

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Ri über die Beschwerde vom 27. April 2017 der Beschwerdeführerin Bf gegen die **Haftungs- und Abgabenbescheide 2012 – 2014**, jeweils vom 1. März 2017, des Finanzamtes, zu Recht:

I)

Die Haftungsbescheide 2012 – 2014 werden abgeändert.

Sie werden für die folgenden Zeiträume als Haftungspflichtige in Anspruch genommen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr	Vergütungs-empfänger	Bemessungs-grundlage	Abzugssteuer
2012	TS	66.046,00 €	13.209,20 €
	Summe	66.046,00 €	13.209,20 €
2013	TS	34.840,00 €	6.968,00 €
	RS	33.400,00 €	6.680,00 €
	AI SO	3.795,00 €	759,00 €
	Summe	72.035,00 €	14.407,00 €
	TS	2.070,00 €	414,00 €
2014	RS	145.244,00 €	29.048,80 €
	AI SO	27.765,00 €	5.553,00 €
	Summe	175.079,00 €	35.015,80 €

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Nach einer bei der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz BF) durchgeführten Außenprüfung über den Zeitraum 2012 – 2014 wurden vom Finanzamt am 01.03.2017 Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2012 – 2014 erlassen und der BF Abzugssteuer gem. § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 vorgeschrieben.

Von der BF wurde mit – innerhalb der mit Bescheid vom 06.04.2017 verlängerten Rechtsmittelfrist – Schreiben vom 27.04.2017 Beschwerde gegen die angeführten Bescheide eingebracht. In der Beschwerde wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass aufgrund der Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräfteüberlassungen mit Erlass vom 12.06.2014 bei der BF für die Jahre 2012 und 2013 jene bis 12.06.2014 geltenden Bestimmungen, wonach die 183 Tage Frist erfüllt sein müsse, anzuwenden seien. Da Art 15 Abs 2 OECD-MA aufgrund des Nichtüberschreitens der 183 Tage Klausel dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Einkünfte das alleinige Beteuerungsrecht zuweise, sei die Abzugssteuer in den Jahren 2012 und 2013 sowie bis zum 12.06.2014 zu Unrecht vorgeschrieben worden.

Vom Finanzamt wurde am 30.05.2017 eine abweisende Beschwerdeentscheidung erlassen, wobei in der Begründung auf den Erlass des BMF vom 12.06.2014 und § 5 der am 01.07.2005 in Kraft getretenen DBA-Entlastungsverordnung, BGBl III 2005/92, verwiesen wurde.

Mit Schreiben vom 29.06.2017 wurde von der BF ein Vorlageantrag eingebracht. Ergänzend zur Beschwerde wurde auf das Erkenntnis des VwGH vom 15.09.2016, 2013/15/0136, verwiesen. Mit diesem Erkenntnis befürwortete der VwGH die Anwendbarkeit der Nettoabzugsbesteuerungsoption aufgrund der unionsrechtlichen Grundfreiheiten und unter Bezugnahme auf die EuGH-Entscheidungen in den Rechtssachen Scorpio und Gerritse. Es wäre daher eine Verprobung durchzuführen, da jene durch das Bruttoabzugssteuerverfahren nach § 99 Abs 2 Z 1 EStG 1988 sich ergebende Steuerlast keinesfalls höher sein dürfe, als jene Steuerlast, die sich ergebe, wenn die Tarifsteuer auf die „Nettoeinkünfte“ (d.h. die Betriebseinnahmen abzüglich der unmittelbar damit zusammenhängenden Betriebsausgaben) angewandt werde. Die hierfür erforderlichen Unterlagen würden der BF vorliegen.

Am 06.12.2017 wurde die Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 11.09.2019 wurde das Finanzamt beauftragt, bei der BF zu erheben, ob dieser formelle schriftliche Mitteilungen der betreffenden Ausgaben (Lohnaufwendungen der von den tschechischen Firmen in den Jahren 2012 – 2014 gestellten Arbeitnehmer) bzw. sonstige entsprechende Unterlagen vorliegen würden.

