

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 2. April 2015 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Linz vom 4. März 2015 betreffend Geltendmachung der Haftung betreffend die Abzugsteuer gem. § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 für die an nachstehende Empfänger in folgenden Monaten der Jahre 2011 bis 2014 geleisteten Vergütungen zu Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde betreffend die in den Monaten 05-12/2011 und 01-07/2012 an die \*GSK1\* s.r.o. geleisteten Vergütungen wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Der bekämpfte Bescheid wird betreffend die an die
  - a) \*GSK1\* s.r.o. in den Monaten 08-12/2012
  - b) \*GSK2\* s.r.o. in den Monaten 01-06/2013
  - c) \*GSK3\* s.r.o. in den Monaten 07-12/2013
  - d) \*GSK2\* s.r.o. in den Monaten 01-06/2014
  - e) \*GSK4\* s.r.o. in den Monaten 07-10/2014geleisteten Vergütungen durch Anwendung der Nettobesteuerung abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) ist eine GmbH mit Sitz in \*\*\*Ort\*\*\* an der eingangs genannten Adresse und betreibt in \*PLZ\* \*Betriebsort\*, \*\*\*Str.\*\*\* \*Nr\*, einen \*Betriebsart\*.

Im Zuge einer **Kontrolle der Finanzpolizei am 7. Oktober 2014** im genannten \*Betriebsart\* in \*Betriebsort\* wurden eine Niederschrift mit Angestellten der Bf betreffend die Beschäftigung von Slowakischen Gesellschaften Bf bereitgestellten Arbeitern erstellt und von Bf die dieser Beschäftigung zu Grunde liegenden Kooperationsverträge dieser Gesellschaften mit Bf für die Jahre 2011 bis 2014 vorgelegt.

Mit am 10. März 2015 zugestelltem **Haftungsbescheid vom 4. März 2015** machte das Finanzamt \*Betriebsort\* die Haftung von Bf in Höhe von insgesamt 315.040,39 € für die Jahre 2011 bis 2014 für die nicht gem. § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 einbehaltene Abzugsteuer von 20% von den den Slowakischen Gesellschaften bezahlten Vergütungen von insgesamt 1,575.201,48 € für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung geltend.

Mit **Schriftsatz vom 2. April 2015** erhob Bf **Beschwerde** gegen diesen Haftungsbescheid und beantragte sinngemäß im Wesentlichen mit folgender Begründung dessen ersatzlose Aufhebung mangels Anwendbarkeit des § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988:

1. **Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte der slowakischen Entsendeunternehmen:**

Gem. § 98 Abs.1 Z.3 iVm § 99 Abs.1 Z.5 EStG 1988 kann hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung die Einkommensteuer durch Steuerabzug nur unter der Voraussetzung erhoben werden, dass diese Einkünfte nicht einer inländischen Betriebsstätte iSd § 29 BAO des Einkünfteempfängers zuzurechnen sind.

Über eine solche inländische Betriebsstätte hätten die Einkünfteempfänger im Beschwerdezeitraum durchgehend verfügt:

Den Dienstnehmern der jeweils entsendenden slowakischen Unternehmen der \*\*\*SK\*\*\*-Gruppe sei am Einsatzort \*PLZ\* \*Betriebsort\*, \*\*\*Str.\*\*\* \*Nr\*, durchgehend ein von Bf bereit gestellter **Umkleideraum** zur Verfügung gestanden, wodurch dort vom slowakischen Entsendeunternehmen eine Betriebsstätte iSd § 29 BAO begründet worden sei (veröffentlichte Rechtsansicht des BMF in **EAS 2830** vom 05.03.2007).

Zudem habe das jeweils entsendende slowakische Unternehmen der \*\*\*SK\*\*\*-Gruppe in

\*Betriebsort\* auf dessen Namen und Kosten **Wohnungen** angemietet und den bei Bf eingesetzten ausländischen Arbeitnehmern zur Verfügung gestellt.

Diese Wohnungen seien ebenfalls nach § 29 BAO inländische Betriebsstätten des slowakischen Entsendeunternehmens, weil sie von diesem Unternehmen - im Wege seiner Mitarbeiter - als Stützpunkt der Auftragserfüllung in Österreich genutzt worden seien (veröffentlichte Rechtsansicht des BMF in **EAS 2754** vom 24.08.2006).

Für die Beurteilung einer Wohnung als Betriebsstätte genüge es, dass sich in der Wohnung eine, wenn auch nur geringfügige Tätigkeit für den Gewerbebetrieb abspielt. Die Anforderungen an den Umfang der betrieblichen Handlungen seien umso geringer, je mehr sich die eigentliche gewerbliche Tätigkeit außerhalb einer festen örtlichen Einrichtung vollzieht (**UFS 16.05.2011, RV/0787-I/10**).

## **2. Nichtvorliegen eines Gestellungsvertrages („Passivleistung“):**

Wie die Behörde in der Bescheidbegründung selbst ausführe, handelt es sich bei einem Gestellungsvertrag um einen Vertrag eigener Art. Der Gesteller hafte nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung.

In allen der Anlage des bekämpften Haftungsbescheides beigefügten

**Kooperationsverträgen** habe der **Lieferant** unter Vertragspunkt **VIII.2.** eine **uneingeschränkte Haftung für aus Verschulden seiner Beschäftigten** im Eigentum des Bestellers eingetretene Schäden übernommen.

Da von Bf unter Bezugnahme auf die im vorstehenden Absatz wiedergegebene Vertragsklausel gegenüber dem slowakischen Entsendeunternehmen solche Schadenersatzleistungen auch tatsächlich geltend gemacht worden seien, entspreche diese vertragliche Vereinbarung dem tatsächlich wahren wirtschaftlichen Gehalt und sei folglich für die Beurteilung wesentlich, ob ein Gestellungsvertrag („Passivleistung“) vorliegt. Folglich sei eine Arbeitskräfteüberlassung (-gestellung) bzw. **“Passivleistung“ zu verneinen** und finde deswegen die Bestimmung des § 98 Abs.1 Z 3 iVm § 99 Abs.1 Z 5 EStG 1988 keine Anwendung.

## **3. Rückwirkend angewandte Änderung der innerstaatlichen Rechtsansicht zum Arbeitgeberbegriff:**

Der auf dem Erkenntnis des **VwGH vom 22.05.2013, 2009/13/0031**, basierende Erlass des BMF vom 12.06.2014, BMF-010221/0362-V1/8/2014, sei mit 20.06.2014 kundgemacht worden, wodurch es letztlich zu einer Änderung des Arbeitgeberbegriffs gekommen sei. Bis zur Kundmachung des Erlasses sei der Arbeitgeberbegriff gem. Art. 3 Abs. 2 DBA-CSSR nach innerstaatlichem Recht zu interpretieren gewesen.

Nach innerstaatlichem Recht sei zu diesem Zeitpunkt auf den rechtlichen Arbeitgeber abgestellt worden. Folglich habe der Gesteller als steuerlicher Arbeitgeber gegolten.

Die Rechtsansicht anderer Staaten sei in diesem Zusammenhang immer unmaßgeblich gewesen.

Die Löhne seien deshalb nach alter Rechtslage in Österreich erst mit Überschreiten der 183-Tage-Frist steuerpflichtig gewesen.

Zweck der Abzugsteuer gem. § 99 EStG sei die Sicherstellung der steuerlichen Erfassung im Inland. Bei Entzug des österreichischen Besteuerungsrechts aufgrund Art. 15 Abs. 2 DBA-CSSR sei eine derartige Sicherstellung jedoch nicht erforderlich. Dies gelte umso mehr für Fälle, bei denen - wie gegenständlich - aufgrund der Unterschreitung der 183-Tage-Frist das Besteuerungsrecht unzweifelhaft dem Ansässigkeitsstaat zukomme. Mangels Überschreitens der 183-Tages-Frist bestehe keine Steuerpflicht in Österreich und seien in weiterer Folge auch die Voraussetzungen gem. § 99 für die Erstattung der Abzugsteuer nicht gegeben (vgl. **EStR 2000, Rz 8006g**).

Bei jenen Fällen, in denen es zu keiner Überschreitung der 183-Tage-Frist gekommen ist, sei eine Haftung für die Abzugsteuer jedenfalls sachlich unbegründet und widerspreche dem Zweck der Abzugssteuer, weil keine Besteuerung in Österreich erfolgen kann. Dazu komme noch, dass die Löhne in der Slowakei ordnungsgemäß versteuert worden seien.

Durch eine nachträgliche und nach obigen Ausführungen unbegründete Vorschreibung der Abzugsteuer im Haftungswege sei außerdem eine dem Sinn des Doppelbesteuerungsabkommens widersprechende Doppelbesteuerung erfolgt.

