wirtschaftsbeteiligten dürfte daher eine (planwidrige) Lücke im Gesetz bestehen,²⁹ soweit Personenvereinigungen in Ausübung ihres Berufs oder Gewerbes Zinszahlungen tätigen. Diese Lücke ist – auch in richtlinienkonformer Interpretation –

²⁷ Einerseits ist ein Wirtschaftsbeteiligter im Falle einer Zinszahlung an eine Personenvereinigung nicht zum Quellensteuerabzug verpflichtet, weil keine Zinszahlung an eine natürliche Person erfolgt. Andererseits ist die Personenvereinigung – nach Meinung der Finanzverwaltung – gem § 4 Abs 2 Z 2 EU-QuStG keine Einrichtung iSd § 4 Abs 2, weshalb auch ihr nicht die Pflichten der Zahlstelle kraft Vereinnahmung obliegen. Leitet die Personenvereinigung den zuvor vereinnahmten Zinsbetrag später an den wirtschaftlichen Eigentümer weiter, so unterliegt auch diese Zahlung – mangels Eigenschaft der Personenvereinigung als Wirtschaftsbeteiligter – nicht dem Anwendungsbereich des EU-QuStG.

²⁸ Vgl Erl zu Art 4 Abs 3 Richtlinienvorschlag, KOM(01) 400 endg.

²⁹ An dieser Stelle ist nochmals darauf hinzuweisen, dass die Richtlinie selbst keine Legaldefinition des Begriffs des Wirtschaftsbeteiligten enthält.

im Wege der Analogie zu schließen. So sind neben natürlichen und juristischen Personen auch Personenvereinigungen unter den Begriff des Wirtschaftsbeteiligten zu subsumieren, wenn sie in Ausübung ihres Berufs oder Gewerbes Zinszahlungen tätigen. Im Ergebnis kann uE daher auch Personenvereinigungen die Eigenschaft als Wirtschaftsbeteiligte und jene der Zahlstelle kraft Zahlung zukommen. Eine Klarstellung im Gesetz wäre freilich wünschenswert.

5. Zusammenfassung

Die Regelungen der Zinsen-RL kommen voraussichtlich ab 1.7.2005 zur Anwendung. Der Quellensteuerabzug nach dem EU-QuStG hängt entscheidend davon ab, ob ein Zinszahler oder ein Zinsempfänger als inländische Zahlstelle zu qualifizieren ist. Der Begriff der Zahlstelle wird in § 4 EU-QuStG näher definiert, wonach zwischen den Zahlstellen kraft Zahlung (§ 4 Abs 1 EU-QuStG) und den Zahlstellen kraft Vereinnahmung (§ 4 Abs 2 EU-QuStG) unterschieden wird.

Schwierigkeiten bereitet die Einordnung von Personenvereinigungen in das Zahlstellenregime des EU-QuStG, da derzeit nicht eindeutig geklärt ist, ob Personenvereinigungen als Zahlstellen qualifiziert werden können. So sind sie nach dem Wortlaut des §4 Abs 1 letzter Satz EU-QuStG nicht als Wirtschaftsbeteiligte anzusehen und kommen daher nicht als Zahlstelle kraft Zahlung in Betracht. Im Hinblick auf diese Definition des Wirtschaftsbeteiligten dürfte aber eine (planwidrige) Lücke im EU-QuStG bestehen. Diese Lücke kann im Wege der Analogie dahingehend geschlossen werden, dass neben natürlichen und juristischen Personen auch Personenvereinigungen unter den Begriff des Wirtschaftsbeteiligten zu subsumieren sind, wenn sie in Ausübung ihres Berufs oder Gewerbes Zinszahlungen tätigen. Im Ergebnis kann uE daher auch Personenvereinigungen die Eigenschaft als Wirtschaftsbeteiligte und jene der Zahlstelle kraft Zahlung zukommen. Eine Klarstellung im Gesetz wäre wünschenswert.

Weiters sind die Personenvereinigungen – da sie nach Meinung der Finanzverwaltung nicht als Einrichtung iSd §4 Abs 2 zu qualifizieren sind – vom Anwendungsbereich der Regelungen über die Zahlstelle kraft Vereinnahmung ausgenommen. Durch diese pauschale Ausnahme der Personenvereinigungen ist

der Anwendungsbereich der Zahlstelle kraft Vereinnahmung aber de facto ausgehöhlt. Im Ergebnis wären dann wohl nur mehr in- und ausländische Fonds, die nicht der OGAW-RL unterliegen von selbigem erfasst. Dieses Ergebnis widerspricht uE aber der Zielsetzung der Zinsen-RL, die eine effektive Besteuerung von grenzüberschreitenden Zinszahlungen an natürliche Personen gewährleisten möchte.

List of SFB Discussion Papers:

	Author	Title
1	Carlos Reyes	European Portability Rules for Social Security Benefits and their Effects on the National Social Security Systems
2	Christian Bellak Markus Leibrecht Roman Römisch	New evidence on the tax burden of MNC activities in Central- and East-European New Member States
3	Minna Väre Christoph R. Weiss Kyösti Pietola	On the Intention-Behaviour Discrepancy: Empirical Evidence from Succession on Farms in Finland
4	Timo Fischer	European Co-ordination of Long-term Care Benefits: The individual Costs of Migration between Bismarck and Beveridge Systems <i>Illustrative Case Studies</i>
5	Michael Lang	Internationale Kapitaleinkommensbesteuerung nach dem Wohnsitzprinzip oder dem Quellenprinzip <i>Eine kritische rechtswissenschaftliche Analyse des in den DBA enthaltenen Quellenprinzips</i>
6	Martin Zagler	Distributional Consequences of Capital Tax Coordination
7	Christian Bellak Markus Leibrecht	Effective tax rates as a determinant of Foreign Direct Investment in Central- and East European Countries: A Panel Analysis
8	Lars Gläser	EU-Zinsenbesteuerung Vermeidung der Doppelbesteuerung