Mit Schreiben vom 14.11.2019 wurde vom Finanzamt mitgeteilt, dass bei der BF keine formellen Mitteilungen der tschechischen Firmen hinsichtlich dieser Lohnaufwendungen und auch keine sonstigen entsprechenden Unterlagen vorliegen würden. Weiters wurden die Rechnungen betreffend der von den tschechischen Firmen an die BF in den Jahren 2012 – 2014 verrechneten Leistungen übermittelt.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 20.01.2020 wurden von der BF im Wesentlichen verfahrensrechtliche Einwendungen hinsichtlich der angefochtenen Bescheide vorgebracht. Aus den gegenständlichen Bescheiden sei kein Sachverhalt erkennbar, auf den das Finanzamt die herangezogenen gesetzlichen Bestimmungen beziehe. Schuldner der Abzugssteuer sei und bleibe der Empfänger der Einkünfte, dem gemäß § 100 Abs 3 EStG 1988 die Abzugssteuer immer dann zwingend vorzuschreiben sei, wenn der Schuldner (der Einkünfte) die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe, wobei letzterer gem. § 100 Abs 2 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge („nur“) hafte. Eine Inanspruchnahme vor bzw. statt jener des Abgabenschuldners sei nur ausnahmsweise zulässig.

In den angefochtenen Bescheiden fehle jeder Hinweis auf die Bestimmungen der §§ 201 f BAO. Die Haftung des Schuldners der Einkünfte für die Abzugssteuer sei ein Anwendungsfall des § 202 BAO. Wenn eine Haftung mehrere Empfänger und Abzugsbeträge betreffe liege ein Sammelbescheid vor. Wenn sohin ein einheitlicher Zahlungs- und Haftungsbescheid für alle Haftungsfälle mit der Summe aller Nachforderungen zusammen an den Haftungspflichtigen ergehe, so bedeute diese einheitliche Ausfertigung rechtlich doch eine Zusammenfassung mehrerer Haftungsbescheide. An dieser Betrachtung ändere der zufolge der Verweisung des § 202 BAO auch in diesem Zusammenhang geltende letzte Satz des § 201 BAO (zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben) nichts. In einem solchen Zahlungs- und Haftungsbescheid müssten daher die Abgabenschulden nach Abgabepflichtigen, Abgabenart und Abgabenhöhe, Nachholungszeiträumen und Bemessungsgrundlagen aufgegliedert sein. Den angefochtenen Bescheiden mangle es insgesamt an einer klaren Gestaltung und Begründung.

Bei genauer Analyse der angefochtenen Bescheide ergebe sich zudem, dass die darin ausgewiesenen Summen auch der Höhe nach unrichtig seien. Für das Jahr 2012 hätte der Haftungsgesamtbetrag mit € 9.457,60 begrenzt werden müssen, für das Jahr 2013 mit €

7.439,00 und für das Jahr 2014 mit € 20.975,00 (Mit Email des steuerlichen Vertreters vom 20.01.2020 wurde eine rechnerische Aufgliederung dieser von der BF ermittelten Haftungsbeträge an das Bundesfinanzgericht nachgereicht).

Das Finanzamt nahm mit Schreiben vom 14.02.2020 diesbezüglich Stellung und führte aus, dass die ausnahmsweise Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen auch dann zulässig sei, wenn der Erstschuldner nicht in Anspruch genommen werden dürfe. § 100 Abs 3 EStG stelle in diesem Zusammenhang eine lex specialis gegenüber § 224 BAO dar. Hinsichtlich der Individualisierung der Haftungsbescheide wurde ausgeführt, dass zusammengefasste Bescheide bzw. Festsetzungen von Sammelbescheiden zu unterscheiden seien und für den Fall einer mangelhaften Begründung, diese durch das Bundesfinanzgericht ergänzt werden müsste. Mit Email vom 24.02.2020 wurde vom Finanzamt eine Neuberechnung der Abzugssteuer an das Bundesfinanzgericht übermittelt, in welcher die Bemessungsgrundlagen anhand der von der BF im Beschwerdezeitraum an die tschechischen Firmen geleisteten Zahlungen ermittelt wurden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

2. Sachverhalt

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

In den Jahren 2012 – 2014 stellten die drei tschechischen Firmen AS, RS und TS der BF im Rahmen von Arbeitskräfteüberlassungen im Inland und im Ausland erbrachte Leistungen in Rechnung.