Der neue wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff finde nach dem BMF-Erlass vom 12.06.2014 nur auf im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses „offene Fälle“ Anwendung, wobei dieser Begriff nicht definiert worden sei.

Bf habe zum Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses hinsichtlich der Altfälle auf die bestehende Rechtslage vertrauen können. Eine Rückwirkung von Rechtsvorschriften stelle nach herrschender höchstgerichtlicher Rechtsprechung aufgrund des Vertrauensschutzes eine unzulässige Verschlechterung dar und sei grundsätzlich gleichheitswidrig. Dies gelte umso mehr, wenn die alte Rechtslage - wie durch den Erlass erfolgt - ohne Vorankündigung und zu einem beliebig gewählten Stichtag während des laufenden Jahres außer Kraft gesetzt wird.

Schon daraus ergebe sich unzweifelhaft, dass jedenfalls Altfälle, dh. zum 20.06.2014 bereits laufende Gestellungen noch nach der alten Rechtslage zu beurteilen seien. Eingriffe durch Rückwirkung seien nach höchstgerichtliche Rechtsprechung nur zulässig, wenn hierfür eine sachliche Rechtfertigung besteht.

Für Altfälle, bei denen zudem die 183-Tage-Frist eindeutig nicht überschritten und eine ordnungsgemäße Versteuerung der Löhne im Ausland erfolgte, liege eine derartige Rechtfertigung jedenfalls nicht vor.

Auch aus diesem Grunde sei der Erlass auf die gegenständlichen Gestellungen der slowakischen Firmen der \*\*\*SK\*\*\* Gruppe nicht anwendbar und sei deshalb in weiterer Folge die Haftung von Bf für die Abzugsteuer zu verneinen.

Die Formulierung „offene Fälle“ sei außerdem nicht hinreichend bestimmt iSd Art. 18 B-VG. Die mangelnde Bestimmtheit und die Tatsache, dass keine klare und sachlich gerechtfertigte Übergangsregelung geschaffen wurde, schließe jedenfalls eine Rückwirkung des Erlasses aus.

Jedwede Schaffung eines zum Kundmachungszeitpunkt des Erlasses nicht bestehenden Besteuerungsanspruchs bzw. einer Haftung mittels Rückwirkung sei folglich rechtswidrig.

#### **4. Keine Abzugsteuer bei hinreichender Präsenz des ausländischen Unternehmens in Österreich:**

Außerdem sei die Abzugsteuer (und Haftung) nach aktueller Rechtsprechung des EuGH mit den Grundfreiheiten unvereinbar, wenn eine hinreichende Präsenz des ausländischen Unternehmers in Österreich vorliegt. Eine hinreichende Präsenz sei nach Ansicht des EuGH jedenfalls bei Greifbarkeit des ausländischen Unternehmers infolge mehrmaliger oder länger andauernder Tätigkeit im Inland sowie Vertrautheit des ausländischen Unternehmers mit dem nationalen Rechtssystem gegeben. Diesfalls sei eine direkte Steuererhebung beim ausländischen Unternehmer für die zuständige Finanzbehörde zumutbar und als gelinderes Mittel zur Sicherstellung der Abzugsteuer anzuwenden.

Sowohl die Abzugsteuerverpflichtung als auch die Haftung des §§ 99 iVm 100 EStG seien unzulässig.

Wie von der zuständigen Behörde festgestellt, seien die Firmen der “\*\*\*SK\*\*\* Gruppe” in den Jahren 2011-2014 mehrmals in Österreich tätig gewesen. Aufgrund der langjährigen Tätigkeit in Österreich und den sich aus den Kooperationsverträgen ergebenden Pflichten des Gestellers („Pflicht alle Steuern, SV-Beiträge und Abgaben nach österreichischem Recht abzuführen“) sei ferner davon auszugehen, dass der ausländische Gesteller mit dem österreichischen Rechtssystem hinlänglich vertraut war. Sohin sei nach Rechtsansicht des EuGH eine Haftung der Bf für die Abzugssteuer mit den Grundfreiheiten unvereinbar und bewirke der Anwendungsvorrang des Unionsrechts sowohl eine Verdrängung der Abzugsverpflichtung als auch der Haftung des § 99 iVm 100 EStG 1988.

Mit am 20. Jänner 2016 zugestellter **Beschwerdevorentscheidung vom 14. Jänner 2016** wies das Finanzamt die Beschwerde im Wesentlichen sinngemäß mit folgender

Begründung ab:

**Zu 1. Vorliegen inländischer Betriebsstätten der slowakischen Entsendeunternehmen**  
 „Arbeiterwohnstätten“ und „Bereitschafts-Dienstzimmer“ (**VwGH 12.11.1990, 89/15/0081**) sowie Wasch- und Umkleideräume (**Koenig in Pahlke/Koenig, AO<sup>2</sup>, § 12 Tz 19**) seien keine Betriebsstätten iSd **§ 29 BAO**, weil sie nicht unmittelbar der Ausübung des Betriebes dienen.

Auch nach **Art. 5 Abs. 4 lit. e** des für die Slowakei noch anzuwendenden **DBA Österreich CSSR** gelten feste Geschäftseinrichtungen, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, für das Unternehmen nur Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten auszuüben, nicht als Betriebsstätte iSd Doppelbesteuerungsabkommens.

Die Nutzung des **Umkleideraumes** sei - gemessen am Gesamtvolumen der Leistungserbringung eine bloß untergeordnete, unterstützende Hilfsfunktion für die vertragliche Leistungserbringung (siehe **EAS 2830**). Diesem Raum könne gemäß Art. 5 Abs. 4 lit. e DBA Österreich-CSSR keine DBA-Betriebsstätteneigenschaft zugemessen werden.

Gleiches gelte für die Arbeitnehmer in \*Betriebsort\* angemieteten **Wohnungen**. In diesen

Wohnungen seien keinerlei Arbeiten erledigt worden, die im Zusammenhang mit der Leistungserfüllung stehen (siehe **EAS 2754**).

## **Zu 2. Nichtvorliegen eines Gestellungsvertrages („Passivleistung“)**

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 20.12.1972, 2340/71, und 27.09.2000, 96/14/0126**) liegt eine Gestellung von Arbeitskräften vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird. Die Rechte und Pflichten aus dem Dienstvertrag, die Lohnzahlung und -verrechnung sowie die Verantwortung für die Sozialversicherungsbelange des Arbeitnehmers liegen dabei typischer Weise weiter beim Gesteller. Beim Gestellungsvertrag handelt es sich um einen Vertrag eigener Art. Der Gesteller haftet nicht für die tatsächliche Leistung der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung. Im gegenständlichen Fall haben ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen (kurz „**\*\*\*SK\*\*\*-Gruppe**“ genannt) ihre bei ihnen angestellten Arbeitskräfte dem inländischen Unternehmen der Bf auf Basis von Kooperationsverträgen gegen eine entsprechende Vergütung für einen bestimmten Zeitraum überlassen.

Der Lieferant (Arbeitskräfteüberlasser) haftet laut Vertrag lediglich für Schäden am Eigentum des Bestellers aus dem Verschulden seiner Beschäftigten.

Der Gesteller hafte sohin nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten

Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung. Die Arbeiten wurden unter Leitung und Verantwortung des Gestellungsnehmers durchgeführt.

Im Rahmen der nicht angekündigten Kontrolle der FINPOL am 7.10.2014 sei niederschriftlich bestätigt worden:

- Tätigkeit der slowakischen Arbeiter in der \*Betriebsteil\* in \*Betriebsort\* im Verbund und im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf mit den Mitarbeitern der Bf mit 100%-iger Eingliederung in den Arbeitsprozess
- Unmittelbare Bindung der slowakischen Arbeiter an die Weisungen der Betriebsleiter und Abteilungsleiter der Bf
- Dienst- und Fachaufsicht inklusive Erfassung der geleisteten Arbeitsstunden, Vorgabe der Dienstzeiten mittels Dienstplans und die Vorgabe der zeitlichen und organisatorischen \*Tätigkeits- - und \*Erledigungsabläufe\* und die Einschulungen betreffend \*Arbeitstechniken\*, \*Tätigkeiten\* und \*Techniken\* durch Betriebsleiter und Abteilungsleitern der Bf
- Zur Verfügungstellung aller Betriebseinrichtungen wie Aufenthalts-, Umkleide- und Waschräume, Kantinen und des gesamten Werkzeuges inkl. Schutzkleidung durch den Betrieb der Bf (auch) an die bereit gestellten slowakischen Arbeiter (wie an die zivilrechtlichen Dienstnehmer der Bf).

Im gesamten Verfahren habe sich kein Hinweis für einen selbständigen Einsatz der ausländischen Arbeiter ergeben. Somit seien die slowakischen Arbeitskräfte organisatorisch in den Betrieb der Bf (Gestellungsnehmerin) eingegliedert gewesen. Bemessungsgrundlage für die Fremdlöhne seien die tatsächlich geleisteten Stunden. Die Entlohnung sei daher nicht werkbezogen. Das Unternehmerrisiko bzw. die Erfolgschaftung habe Bf als Gestellungsnehmer getragen.

Bei den Tätigkeiten der ausländischen Arbeiter handle es sich um Arbeiten, die im unmittelbar zeitlichen Arbeitsablauf erbracht werden, und mangels unterscheidbaren Einsatzes der österreichischen und ausländischen Arbeitskräfte um keine von den sonstigen im Betrieb der Bf als Gestellungsnehmer abgrenzbaren Leistungen und Arbeitserfolge. Das Tätigwerden der ausländischen Arbeitskräfte nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten (einheitlicher Dienstplan) bringe eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, die dem Vorliegen eines Werkverhältnisses widerspreche.

Da mit dem Einsatz der slowakischen Arbeitskräfte somit kein eigenständiges Werk erbracht worden sei, liege eine Arbeitskräftegestellung vor.

Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag bestehe in der Erbringung einer genau umrissenen Leistung. Das Interesse des Bestellers bzw. die vertragliche Verpflichtung des Werkbestellers sei auf das Endprodukt als solches gerichtet. Für einen Werkvertrag essenziell sei ein "gewährleistungstauglicher" Erfolg der Tätigkeit, nach welchem die für

den Werkvertrag typischen Gewährleistungsansprüche bei Nichtherstellung oder mangelhafter Herstellung des Werkes beurteilt werden könnten (**VwGH 23.01.2012, 2009/15/0174**).

Bei der Prüfung des Vertragscharakters sei auch zu beachten, dass gemäß § 21 BAO im Steuerrecht nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend ist. Damit sind für die Beurteilung der strittigen Leistungsbeziehung nicht die vertraglichen Abmachungen maßgeblich, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit. Es sei daher nicht ausreichend, wenn in der Beschwerde eingewendet wird, dass zwar einzelne für das Vorliegen eines Werkvertrages sprechende Sachverhaltselemente vorliegen, sich aber aus den Gesamtumständen Gegenteiliges ergibt.

Im vorliegenden Fall liege eine Arbeitskräftegestellung iSd § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vor.

### **Zu 3. Rückwirkend angewandte Änderung der innerstaatlichen Rechtsaufsicht zum Arbeitgeberbegriff**

Der aufgrund des VwGH-Erkenntnisses v. 22.5.2013, 2009/13/0031, ergangene Erlass des BMF v. 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014 sei zur Beurteilung auf der Ebene der Feststellung der Abzugssteuerpflicht gem. § 99 EStG unmaßgeblich. Maßgeblich seien die Bestimmungen der §§ 98 und 99 EStG 1988 sowie die Bestimmungen der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005, geändert mit BGBl. II Nr. 44/2006, die als innerstaatliche Regelung zur Durchführung von Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist.

Nach **§ 5 Abs. 1 Z 4 der DBA-Entlastungsverordnung** ist die Entlastung an der Quelle unzulässig, wenn Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt werden (ausgenommen Konzerninterne Personalüberlassung von Angestellten),

Nach **§ 5 Abs. 3 der DBA-Entlastungsverordnung** 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.

Ist nach originär-innerstaatlichem Recht eine Abfuhrpflicht gegeben, könne eine Abfuhr der Abzugsteuer nach § 99 EStG 1988 nur mehr dann unterbleiben, wenn alle Voraussetzungen der

DBA-Entlastungsverordnung für eine Entlastung an der Quelle in unmittelbarer Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens erfüllt sind (**VwGH 24. 6. 2009, 2009/15/0090**).

Da kein Bescheid gem. § 5 Abs. 3 DBA Entlastungsverordnung vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vorgelegen sei, habe keine Entlastung an der Quelle erfolgen dürfen.

Dem Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart obliege dann in der Folge die auf Grund

völkerrechtlicher Verträge vorgesehene Rückzahlung von Abgaben, insbesondere die Quellensteuerrückerstattung auf Grund von DBA.

Die für Bf als haftender Gestellungsnehmer geltende Rechtslage sei durch § 99 EStG 1988 und die DBA-Entlastungsverordnung gegeben.

#### **Zu 4. Keine Abzugsteuer bei hinreichender Präsenz des ausländischen Unternehmens in Ö**

Der EUGH habe sich in den verbundenen Rechtssachen ACO Industries Tabor s.r. o. und Strojírny Prostějov (**EuGH vom 19.6.2014, verb. Rs. C-53/13 und C-80/13**) mit der Europarechtskonformität einer den Beschäftigten treffenden Abzugssteuerverpflichtung beschäftigt. Dem dort vorgelegten Sachverhalt sei eine eingetragene Zweigniederlassung zugrunde gelegen. Der ausländische Arbeitskräftegesteller habe über eine "physische Präsenz" in Form einer eingetragenen Zweigniederlassung verfügt.

Wickelt der ausländische Arbeitskräfteüberlasser die „Hereingestellung" ohne Einschaltung einer inländischen Zweigniederlassung (bzw. Betriebsstätte) ab, so stehe das EuGH-Urteil einer Erhebung der Steuer auf die Arbeitnehmerinkünfte durch Abzugssteuerverpflichtung des Beschäftigten nicht entgegen.

Vielmehr kommt es darauf an, ob das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen die hinsichtlich des ins Inland gestellten Personals auszuübenden unternehmerischen Funktionen durch eine inländische feste Geschäftseinrichtung erbringt.

Mit am 19. Februar 2016 zur Post gegebenem **Schriftsatz** vom **25. Jänner 2016** wurde seitens der Bf ein **Vorlageantrag** gestellt und die Entscheidung durch den Senat im Rahmen einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit **Schreiben vom 6. Mai 2021** forderte das **erkennende Gericht** das Finanzamt für Großbetriebe unter Hinweis auf die am Ende der Tz 2 der Anlage des bekämpften Bescheides sinngemäße Behauptung, die Grenze der 183-Tage Klausel sei überschritten, weil auf den ZKO-3 Meldungen der einzelnen Firmen der **\*\*\*SK\*\*\*** Gruppe immer wieder dieselben Arbeiter aufscheinen, auf, bis 21. Mai 2021 folgende Unterlagen vorzulegen:

1. Nummerierte nach dem Familiennamen alphabetisch gereichte Liste mit folgenden Daten pro slowakischem „Helfer beim \*Arbeiten\*" (Vgl. Punkte in den Formularen ZKO 3 und ZKO 3a)

a) Familienname (6.1)

- b) Vorname (6.2)
  - c) Sozialversicherungsnummer (6.4)
  - d) Datum des Beginns (6.9) und avisierte Dauer (6.10) aller diesen Arbeiter betreffenden Einsätze im Beschwerdezeitraum
2. Ordner mit ebenfalls nach den Familiennamen alphabetisch gereihten Ausdrucken der Formulare ZKO 3 und ZKO 3a

Ebenfalls am **6. Mai 2021** erfolgte die **Ladung** der Parteien zur am 9. Juni 2021 anberaumten mündlichen Senatsverhandlung, worüber vorweg die Vertreter beider Parteien noch am 6. Mai 2021 mit E-Mail informiert wurden.

Mit am 7. Mai 2021 eingelangtem **Schriftsatz** der steuerlichen Vertretung vom **6. Mai 2021** wurde die Beschwerde für den Fall der Qualifizierung des Sachverhalts als Arbeitskräftegestellung im Wesentlichen mit nachstehender Begründung um folgenden **Eventualantrag auf Nettobesteuerung** ergänzt:

Einrechnung bzw. Abzug der Betriebsausgaben der ausländischen Dienstleister, die in unmittelbarem Zusammenhang mit deren Tätigkeit in Österreich standen und Bf im Zeitpunkt der Entgeltleistung bekannt waren in die bzw. von der Bemessungsgrundlage m Steuerabzugsverfahren

**Begründung:**

Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis **VwGH 15.09.2016, 2013/15/0136**, unter Verweis auf **VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109**, sowie expliziter Bezugnahme auf die Urteile des EuGH in den **RS Scorpio Konzertproduktionen GmbH** und **Gerritse (EuGH 12.06.2003, C-234/01)** festgestellt, dass der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Dienstleister bei der Besteuerung im Steuerabzugsverfahren in Österreich keine höhere Besteuerung erfahren darf, als sie für den gebietsansässigen Dienstleister gegeben ist. Folglich müsse der Dienstleistungsempfänger als Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung im Steuerabzugsverfahren Steuern lediglich in der Höhe einbehalten und an das Finanzamt abführen, die sich auch bei einem gebietsansässigen Dienstleister bei Besteuerung seiner Nettoeinkünfte im Veranlagungsverfahren ergibt („Verprobungsrechnung“).