Die Lohnaufwendungen der von den tschechischen Firmen in den Jahren 2012 – 2014 gestellten Arbeitnehmer wurden der BF von den tschechischen Firmen vor Bezahlung der jeweiligen Vergütungen nicht schriftlich mitgeteilt. Die entsprechenden Lohnaufwendungen, die im Zusammenhang mit den in Österreich ausgeführten Tätigkeiten der tschechischen Firmen stehen, waren der BF auch sonst nicht bekannt.

Ein Befreiungsbescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart liegt nicht vor. Eine Vereinbarung, wonach die Abzugssteuer von der BF übernommen werde, liegt nicht vor.

An die drei tschechischen Firmen AS (in Tabelle als Firma A bezeichnet), RS (in Tabelle als Firma R bezeichnet) und TS (in Tabelle als Firma T bezeichnet) wurden von der BF in den

Jahren 2012 – 2014 aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung nachfolgend aufgelistete Zahlungen geleistet:

Firma	Belegnr.	Rechnungs- jahr	Rechnungs- datum	Rechnungs- betrag netto	Zahlungs- datum	Zahlungs- betrag	Abzug- steuer 20 %
A	ER 100033	2013	30.09.2013	1.782,00	29.10.2013	1.782,00	356,40
A	ER 100034	2013	30.09.2013	2.013,00	29.10.2013	2.013,00	402,60
A	ER 16	2014	31.08.2014	11.110,00	15.09.2014	11.110,00	2.222,00
A	ER 18	2014	01.10.2014	615,00	23.10.2014	615,00	123,00
A	ER 20	2014	01.10.2014	11.390,00	23.10.2014	11.390,00	2.278,00
A	ER 21	2014	13.10.2014	4.650,00	23.10.2014	4.650,00	930,00
				31.560,00		31.560,00	6.312,00
R	ER 562013	2013	19.08.2013	23.800,00	29.10.2013	23.800,00	4.760,00
R	ER 612013	2013	11.09.2013	9.600,00	29.10.2013	9.600,00	1.920,00
R	ER 68	2013	21.10.2013	12.200,00	14.02.2014	12.200,00	2.440,00
R	ER 72	2013	07.11.2013	20.000,00	14.02.2014	20.000,00	4.000,00
R	ER 80	2013	12.12.2013	6.400,00	23.01.2014	6.400,00	1.280,00
R	ER 82	2013	12.12.2013	5.600,00	23.01.2014	5.600,00	1.120,00
R	ER 112014	2014	27.02.2014	14.000,00	18.04.2014	14.000,00	2.800,00
R	ER 122014	2014	27.02.2014	6.444,00	18.04.2014	6.444,00	1.288,80
R	ER 162014	2014	26.03.2014	800,00	16.06.2014	800,00	160,00
R	ER 272014	2014	12.06.2014	1.200,00	04.08.2014	1.200,00	240,00
R	ER 432014	2014	15.09.2014	28.800,00	24.10.2014	28.800,00	5.760,00
R	ER 492014	2014	06.10.2014	23.800,00	06.11.2014	23.800,00	4.760,00
R	ER 552014	2014	10.11.2014	18.600,00	23.12.2014	18.600,00	3.720,00
R	ER 582014	2014	19.11.2014	7.400,00	31.12.2014	7.400,00	1.480,00
				178.644,00			35.728,80
T	ER 100129	2012	22.10.2012	15.817,00	30.11.2012	15.817,00	3.163,40
T	ER 100132	2012	30.10.2012	31.471,00	30.11.2012	31.471,00	6.294,20
T	ER 100136	2012	21.11.2012	33.000,00	13.02.2013	33.000,00	6.600,00
T	ER 100141	2012	27.11.2012	18.758,00	14.12.2012	18.758,00	3.751,60
T	ER 100167	2013	06.12.2013	1.840,00	23.12.2013	1.840,00	368,00
T	ER 32	2014	31.03.2014	608,50	21.05.2014	608,50	121,70
T	ER 33	2014	31.03.2014	1.461,50	21.05.2014	1.461,50	292,30
Summe				102.956,00			20.591,20

3. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der BF sowie auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes und ist mit Ausnahme der anzusetzenden

Bemessungsgrundlagen für die Abzugssteuer unstrittig. Aus dem mit Schreiben des Finanzamtes vom 14.11.2019 übermittelten Ermittlungsergebnis ergibt sich zweifelsfrei, dass der BF die Lohnaufwendungen der von den tschechischen Firmen in den Jahren 2012 – 2014 gestellten Arbeitnehmer von den tschechischen Firmen vor Bezahlung der jeweiligen Vergütungen nicht schriftlich mitgeteilt wurden. Dieser Umstand wurde von der BF auch im weiteren Vorbringen (Schreiben des steuerlichen Vertreters der BF vom 20.01.2020) nicht bestritten.

Hinweise auf eine vom Finanzamt im Email vom 24.02.2020 in den Raum gestellte Vereinbarung, wonach die Abzugssteuer vom Schuldner (=BF) übernommen werden solle, liegen nicht vor.

Die Höhe der von der BF in den jeweiligen Jahren im Beschwerdezeitraum an die tschechischen Firmen bezahlten Vergütungen wurde vom Finanzamt mit Email vom 24.02.2020 aufgeschlüsselt. Aus dem Abgleich dieser Aufstellung mit den im Rahmen des Verfahrens vorgelegten Rechnungen konnte deren Richtigkeit vom Bundesfinanzgericht zweifelsfrei nachvollzogen werden. Zu der von der BF mit Email des steuerlichen Vertreters vom 20.01.2020 übermittelten Aufstellung ist festzuhalten, dass in dieser Berechnung auf die Fälligkeiten der Abzugssteuer abgestellt wird und nicht auf die für die Vornahme des Steuerabzuges maßgeblichen Zeitpunkte, in denen die Einkünfte dem Empfänger zufließen.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gem. § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

4. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs. 1 BAO).

Zu den verfahrensrechtlichen Einwendungen der BF:

§ 202 Abs 1 BAO normiert ua die sinngemäße Geltung des § 201 BAO. § 201 BAO lautet auszugsweise wie folgt:

"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs 2 und muss nach Maßgabe des Abs 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er

dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

(...)

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(...)

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

§ 201 BAO und ebenso § 202 BAO erfordern nicht, dass im Spruch des Bescheides zum Ausdruck gebracht wird, auf welchen Tatbestand des § 201 BAO der Bescheid gestützt ist (VwGH 24.01.2017, Ro 2016/16/0004).

§ 224 Abs. 1 und 2 BAO lauten:

"(1) Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

(2) Die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes über die Geltendmachung der Haftung für Steuerabzugsbeträge bleiben unberührt."

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 9. Februar 2005, 2004/13/0126 ausgeführt hat, wird bei einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung geltend gemacht wird, die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, insbesondere durch den Tatbestand begrenzt, der für die geltend gemachte Haftung maßgebend ist. In Haftungsbescheiden ist gemäß § 224 Abs. 1 BAO auf die maßgebende Haftungsvorschrift hinzuweisen. Aus einem solchen Hinweis ergibt sich in Bezug auf den Haftungstatbestand auch die Festlegung der "Sache" des Verfahrens. Zur Festlegung der Sache bedarf es allerdings nicht zwingend der Anführung einer Gesetzesstelle; es reicht vielmehr hin, wenn nach dem Gesamtbild der Umstände des

Einzelfalles kein Zweifel darüber besteht, welche Haftungsbestimmung zur Anwendung gebracht worden ist. Erschließt sich die konkrete Haftungsnorm bloß auf diese Weise, ist ein solcher Mangel im Rechtsmittelverfahren durch die exakte Benennung der Gesetzesstelle zu sanieren (VwGH 24.05.2012, 2009/15/0182).