Dieses Erkenntnis sei insofern bemerkenswert, als es sich auf einen Zeitraum bezieht, in dem die Nettobesteuerungsoption noch gar nicht im EStG 1988 verankert war und der VwGH die Anwendbarkeit der Nettoabzugsbesteuerungsoption unmittelbar aufgrund unionsrechtlicher Grundfreiheiten befürwortet habe. Daraus sei abzuleiten, dass die in § 99 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988 enthaltene Einschränkung der Nettobesteuerungsoption dem Gemeinschaftsrecht widerspricht.

Da der Geschäftsführung der Bf von den slowakischen Entsendeunternehmen monatlich die slowakischen Lohn-/Gehaltsabrechnungen zur Einsicht übermittelt worden seien, sei Bf im Zeitpunkt der Zahlung der Vergütung die tatsächliche Höhe der Betriebsausgaben bekannt

gewesen und ihr auch Unterlagen betreffend diese Betriebsausgaben (Lohnaufwendungen) vorgelegen.

In den der Anlage angefügten Tabellen seien diese auf Basis der vorliegenden Lohn-/Gehaltsunterlagen ermittelten Personalaufwendungen (Betriebsausgaben) der slowakischen Entsendeunternehmen zusammengefasst aufgelistet.

Dem Ergänzungsantrag auf Nettobesteuerung waren umfangreiche Unterlagen betreffend den Lohnaufwand der slowakischen Entsendeunternehmen für den Beschwerdezeitraum 2011 bis 2014 (Anlagen 1 bis 4), eine Zusammenfassung des Lohnaufwandes 2011 bis 2014 (Anlage 5) und slowakische Lohnabrechnungsbelege (Anlage 6) angeschlossen.

Mit **Schreiben vom 7. Mai 2021** und elektronisch am 10. Mai 2021 übermittelte das **erkennende Gericht** dem **Finanzamt für Großbetriebe** den Eventualantrag auf Nettobesteuerung vom 6. Mai 2021 samt Beilagen zur Stellungnahme.

Mit **Schreiben vom 11. Mai 2021** forderte das erkennende Gericht Bf zur Vorlage der monatlichen Rechnungen und Zahlungsbelege der Personalbereitsteller für den Beschwerdezeitraum auf.

Die oben genannte Vertretung übermittelte hierauf mit **E-Mail vom 19. Mai 2021** aus der Buchhaltung der Bf die Lieferantenkonten der vier Entsendungsunternehmen.

Das **erkennende Gericht** übermittelte dem **Finanzamt** am **20. Mai 2021** elektronisch diese Lieferantenkonten zur Berücksichtigung in der erwarteten Stellungnahme.

Am **21. Mai 2021** brachte das **Finanzamt** beim erkennenden Gericht elektronisch sinngemäß folgende **Stellungnahme zum Eventualantrag** der Bf **auf Nettobesteuerung** vom 6. Mai 2021 ein:

Die Nettobesteuerung iSd § 99 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 setze die Ansässigkeit des Empfängers der Einnahmen in der EU oder im EWR und die schriftliche Mitteilung der unmittelbar mit den Einnahmen zusammenhängenden Ausgaben vor dem Zufließen der Einkünfte voraus.

§ 99 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 beinhalte auch eine „Sicherungseinrichtung“ für den Fall, dass der Empfänger der vom beschränkt Steuerpflichtigen als Ausgaben geltend gemachten Beträge selbst der beschränkten Steuerpflicht unterliegt: Für den Fall 2.000,00 € übersteigender Beträge ist der Abzug dieser Beträge nur dann zulässig, wenn die steuerliche Erfassung beim Empfänger der Ausgaben sichergestellt ist.

Eine derartige Sicherstellung könne nach Ansicht des Finanzamtes nur durch freiwilligen Lohnsteuerabzug erfolgen.

Bf habe im Zuge der Betriebsprüfung die Nettobesteuerung nicht geltend gemacht und auch die dafür erforderlichen Unterlagen nicht vorgelegt.

Mangels Vorliegens entsprechender Unterlagen könne das Finanzamt dem Eventualantrag nicht zustimmen. Ob bzw. welche der gestellten Arbeitnehmer aufgrund eines österreichischen

Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind, könne mangels Vorlage diesbezüglicher Unterlagen nicht beurteilt werden.

Die Stellungnahme des Finanzamtes vom **21. Mai 2021** wurde mit Schreiben selben Tages des **erkennenden Gerichts Bf** zur Berücksichtigung bei der avisierten Nachreichung von Unterlagen übermittelt.

Mit **E-Mails vom 26. Mai 2021** übermittelte **Bf** dem **erkennenden Gericht** Eingangsrechnungen und Zahlungsbelege der Entsendungsunternehmen sowie E-Mails, mit denen diese Bf die Lohnunterlagen betreffend die Bf überlassenen Arbeiter übermittelt und die Adressen der diesen Arbeitern in *\*Betriebsort\** zur Verfügung gestellten Wohnungen mitgeteilt haben.

Mit **Telefax vom 1. Juni 2021** wurden die Anträge auf mündliche Verhandlung und Senat seitens **Bf** zurückgenommen und unter Anschluss der bereits mit E-Mails am 26. Mai 2021 übermittelten Unterlagen darauf hingewiesen, dass aus den vorgelegten Mailunterlagen (Beilagen 1-4) hervorgeht, dass Bf ab dem Monat August 2012 bis Oktober 2014 die slowakischen Lohnunterlagen jeweils monatlich vor Überweisung des fakturierten Entsendehonorars bekannt waren und den nach Österreich entsandten slowakischen Mitarbeitern während des Aufenthalts in Österreich zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses Wohnungen zur Verfügung standen und sie sich über einen längeren Zeitraum in Österreich aufgehalten haben, wodurch sie eine unbeschränkte Steuerpflicht begründet haben. Aus den angeführten Gründen sollte die Abzugsteuer ab dem Monat 08/2012 durchgehend bis zum Monat 10/2014 unter Berücksichtigung der Betriebsausgaben der slowakischen Entsendeunternehmen berechnet werden („Nettobesteuerung“). Die Berechnung der Abzugsteuer sei in der Beilage 5 dargestellt.

Am **1. Juni 2021** wurde vom **erkennenden Gericht** dem **Finanzamt für Großbetriebe** das Telefax der Bf vom 1. Juni 2021 samt Beilagen zur allfälligen Stellungnahme bis 15. Juni 2021 elektronisch übermittelt.

Das Finanzamt für Großbetriebe hat dazu keine Gegenäußerung abgegeben.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **2. Sachverhalt**

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und betreibt in *\*Betriebsort\** an der Adresse *\*PLZ\* \*Betriebsort\*, \*\*\*Str.\*\*\* \*Nr\**, einen *\*Betriebsart\**.

Bf hat hintereinander folgende fünf „Kooperationsverträge“ mit Gesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung in *\*OrtSK\** in der Slowakischen Republik als „Lieferanten“ einer Personalbereitstellung abgeschlossen:

| Datum      | Gesellschaft  | vertreten durch | Vertragsdauer | Durchführungszeit    |
|------------|---------------|-----------------|---------------|----------------------|
| 02.05.2011 | *GSK1* s.r.o. | Mgr. X ***SK*** | unbestimmt    | 5-12/2011; 1-12/2012 |
| 17.12.2012 | *GSK2* s.r.o. | Y ***SK***      | 6 Monate      | 1-6/2013             |
| 07.06.2013 | *GSK3* s.r.o. | Y ***SK***      | 6 Monate      | 7-12/2013            |
| 29.11.2013 | *GSK2* s.r.o. | Mgr. X ***SK*** | 6 Monate      | 1-6/2014             |
| 06.06.2014 | *GSK4* s.r.o. | Ing. Y ***SK*** | 6 Monate      | 7-12/2014            |

In diesen Kooperationsverträgen wurde im Wesentlichen Folgendes vereinbart:

Pkt. II Vertragsgegenstand: Kooperation bei der Personalbereitstellung für Bf als Besteller

Pkt. V Preis: Bestimmung je nach Qualifikation des Mitarbeiters zwischen den Vertragsparteien. Erfassung der geleisteten Stunden durch Bf als Besteller.

Pkt. VI Zahlungsbedingungen

1. Zahlung durch Bf aufgrund der Rechnung des Lieferanten, die dieser nach Ende des Kalendermonats in der Höhe ausstellt, die dem Wert des Auftrages oder den geleisteten Stunden entspricht.
2. Bf verpflichtet sich innerhalb von 14 Tagen nach Erhalt der Rechnung mit 3% Skonto zu zahlen.

Pkt. VII Andere Verpflichtungen der Bf als Besteller

1. Zuweisung entsprechender Räume zur Realisierung des Vertragsgegenstandes
2. Ermöglichung des Zutritts zum Erfüllungsort für die Arbeiter des Lieferanten
3. Stellung eines den hygienischen Vorschriften entsprechenden Umkleide- und Waschraumes für die Arbeiter des Lieferanten
4. Unterlassung der Beschäftigung der Mitarbeiter des Lieferanten durch einen Arbeits- oder sonstigen Vertrag der Bf mit diesen Arbeitern während der Dauer des Kooperationsvertrages und der folgenden 12 Monate

Pkt. VIII. Andere Verpflichtungen des Lieferanten, Haftung für Mängel

1. Zusammenarbeit des Lieferanten mit Verantwortlichen der Bf als Besteller
2. Haftung des Lieferanten für aus Verschulden seiner Beschäftigten am Eigentum der Bf verursachte Schäden. Einhaltung österreichischer Gesetze im Bereich der Beschäftigung der Arbeiter aus EU-Ländern
3. Ausstellung der Rechnungen entsprechend den Erfordernissen für Steuerbelege,  
**Verpflichtung des Lieferanten alle Steuern, Sozialversicherungsbeiträge und Abgaben gemäß österreichischem und slowakischem Recht abzuführen und Anschluss der entsprechenden**

**Unterlagen an jede Rechnung über den verrechneten Monat als Beilage.**

Ab dem zweiten Vertrag (sohin für die Monate der Jahre 2013 und 2014) wurde die Z 3 des Punktes VIII um folgenden letzten Satz ergänzt:

**„Weiters wird die Lohnverrechnung des bereitgestellten Personals im nächsten Monat an den Besteller (Bf) übermittelt.“**

In Z 1 der Schlussbestimmungen wurde vereinbart, dass der Vertrag nur einvernehmlich und schriftlich geändert und ergänzt werden kann.

Die von genannten Slowakischen Gesellschaften der Bf bereitgestellten Slowakischen Arbeiter waren im Beschwerdezeitraum im \*Betriebsart\* der Bf in \*Betriebsort\* im Verbund mit Mitarbeitern der Bf bei der \*Arbeit\* und \*Tätigkeit2\* von \*Objekt1\* und \*Objekt2" tätig.

Die von den Slowakischen Arbeitern dabei durchgeführten Arbeiten wurden früher von direkt bei Bf angestellten Hilfsarbeitern durchgeführt. Die Slowakischen Arbeiter wurden von Mitarbeitern der Bf in den erforderlichen speziellen \*Techniken\* und der Bedienung der Betriebseinrichtungen der Bf geschult. Die Schutzkleidung und das gesamte von den Slowakischen Arbeitern verwendete Werkzeug wurde ihnen von Bf zur Verfügung gestellt.

Die Slowakischen Arbeiter waren zeitlich vollständig in den Arbeitsprozess des Schlachthofes der Bf integriert, sodass die Slowakischen Gesellschaften den zeitlichen Ablauf der \*Arbeit\* und \*Tätigkeit2\* nicht bestimmen konnten. Es gibt nämlich im \*Betriebsart\* einen festen vom Abteilungsleiter im Detail vorgegebenen Dienstplan, der auch im Beschwerdezeitraum nicht nur für die Arbeiter der Bf, sondern auch die von den Slowakischen Gesellschaften bereit gestellten Arbeiter gegolten hat.

Den Arbeitern der Slowakischen Gesellschaften wurde von Bf im \*Betriebsart\* nicht nur ein Umkleide- und Waschraum zur Verfügung gestellt, sondern sie konnten auch die Aufenthaltsräume und Kantine benützen.

Die Slowakischen Gesellschaften mieteten im Beschwerdezeitraum in \*Betriebsort\* Wohnungen in der \*\*\*StrS1\*\*\* \*NrS1\*, \*\*\*StrS2\*\*\* 25 und \*\*\*StrS3\*\*\* \*NrS3\* an und stellten diese den von ihnen der Bf bereit gestellten Arbeitern zur Verfügung.

In den Monaten 05/2011 bis 10/2014 des Beschwerdezeitraumes wurden von Bf die in der „Aufstellung Bemessungsgrundlagen“ in Tz 8 (nicht nummerierte S 13) des bekämpften Haftungsbescheides vom 4. März 2015 ausgewiesenen Beträge als Vergütung für die Personalgestellung an die Slowakischen Gesellschaften bezahlt.

In den Monaten des Beschwerdezeitraumes sind den Slowakischen Gesellschaften die in der „Zusammenfassung Abzugsteuer Brutto-/Nettobesteuerung iZm Entsendung“ (Beilage dieses Erkenntnisses) in der Spalte „slov. Lohn“ ausgewiesenen Beträge zuzüglich 34,4 %

Lohnnebenkosten als Betriebsausgaben für die Bf zur Verfügung gestellten Arbeiter erwachsen. Die Slowakischen Gesellschaften haben diesen Lohnkosten ab August 2012 bis Ende des Beschwerdezeitraumes Bf mit der Rechnung für die Personalgestellung für den jeweiligen Monat übermittelt.

Bf hat die Rechnungen für die Personalgestellung ab August 2012 erst nach Kenntnis der entsprechenden Personalkosten der Slowakischen Gesellschaften bezahlt.

## 2. Beweiswürdigung

Rechtsform und Daten der Bf sind durch den Ausdruck aus dem Firmenbuch belegt.

Der Betrieb in \*Betriebsort\* wurde im Rahmen der am 7. Oktober 2014 dort aufgenommenen Niederschrift und dem bekämpften Bescheid angeschlossenen Fotos dokumentiert und ist unbestritten.

Der Inhalt der Kooperationsverträge ist durch deren dem Akt angeschlossene Kopien belegt.

Die Daten betreffend die Tätigkeit der von den Slowakischen Gesellschaften bereitgestellten Arbeitskräfte, der Schulung, Arbeitsmittel und vollständigen Integration in den Arbeitsprozess des Schlachthofes der Bf gehen aus den Aussagen der am 7. Oktober 2014 unter Hinweis auf die Wahrheitspflicht als Auskunftspersonen vernommenen Angestellten der Bf, insbesondere des Betriebsleiters des Schlachthofes, \*\*Vorname\*\* \*\*\*FN\*\*\*, hervor. Diese Daten wurden dem bekämpften Bescheid und der ergangenen Beschwerdeverentscheidung zu Grunde gelegt und dort auf sie Bezug genommen. Diese Daten wurden auch weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag bestritten.

Die Nutzung eines Umkleide- und Waschraumes durch die bereitgestellten Arbeitskräfte wurde zwar in der Niederschrift nicht direkt erwähnt, liegt jedoch auf der Hand und wurde von Bf in Pkt. VII Z 3 der mit den Slowakischen Gesellschaften geschlossenen Kooperationsverträge zugesagt. Die in der Beschwerde angeführte Nutzung eines Umkleideraumes wurde in der Beschwerdeverentscheidung auch nicht bestritten.

Zur Art der Unterbringung der von den Slowakischen Gesellschaften bereitgestellten Arbeiter hat der Betriebsleiter des Schlachthofes am 7. Oktober 2014 zur Niederschrift ausgesagt, er wisse nicht, wo die Arbeiter der Slowakischen Gesellschaft wohnen, Bf stelle ihnen keine Unterkunft zur Verfügung.

In der Beschwerde wurde ausgeführt, die Slowakischen Gesellschaften hätten in \*PLZ\* \*Betriebsort\* im eigenen Namen und auf eigene Kosten Wohnungen angemietet und den Bf bereit gestellten Arbeitern zur Verfügung gestellt. In der Beschwerdeverentscheidung wurde diese Behauptung seitens des Finanzamtes nicht bestritten. Mit E-Mail vom 26. Mai 2021 wurden die seitens Bf von den slowakischen Entsendeunternehmen erfragten Wohnungsadressen mitgeteilt.

Die von Bf an die Slowakischen Gesellschaften für die Personalstellung in den Beschwerdemonaten bezahlten Beträge sind durch die seitens Bf mit E-Mail vom 19. Mai 2021 und am 27. Mai 2021 vorgelegten Lieferantenkonten der Entsendungsunternehmen und Kopien der Bankauszüge belegt und unbestritten.

Die Höhe der von den slowakischen Gesellschaften den von diesen Bf zur Verfügung gestellten Arbeitern bezahlten Löhne wurde seitens Bf durch die mit dem Eventualantrag vom 6. Mai

2021 auf Nettobesteuerung vorgelegten Unterlagen nachgewiesen. Die Höhe der Slowakischen Lohnnebenkosten von 34,4 % ist bekannt und im Internet abfragbar.

Die monatliche Mitteilung der auf die gestellten Arbeiter entfallenden Lohnkosten durch die Slowakischen Gesellschaften an Bf vor Zahlung der Vergütung durch Bf wurde durch die am 7. und 27. Mai 2021 seitens Bf vorgelegten E-Mails für Monate ab 08/2012 nachgewiesen.