Der Spruch eines Bescheides ist im Zweifel im Sinne des anzuwendenden Gesetzes auszulegen. Bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen (VwGH 22.04.2009, 2006/15/0257).

Der Umstand, dass das Finanzamt seine Bescheide als „Abgaben- und Haftungsbescheid (e)“ bezeichnet hat, ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH eine Bescheidgestaltung, die zu Unklarheiten führt. Ein solcher Umstand kann jedoch in der Begründung der Berufungsentscheidung saniert werden, indem klar zum Ausdruck gebracht wird, dass Haftungsbescheide vorliegen (VwGH 24.05.2012, 2009/15/0182, VwGH 26.02.2013, 2009/15/0175).

Bei den angefochtenen Bescheiden besteht nach dem Gesamtbild der Umstände für das Bundesfinanzgericht kein Zweifel darüber, dass es sich um Haftungsbescheide handelt und die Haftungsbestimmung des § 100 Abs 2 EStG 1988 zur Anwendung gebracht worden ist. In den angefochtenen Bescheiden wurde auch ausdrücklich zum Ausdruck gebracht, dass die BF gem. § 100 Abs 2 EStG 1988 zur Haftung herangezogen wird.

Mit den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der BF, wonach eine Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen vor bzw. statt jener des Abgabenschuldners nur ausnahmsweise zulässig sei, etwa, wenn dieser eine im Firmenbuch gelöschte und bereits beendete juristische Person sei, und eine damit vergleichbare Situation hier nicht vorliege, verkennt dieser die Rechtslage.

Schuldner der Abzugsteuer ist gem. § 100 Abs 2 EStG 1988 der Empfänger der Einkünfte, also der beschränkt Steuerpflichtige, der die Einkünfte erzielt. Davon zu unterscheiden ist der Schuldner der Einkünfte, also derjenige, der die Leistung empfangen hat und dafür ein Entgelt schuldet. Dieser ist verpflichtet, die Steuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen („Abzugsverpflichteter“). Der Abzugsverpflichtete haftet gem. § 100 Abs 2 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer.

Dem Empfänger der Einkünfte ist gemäß § 100 Abs. 3 EStG 1988 in der ab 15.08.2015 geltenden Fassung die Abzugsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der Schuldner die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 2 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder

2. der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Abzugsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Der Abzugsverpflichtete ist vorrangig zur Haftung heranzuziehen, was dem Besicherungszweck einer Abzugsteuer entspricht (Jakom, EStG, 2019, § 100 Rz 6). Die Inanspruchnahme des Steuerschuldners ist nur aus den ausdrücklich in § 100 Abs 3 (in der ab 15.08.2015 geltenden Fassung) genannten Gründen möglich. In derartigen Fällen liegt es im Ermessen (§ 20 BAO) des Finanzamts, ob es den Steuerschuldner direkt oder den Abzugsverpflichteten in Anspruch nimmt.

Dies ist zunächst der Fall, wenn der Schuldner der Einkünfte die Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre. Das Unterlassen des Steuerabzugs allein ist daher nicht ausreichend für die Inanspruchnahme des Steuerschuldners. Mit dem StRefG 2015/2016 tritt als Ermessenskriterium die Durchsetzbarkeit hinzu, sodass die Haftungsverpflichtung zwar weiterhin primär den Abzugsverpflichteten trifft, jedoch auch die Möglichkeit der Durchsetzbarkeit ihm gegenüber maßgeblich ist. Beispiele für eine erschwerte Durchsetzbarkeit wären etwa mangelndes Vermögen zur Begleichung der Haftungsschuld, erfolglose Einbringungsversuche oder die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens. Weiters kann die Steuer dem Steuerschuldner vorgeschrieben werden, wenn die Beträge zwar gekürzt wurden, er aber weiß, dass die Abzugsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt wurde und er dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt. Dieser Tatbestand umfasst somit das objektive Element der Nichtabfuhr sowie ein subjektives Element des Wissens und der unterlassenen Mitteilung (vgl. Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG, § 100 Rz 11a).