Das erkennende Gericht erachtet es als glaubwürdig, dass Bf – wie in der E-Mail Ihrer Vertretung vom 26. Mai 2021 geschildert – im August 2012 mit den Entsendeunternehmen vereinbart hat, dass die Überweisung des Gestellungsentgelts nicht ohne Nachweis des monatlichen Lohnaufwandes erfolgt, weshalb Bf von den Entsendungsunternehmen monatlich die Lohnunterlagen im selben Kuvert mit der Rechnung gesandt wurden.

In den ab 2013 geltenden Kooperationsverträgen wurde Pkt. VIII um eine entsprechende Verpflichtung (Übermittlung der Lohnverrechnung des bereitgestellten Personals im Folgemonat an den Besteller) der „Lieferanten“ ergänzt.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### Zu den Spruchpunkten Abweisung (1.) und Abänderung (2.)

##### 1. Innerstaatliches Recht (KStG 1988 und EStG 1988)

*Gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 Körperschaftsteuergesetz; BGBl. 1988/401 (KStG 1988) sind Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 beschränkt steuerpflichtig. Als Körperschaften gelten nach lit. a dieser Bestimmung Körperschaften, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind.*

*Gem. § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 erstreckt sich die beschränkte Steuerpflicht iSd § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 nur auf die Einkünfte iSd § 98 des Einkommensteuergesetzes 1988. Wie die Einkünfte zu ermitteln sind, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und dem KStG 1988.*

*Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 TS 5 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (EStG 1988) unterliegen die Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der beschränkten Einkommensteuerpflicht auch dann, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.*

*Gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung durch Steuerabzug (Abzugsteuer) erhoben.*

*Der Abzugsteuer unterliegt gem. § 99 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (grundsätzlich) der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder Gewinnanteile. Vom Schuldner übernommene Abzugsteuer unterliegt als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug.*

Durch das **Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl. I 24/2007** wurde **§ 99 EStG 1988** durch Ergänzung des **Abs. 2** um folgende **Z 2** um die Möglichkeit der „Nettobesteuerung“ erweitert:

*2. 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 ansässige beschränkt Steuerpflichtiger vor dem Zufließen der Einkünfte dem Schuldner der Einkünfte schriftlich mitgeteilt hat. Ist der Empfänger der als Ausgaben geltend gemachten Beträge beschränkt steuerpflichtig und übersteigen die Ausgaben beim Empfänger den Betrag von 2.000 Euro, ist ein Abzug vom vollen Betrag der Einnahmen nicht zulässig, wenn die steuerliche Erfassung beim Empfänger zur inländischen Besteuerung nicht ausreichend sichergestellt ist.*

Im mit der Überschrift „**Höhe und Einbehaltung der Steuer**“ versehenen **§ 100 EStG 1988** in der im Beschwerdezeitraum 2011 bis 2014 geltenden Fassung **BGBl. I Nr. 111/2010** wird Folgendes geregelt:

*(1) Die Abzugsteuer gemäß § 99 beträgt 20%. Bei der Nettobesteuerung iSd § 99 Abs. 2 Z 2, wenn der Steuerpflichtige keine natürliche Person ist, beträgt die Abzugsteuer 25%.*

*(2) Schuldner der Abzugsteuer ist der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.*

....

*(4) Der Steuerabzug ist vom Schuldner bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung (§ 99 Abs. 1 Z 5) in jenem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem sie dem Empfänger zufließen.*

Im mit der Überschrift „**Abfuhr der Abzugsteuer**“ versehenen § 101 EStG 1988 wird schließlich Folgendes bestimmt:

- *Der Schuldner hat die innerhalb eines Kalendermonats gemäß § 99 einbehaltenen Steuerbeträge unter der Bezeichnung „Steuerabzug gemäß § 99 EStG“ spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats an sein Betriebsfinanzamt bzw. an sein Wohnsitzfinanzamt abzuführen. Sind Steuerabzüge für mehrere Gläubiger vorgenommen worden, so ist der Gesamtbetrag in einer Summe ohne Bezeichnung der einzelnen Gläubiger abzuführen.*
- *Der Schuldner hat die dem Steuerabzug unterliegenden Beträge laufend aufzuzeichnen. Die Aufzeichnungen müssen insbesondere den Zeitpunkt der Zahlung oder der Gutschrift oder der Verrechnung sowie die Höhe und den Zeitpunkt der Abfuhr der einbehaltenen Steuer enthalten.*

- *Der Schuldner hat spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats dem nach Abs. 1 zuständigen Finanzamt die Höhe der dem Steuerabzug unterliegenden Beträge und die Höhe der abgezogenen Steuerbeträge mitzuteilen.*

*Gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind Einkünfte, von denen eine Abzugsteuer nach § 99 Abs. 1 Z 5 zu erheben ist, über Antrag des beschränkt Steuerpflichtigen zu veranlagern.*

## 2. **Doppelbesteuerungsabkommen (DBA Slowakei)**

Im gegenständlichen Fall sind auch die Bestimmungen des Abkommens vom 7. März 1978, **BGBI. Nr. 34/1979**, zwischen der Republik Österreich und der Slowakischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, in der Fassung des Notenwechsels zwischen der Republik Österreich und der Slowakischen Republik betreffend die Weiteranwendung bestimmter österreichisch-tschechoslowakischer Staatsverträge, **BGBI. Nr. 1046/1994 (DBA Slowakei) zu beachten.**

Gem. **Art. 1 DBA Slowakei** gilt dieses Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Gem. **Art. 2 Abs. 1 DBA Slowakei** gilt dieses Abkommen ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung, für Steuern vom Einkommen und Vermögen, die in einem der beiden Vertragsstaaten erhoben werden.

Als zurzeit bestehende Steuern, für die dieses Abkommen gilt, werden in **Abs. 3 lit. b** in Österreich ua. die Einkommensteuer (Z 1) und Körperschaftsteuer (Z 2) genannt.

In **Art 5 DBA Slowakei** wird die **Betriebstätte** wie folgt geregelt:

*(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.*

*(2) Der Ausdruck „Betriebstätte“ umfasst insbesondere:*

*a) einen Ort der Leitung*

*b) eine Zweigniederlassung*

*c) eine Geschäftsstelle*

*d) eine Fabrikationsstätte*

*e) eine Werkstatt*

*f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen*

*(3) Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.*

*(4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels **gelten nicht als Betriebstätten:***

- a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
- c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die **vorbereitender Art** sind oder eine **Hilfstätigkeit** darstellen;

*Gem. Art. 7 Abs. 1 DBA Slowakei dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte aus.*

*Gem. Art. 15 Abs. 2 DBA Slowakei dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn*

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

*Gem. Art 23 Abs. 1 lit. a DBA Slowakei wird die Steuer bei einer in der Slowakischen Republik ansässigen Person wie folgt festgesetzt:*

*Die aus der Republik Österreich stammenden Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Republik Österreich besteuert werden dürfen, sind in der Slowakischen Republik von der Besteuerung ausgenommen.*

### 3. DBA-Entlastungsverordnung

Die auf Grund deren § 6 am 1. Juli 2005 in Kraft getretene und auf ab diesem Zeitpunkt zufließende Einkünfte anzuwendende Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, **BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006** (DBA-Entlastungsverordnung), bestimmt auszugsweise Folgendes:

§ 1. Sind Einkünfte von im Ausland ansässigen Personen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen ganz oder teilweise von einer inländischen Abzugsbesteuerung zu entlasten, kann diese Entlastung in unmittelbarer Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen vorbehaltlich der nachfolgenden Bestimmungen vom Vergütungsschuldner (vom Abfuhrpflichtigen) herbeigeführt werden (Entlastung an der Quelle). Der Vergütungsschuldner ist in diesem Fall verpflichtet, die Richtigkeit der Unterlassung oder Einschränkung des Steuerabzuges zu beweisen oder nach Maßgabe des § 138 BAO glaubhaft zu machen.

Gem. § 5 Abs. 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung ist eine Entlastung an der Quelle ua. unzulässig, wenn Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt werden (ausgenommen konzerninterne Personalüberlassung von Angestellten)

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart kann jedoch gemäß § 5 Abs. 3 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 (Beschäftiger) 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.

## **Anwendung der dargestellten Rechtslage auf den festgestellten Sachverhalt**

### **1. Steueranspruch nach nationalem Recht (KStG und EStG)**

Die in den gegenständlichen Kooperationsverträgen genannten Personalbereitsteller („Lieferanten“) sind alle slowakische Gesellschaften in der Rechtsform der s.r.o., die unbestritten Sitz und Geschäftsleitung in der Slowakei haben. Die slowakische s.r.o. entspricht der österreichischen GmbH (vgl. **EAS 2694**). Diese Gesellschaften unterliegen daher gem. § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 mit den unter § 21 Abs. 1 KStG 1988 genannten Einkünften der Körperschaftsteuer.

### **Vorliegen einer Arbeitskräftegestellung iSd § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988**

Das Finanzamt hat zutreffend in der Beschwerdevorentscheidung darauf hingewiesen, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 20.12.1972, 2340/71**, und **27.09.2000, 96/14/0126**) die Gestellung von Arbeitskräften vorliegt, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur

Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird. Rechte und Pflichten aus dem Dienstvertrag, Lohnzahlung und -verrechnung sowie die Verantwortung für die Sozialversicherungsbelange des Arbeitnehmers liegen dabei typischer Weise weiter beim Gesteller. Der Gestellungsvertrag ist ein Vertrag eigener Art. Der Gesteller haftet nicht für die tatsächliche Leistung der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für deren Qualifikation.

Die slowakischen Gesellschaften haben Bf nach obigen Feststellungen bei ihnen angestellte Arbeitskräfte auf Grund so genannter „Kooperationsverträge“ gegen eine entsprechende Vergütung zunächst auf unbestimmte Zeit und nach Kündigung des ersten Vertrages jeweils für sechs Monate überlassen.

Der jeweilige Gesteller haftet vertragsgemäß zwar für von seinen Arbeitskräften bei Bf schuldhaft verursachte Schäden, nicht jedoch für deren bei Bf tatsächlich erbrachten Leistungen, sondern nur für deren Eignung.

Die gestellten slowakischen Arbeiter wurden vom Personal der Bf in den \*Tätigkeits-- und Zerlegungstechniken und in der Schnittführung geschult.

Die Arbeiten in der \*Betriebsteil\* wurden von den gestellten slowakischen Arbeitern im Verbund und im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf mit den Mitarbeitern der Bf durchgeführt. Die slowakischen Arbeiter waren dabei vollkommen in den Arbeitsprozess im Betrieb der Bf integriert und unterstanden dabei dem Betriebsleiter und Abteilungsleiter der Bf und hatten deren Weisungen zu befolgen:

Durch Betriebs- und Abteilungsleiter wurden nicht nur die Dienst- und Fachaufsicht samt Erfassung der geleisteten Arbeitsstunden wahrgenommen, sondern auch die Dienstzeiten durch den Dienstplan sowie der \*Tätigkeits- - und Zerlegungsablauf vorgegeben.

Den slowakischen Arbeitern wurden von Bf so wie deren eigenen Dienstnehmern nicht nur die Schutzkleidung und das gesamte Werkzeug, sondern auch alle Betriebseinrichtungen wie Aufenthalts-, Umkleide- und Waschräume sowie Kantinen zur Verfügung gestellt.

Der Feststellung in der Beschwerdeentscheidung, dass sich im gesamten Verfahren keinerlei Hinweis für einen selbständigen Einsatz der ausländischen Arbeiter ergeben hat, wurde seitens Bf nicht entgegengetreten. Das Finanzamt hat zutreffend darauf hingewiesen, dass die Verpflichtung aus einem Werkvertrag nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 23.01.2012, 2009/15/0174**) in der Erbringung einer genau umrissenen Leistung besteht.

Die von Bf an die slowakischen Personalgesteller bezahlten Vergütungen wurden nach den von slowakischen Arbeitern tatsächlich geleisteten Stunden und nicht nach deren erbrachten Leistungen bemessen. Von einer werkbezogenen Entlohnung kann im gegenständlichen Fall nicht die Rede sein. Eine abgrenzbare Leistung bzw. ein abgrenzbarer Erfolg der Arbeit der Bf zur Verfügung gestellten slowakischen Arbeiter wurde auch weder seitens Bf beschrieben noch ist derartiges feststellbar.

Da mit dem Einsatz der slowakischen Arbeitskräfte kein eigenständiges Werk geschaffen bzw. erbracht worden ist, liegt eine Arbeitskräftegestellung und nicht die seitens Bf behauptete Erfüllung eines Werkvertrages vor. Daran vermag auch die in der Beschwerde unter 2. ins Treffen geführte Klausel in Punkt VIII 2. der Kooperationsverträge, wonach der Personalgesteller für aus Verschulden seiner Bf zur Verfügung gestellter Arbeitskräfte Bf zugefügte Sachschäden uneingeschränkt haftet, nichts zu ändern.

Durch diese Klausel soll nämlich offensichtlich gewährleistet werden, dass die Personalgesteller nur solche Arbeitskräfte schickt, von denen ein sorgsamer Umgang mit dem Eigentum der Bf erwartet werden kann. Die Personalgesteller werden dadurch zu einer sorgfältigen Auswahl des Bf zur Verfügung gestellten Personals angehalten.

Das erkennende Gericht teilt deshalb die vom Finanzamt in der Beschwerde vorentscheidung eingehend begründete Beurteilung des festgestellten Sachverhaltes, dass **im gegenständlichen Fall eine Arbeitskräftegestellung iSd § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988** vorliegt.

Entgegen der in Pkt. 1 der Beschwerde geäußerten Rechtsansicht unterliegen Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß **§ 98 Abs. 1 Z 3 TS 5 EStG 1988** beschränkten Einkommensteuerpflicht nach österreichischem Ertragssteuerrecht auch dann, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist (vgl. **Ludwig in Doralt/Ludwig, EStG<sup>15</sup>, § 98 Tz 54**).

## 2. Einschränkung durch das DBA Slowakei

Für die Beurteilung, ob der Abgabenanspruch nach nationalem Recht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird, ist das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte bei den – hier zweifellos vorliegenden – Einkünften aus Gewerbebetrieb jedoch von entscheidender Bedeutung.

Gem. dem oben zitierten **Art. 7 Abs. 1 DBA Slowakei** dürfen Gewinne eines in der Slowakei ansässigen Unternehmens aus der Tätigkeit einer Betriebsstätte in Österreich in Österreich besteuert werden.

Nach **Art 5 Abs. 4 lit. e DBA Slowakei** gelten feste Geschäftseinrichtungen, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, für das Unternehmen nur Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen, nicht als Betriebsstätte.

Bf vermeint unter Hinweis auf im EAS –Verfahren erteilte und veröffentlichte Rechtsansichten des Bundesministers für Finanzen in Pkt 1 der Beschwerde, der von Bf den slowakischen Arbeitern zur Verfügung gestellte Umkleideraum (**EAS 2830** vom 5.3.2007) und die von den slowakischen Gesellschaften ihren Bf gestellten Arbeitern in Österreich in \*Betriebsort\* zur Verfügung gestellten Wohnungen (**EAS 2754** vom 24.8.2006) wären Betriebsstätten.

Das Finanzamt hat dem in der Beschwerdeverentscheidung entgegnet, dass

„Arbeiterwohnstätten“ und „Bereitschafts-Dienstzimmer“ (**VwGH 12.11.1990, 89/15/0081**) sowie Wasch- und Umkleideräume (**Koenig in Koenig, AO<sup>2</sup>, § 12 Tz 19**) keine Betriebsstätten iSd § 29 BAO sind, weil sie nicht unmittelbar der Ausübung des Betriebes dienen.

Auch nach **Art. 5 Abs. 4 lit. e DBA Slowakei** gelten feste Geschäftseinrichtungen, die für das Unternehmen nur vorbereitenden oder Hilfstätigkeiten dienen, nicht als Betriebsstätte iSd Doppelbesteuerungsabkommens.

Die Nutzung des **Umkleideraumes** ist in Ansehung der wesentlichen Tätigkeit der slowakischen Arbeiter im \*Betriebsart\* der Bf (\*Arbeit\* und \*Tätigkeit2\*) zweifellos nur vorbereitend bzw. eine untergeordnete, unterstützende Hilfsfunktion für die vertragliche Leistungserbringung. In der seitens Bf ins Treffen geführten Auskunft des BMF EAS 2830 wird ein einem deutschen Unternehmen zur Erbringung seiner Reinigungsdienste in einem Hotel in Österreich für dessen Reinigung dem Fremdpersonal zur Verfügung gestellter Umkleideraum zwar als Betriebsstätte iSd § 29 BAO qualifiziert, für das Vorliegen einer Betriebsstätte iSd DBA jedoch eine intensivere Nutzung zB dortige Festlegung der Einsatzpläne und Verhandlung ähnlicher arbeitslenkender Maßnahmen mit dem österreichischen Hotel verlangt.

Eine über das Umkleiden und die Körperreinigung hinausgehende Nutzung dieser Räumlichkeiten durch Personal der slowakischen Gesellschaften wurde jedoch im gegenständlichen Fall seitens Bf weder in der Beschwerde noch im anschließenden Verfahren behauptet.