Da im gegenständlichen Fall keiner der vorhin genannten Gründe vorliegt, durfte das Finanzamt nur die BF als Haftungspflichtige in Anspruch nehmen (VwGH 10. 7. 1996, 96/15/0123).

Betreffend die Ermessensübung ist auszuführen, dass eine Ermessenentscheidung grundsätzlich immer nach den Kriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu erfolgen hat. Insbesondere die Zweckmäßigkeit spricht auch im gegenständlichen Fall dafür, die Haftung des Schuldners der Einkünfte (= die BF) geltend zu machen. Die BF hat schuldhaft den Steuerabzug unterlassen, sodass auch der Grundsatz der Billigkeit einer solchen Vorgangsweise nicht entgegensteht (Quantschnigg/Schuch § 100 Rz 3).

Entgegen dem Vorbringen der BF liegt im beschwerdegegenständlichen Fall eine zusammengefasste Festsetzung gem. § 201 Abs 4 BAO und kein Sammelbescheid vor. § 201 Abs 4 BAO erlaubt die Festsetzung mehrerer Selbstberechnungsabgaben desselben Kalenderjahres in einem Bescheid. Gem. § 202 Abs 1 BAO gilt dies sinngemäß auch, wenn die Selbstberechnung durch einen Haftungspflichtigen zu erfolgen hat, wie eben hier beim Steuerabzug bei beschränkter Einkommensteuerpflicht.

Den angefochtenen Bescheiden ist klar zu entnehmen, dass die Abzugssteuer gem. § 100 Abs 2 EStG 1988 aufgrund von Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gem. § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 festgesetzt wurde. Ein Festsetzungsbedarf nach § 201 Abs 1 BAO lag vor, da seitens des Haftungspflichtigen (= die BF) kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben worden war. Bei verständiger Würdigung der angefochtenen Bescheide in Zusammenschau mit der Bescheidbegründung (Prüfbericht) ist zweifelsfrei zu erkennen, dass der zugrundeliegende Sachverhalt ausreichend umschrieben und die Bemessungsgrundlagen sowie die Abgabenhöhe je Abgabenschuldner und Kalenderjahr getrennt dargestellt wurden.

Dass im gegenständlichen Fall eine Festsetzung nach § 202 iVm § 201 BAO vorliegt erschließt sich schon aus dem Gesetzestext des § 101 EStG 1988, worin geregelt ist, dass der Schuldner (= der Abzugsverpflichtete) die gem. § 99 einbehaltenen Steuerbeträge spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an sein Betriebsfinanzamt bzw. an sein Wohnsitzfinanzamt abzuführen hat. Aus der Nichtabfuhr der Steuerbeträge ergibt sich somit schlüssig, dass den angefochtenen Bescheiden eine Festsetzung nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO („wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird“) zugrunde liegt.

Zu den materiellen Einwendungen der BF:

Gem. § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3). Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung sind auch dann steuerpflichtig, wenn vom Gesteller der Arbeitskräfte keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

Vergütungen an ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen unterliegen als Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften gem. § 98 Abs 1 Z 3 iVm § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 dem Steuerabzug. Mit dieser Abzugssteuer gilt die inländische Steuerpflicht der überlassenen Arbeitskräfte als abgegolten.

§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 normiert bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung eine Abzugssteuerpflicht, wobei der Schuldner dieser Einkünfte

nach § 101 Abs. 2 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge haftet. Der Abzugsteuer unterliegt der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder Gewinnanteile. Vom Schuldner übernommene Abzugsteuer unterliegt als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug. Mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) unmittelbar zusammenhängende Ausgaben (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) können vom vollen Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) abgezogen werden, wenn sie ein in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässiger beschränkt Steuerpflichtiger vor dem Zufließen der Einkünfte dem Schuldner der Einkünfte schriftlich mitgeteilt hat.

Gem. § 100 Abs 2 EStG 1988 ist der Schuldner der Abzugssteuer der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs 1. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.

Hinsichtlich der Frage einer Entlastung von der Abzugssteuerpflicht ist die DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005, als innerstaatliche Regelung zur Durchführung von Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar. Gem. § 5 Abs 3 der Verordnung kann das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart über Antrag eines abkommensberechtigten Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens bei Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung zeitlich befristet durch Bescheid eine Entlastung an der Quelle zulassen, wenn sichergestellt ist, dass keine Umgehungsgestaltung vorliegt und das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen oder der inländische Gestellungsnehmer (Beschäftigter) für die überlassenen Arbeitskräfte die Pflichten des Arbeitgebers im Sinne der §§ 76, 78, 79, 80, 82, 84 und 87 EStG 1988 wahrnimmt. Gestellungsnehmer können die Arbeitskräftegestellungsvergütungen von der Besteuerung für jene Zeiträume entlasten, für die ihnen eine Kopie des Bescheides vorliegt.

Bei Vorliegen einer Abfuhrpflicht nach originär innerstaatlichem Recht kann eine Abfuhr der Abzugsteuer nach § 99 EStG 1988 nur dann unterbleiben, wenn alle Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung für eine Entlastung an der Quelle in unmittelbarer Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens erfüllt sind (VwGH 26.02.2013, 2009/15/0175). Da § 5 Abs. 1 Z 4 der Verordnung eine Entlastung an der Quelle für unzulässig erklärt, wenn Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt werden, und die BF über keinen Freistellungsbescheid nach § 5 Abs. 3 der Verordnung verfügt, lagen die Voraussetzungen für den Entfall des Steuerabzuges nicht vor.

Im Beschwerdeverfahren wurde von der BF im Wesentlichen vorgebracht, dass der VwGH die Anwendung der Nettoabzugsbesteuerungsoption unmittelbar aufgrund der unionsrechtlichen Grundfreiheiten unter Bezugnahme auf die EuGH-Entscheidungen in den Rs Scorpio und Gerritse befürwortet habe (VwGH 15.09.2016, 2013/15/0136).

Der EuGH hat im Urteil vom 3. Oktober 2006 (EuGH 3.10.2006, C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, ÖStZB 2003/569), 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, während bei einem gebietsansässigen Dienstleister nur die Nettoeinkünfte, d. h. die nach Abzug der Betriebsausgaben verbleibenden Einkünfte, der Steuer unterliegen. Die Dienstleistungsfreiheit verbiete u. a. Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs, die darauf beruhten, dass der Dienstleister in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen niedergelassen sei, in dem die Leistung erbracht werde. Zudem schütze sie nicht nur der Erbringer von Dienstleistungen selbst, sondern auch der Empfänger dieser Dienstleistungen. Ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit ist aber bereits insoweit nicht mehr gegeben, als 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 Nettoeinkünfte im Veranlagungsverfahren ergibt.

Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer ist nach § 99 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 der volle Betrag der Betriebseinnahmen (im Beschwerdefall die an die tschechischen Gesellschaften zu zahlende Gestellungsentgelte). Nach § 99 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 können mit den Betriebseinnahmen unmittelbar zusammenhängende Betriebsausgaben vom vollen Betrag der Betriebseinnahmen abgezogen werden, wenn sie ein in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässiger beschränkt Steuerpflichtiger vor dem Zufließen der Einkünfte dem Schuldner der Einkünfte (im Streitfall die BF) schriftlich mitgeteilt hat (Nettobesteuerung).

Die Nettobesteuerung im Sinne des § 99 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 setzt daher nach dem klaren Gesetzeswortlaut voraus, dass die betreffenden Ausgaben dem Schuldner der Einkünfte vor dem Zufluss der Einkünfte schriftlich mitgeteilt werden (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 99 Tz 4; Jakom, EStG, 2019, § 99 Rz 32). Die schriftliche Mitteilung des Einkünfteempfängers stellt eine materielle Voraussetzung für die Anwendung der Nettomethode dar. Auch wenn dem Abzugsverpflichteten die Ausgaben bekannt sind, ist er nicht berechtigt ohne die schriftliche Mitteilung die Nettomethode anzuwenden. Die Mitteilung der Ausgaben hat spätestens bis zur Auszahlung der Vergütung zu erfolgen (vgl. EStG, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, § 99 Tz 27/4).

In der von der BF angeführten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vom 15.09.2016, 2013/15/0136 hat dieser ausgesprochen, dass es im Streitfall einer (formellen) Mitteilung der Lohnaufwendungen nicht bedurft habe, da der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin im

Streitzeitraum auch Geschäftsführer der portugiesischen Gesellschaft gewesen sei, als solcher die Personalaufwendungen der portugiesischen Gesellschaft abgesegnet habe, die dann unmittelbar von der Beschwerdeführerin ausbezahlt worden seien. Zudem habe die Beschwerdeführerin Unterlagen betreffend die Lohnverrechnung der portugiesischen Gesellschaft und die Anmeldung der portugiesischen Arbeitnehmer im Heimatstaat vorgelegt. Der Beschwerdeführerin seien somit hinsichtlich dieser portugiesischen Gesellschaft die Lohnaufwendungen für die gestellten Arbeitnehmer bekannt gewesen und hätten ihr auch Unterlagen bezüglich dieser Lohnaufwendungen vorgelegen, welche im unmittelbaren Zusammenhang mit der Tätigkeit der portugiesischen Gesellschaft in Österreich gestanden seien.

Eine formelle, schriftliche Mitteilung der betreffenden Ausgaben lag im Beschwerdefall unstrittig nicht vor und sind der BF auch bis zur Auszahlung der von den tschechischen Firmen in Rechnung gestellten Beträge in den streitgegenständlichen Jahren die Lohnaufwendungen der gestellten Arbeitnehmer nicht bekannt gewesen. Der gegenständlich festgestellte Sachverhalt ist daher nicht mit dem beim VwGH unter 2013/15/0136 anhängigen Sachverhalt vergleichbar. Eine nachträgliche Vorlage dieser Unterlagen erfolgte auch nicht im Beschwerdeverfahren.

Bezüglich des weiteren Vorbringens in der Beschwerde, wonach erst nach Ergehen des Erlasses des BMF vom 12.06.2014 die vom VwGH entwickelte Auslegung des „Arbeitgeber“-Begriffes anzuwenden wäre, ist festzuhalten, dass die Abzugssteuerpflicht im gegenständlichen Fall aufgrund der Bestimmungen der DBA-Entlastungsverordnung und der Rechtsprechung des VwGH zum Arbeitgeberbegriff außer Frage steht.

Zur Frage des Zeitpunktes des vorzunehmenden Steuerabzuges ist auszuführen, dass gem. § 100 Abs 4 Z 1 EStG 1988 der Steuerabzug bei Einkünften im Sinne des § 99 Abs 1 Z 5 vom Schuldner in jenem Zeitpunkt vorzunehmen ist, in dem sie dem Empfänger zufließen. Der Zeitpunkt des Zufließens richtet sich nach den allgemeinen Regeln des § 19. Die Höhe der Abzugssteuer gem. § 99 beträgt gem. § 100 Abs 1 EStG 1988 20 %. Aus dem festgestellten Sachverhalt geht hervor, dass nur jene Zahlungen der BF an die tschechischen Firmen der Abzugssteuer unterzogen wurden, wo die Arbeitsausübung auch im Inland erfolgt ist.

Entsprechend den von der BF an die tschechischen Firmen im Beschwerdezeitraum vorgenommenen Zahlungen sind die angefochtenen Bescheide wie im Spruch dargestellt abzuändern.

4.1. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden bzw. auf solche, welche im Gesetz bzw. in der genannten Verordnung eindeutig gelöst sind, dass nur eine Möglichkeit der Auslegung ernstlich in Betracht zu ziehen war und daran kein Zweifel bestand.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Linz, am 9. März 2020