Gleiches gilt für die für die slowakischen Arbeitnehmer in \*Betriebsort\* angemieteten Wohnungen. Dem Einwand des Finanzamtes in der Beschwerdeverentscheidung, in diesen Wohnungen seien keinerlei Arbeiten erledigt worden, die im Zusammenhang mit der Leistungserfüllung stehen, wurde seitens Bf nichts entgegnet.

Eine Betriebsstätte nach zwischenstaatlichem Steuerrecht (DBA) könnte eine Wohnung jedoch auch nach EAS 2754 nur dann darstellen, wenn dort eine über die Befriedigung des Wohnbedürfnisses hinausgehende Nutzung zB durch administrative Arbeiten erfolgt.

Anderes ist für Bf auch nicht aus der Berufungsentscheidung **UFS 16.5.2011, RV/0787-L/10**, zu gewinnen, weil Bf in der Beschwerde nur behauptet, auch eine geringfügige Tätigkeit für den Gewerbebetrieb in der Wohnung genüge, eine Tätigkeit jedoch weder behauptet noch präzisiert, geschweige denn nachgewiesen hat.

Das Vorliegen einer Betriebsstätte der slowakischen Gesellschaften in Österreich iSd Art. 5 DBA Slowakei ist deshalb im gegenständlichen Fall zu verneinen.

Es ist deshalb zu konstatieren, dass Österreich den nationalen Abgabenanspruch mangels Betriebsstätte der slowakischen Gesellschaften iSd DBA Slowakei in Österreich nicht behält.

### **Zuweisung des Besteuerungsrecht an den Lohneinkünften der slowakischen Arbeiter**

Gem. **Art. 15 Abs. 2 DBA Slowakei** dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Bestimmung betreffend die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007, **VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031**, gibt es folgenden Rechtssatz (Fettdruck durch das erkennende Gericht):

*Dem DBA-CSSR ist keine Definition des Begriffes "Arbeitgeber" zu entnehmen. Nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 DBA-CSSR ist das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten nur dann von Bedeutung, "wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert". Letzteres trifft im Streitfall zu, weil Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR für einen in Österreich ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in der Slowakei ausgeübten Tätigkeit das ausschließliche österreichische Besteuerungsrecht davon abhängig macht, dass "die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden", der nicht in der Slowakei ansässig ist. Durch diese Einschränkung soll nach hM sichergestellt werden, dass der Tätigkeitsstaat sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit behält, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens geschmälert hat. Entscheidend ist demnach, dass die Vergütung vom nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird (vgl. Zehetner/Dupal, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Wien 2003, S. 141 f, mwN, und z.B. das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 23. Februar 2005, I R 46/03, BStBl. 2005 II S. 547, der - in Bezug auf DBA-Bestimmungen, die mit der hier anzuwendenden vergleichbar sind - wiederholt ausgesprochen hat, dass **Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts** nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein kann, die **die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt**; vgl. auch Giesinger, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, SWI 2010, S. 3 ff).*

Zur internationalen Arbeitskräftegestellung ist dem **Kommentar Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer, IntStr 37.EL, Z 15, S 152/91ff** Folgendes zu entnehmen:

**Rz 99 (S 152/96):** Mit diesem Erkenntnis vom **22.5.2013, 2009/13/0031**, hat der **VwGH** entgegen der Meinung der OECD entschieden, dass der Arbeitgeberbegriff abweichend vom innerstaatlichen Recht durch **abkommensautonome Auslegung** so zu interpretieren ist, dass im Fall des grenzüberschreitenden Arbeitskräfteverleihs dem Gestellungsnehmer die Arbeitsgebereigenschaft zukommt („**wirtschaftlicher Arbeitgeber**“).

**Rz 114 und Rz 115 (S 152/103):** Besonders große Auswirkungen hat dieses Erkenntnis für „Inbound-Fälle“, in denen ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen oft tausende Leiharbeitskräfte österreichischen Beschäftigten zur Verfügung stellen und dabei vorgesorgt wird, diese Leiharbeitskräfte noch vor Ablauf der 183-Tage-Frist auszutauschen, sodass keine inländische Steuerpflicht entsteht.

Auf Grund dieses Erkenntnisses des VwGH kommt dem inländischen Beschäftigten nunmehr die Qualifikation eines Arbeitgebers bei Anwendung des DBA zu, sodass in allen Fällen, also **ohne Rücksicht auf die Aufenthaltsdauer, durch Art. 15 DBA ein inländisches Besteuerungsrecht** (gegenüber den Leiharbeitern) **abgedeckt** wird.

Dieses Erkenntnis hat jedoch keine Auswirkung auf die Arbeitsgebereigenschaft nach inländischem Recht. Der inländische Beschäftigte kann daher nach wie vor nicht zur Lohnsteuerhaftung herangezogen werden. Er unterliegt allerdings weiterhin der Verpflichtung, von den an den ausländischen Arbeitskräfteüberlasser gezahlten Gestellungsvergütungen gem. § 99 Abs. 1 Z 5 EStG den 20%igen Steuerabzug vorzunehmen.

Die vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung - entgegen der seitens Bf in Pkt. 3 der Beschwerde - vertretene Ansicht, der zum Erkenntnis des VwGH vom 22.5.2013, 2009/13/0031, ergangene Erlass des BMF vom 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, sei zur Beurteilung auf der Ebene der Feststellung der Abzugssteuerpflicht gemäß § 99 EStG unmaßgeblich, ist deshalb zutreffend.

### 3. **Innerstaatliche Umsetzung des durch das DBA Slowakei beschränkten Besteuerungsrechts**

Dies trifft auch auf den in der Beschwerdeentscheidung daran anschließenden Hinweis auf die Maßgeblichkeit der §§ 98 und 99 EStG 1988 und der **DBA-Entlastungsverordnung**, die die innerstaatliche Durchführung von Doppelbesteuerungsabkommen regelt, zu.

Die oben auszugsweise wiedergegebene, auf ab 1. Juli 2005 zufließende Einkünfte anzuwendende Verordnung des Bundesministers für Finanzen regelt die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen.

Nach **§ 1 DBA-Entlastungsverordnung** besteht zwar grundsätzlich die Möglichkeit, Einkünfte von im Ausland ansässigen Personen, die nach dem Doppelbesteuerungsabkommen von einer

inländischen Abzugsbesteuerung zu entlasten sind, schon an der Quelle durch den an sich zur Abfuhr verpflichteten Vergütungsschuldner zu entlasten, wenn dieser die Richtigkeit der Unterlassung oder Einschränkung des Steuerabzuges beweist oder iSd § 138 BAO glaubhaft macht.

Nach **§ 5 Abs. 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung** ist eine Entlastung an der Quelle jedoch ausdrücklich unzulässig, wenn – wie im gegenständlichen Fall - Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt werden (ausgenommen konzerninterne Personalüberlassung von Angestellten).

Über Antrag der slowakischen Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen hätte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart gemäß **§ 5 Abs. 3 DBA-Entlastungsverordnung** bei den gegenständlichen Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung durch Bescheid eine Entlastung an der Quelle zulassen können, wenn sichergestellt ist, dass die ausländischen Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen oder Bf als inländische Gestellungsnehmer (Beschäftiger) 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.

Ein derartiger Bescheid wurde im gegenständlichen Fall jedoch offensichtlich nicht beantragt, jedenfalls nicht vorgelegt.

Den unter Pkt. 4 der Beschwerde erhobenen **Einwand**, auf Grund **EU-Rechts stünde** hinreichende Präsenz der slowakischen Gesellschaften der hier strittigen Erhebung der **Abzugsteuer entgegen**, hat das Finanzamt bereits in der Beschwerdevorentscheidung überzeugend entkräftet:

Anders als in den vom EuGH entschiedenen verbundenen Rechtssachen **ACO Industries Tabor s.r. o. und Strojírny Prostejov (EuGH vom 19.6.2014, verb. Rs. C-53/13 und C-80/13)** gibt es im gegenständlichen Fall keine inländische Zweigniederlassung der slowakischen Gesellschaften. Mangels hinreichender "physische Präsenz" der slowakischen Personalgesteller durch eine Zweigniederlassung oder sonstige Betriebstätte (s.o.) steht die Abzugssteuer nach nationalem Recht im Einklang mit dem EU-Recht.

Damit bleibt die Verpflichtung des **§ 101 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988** zur Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer für die von Bf im Beschwerdezeitraum (Monate Mai 2011 bis Oktober 2014) bezahlten Vergütungen für das Bf von den slowakischen Gesellschaften zur Verfügung gestellte Personal aufrecht.

**Bemessungsgrundlage und Höhe der Abzugsteuer**

Der Abzugsteuer unterliegt gem. **§ 99 Abs. 2 Z 1 EStG 1988** grundsätzlich der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder Gewinnanteile mit einem **Steuersatz** hiervon von **20%**.

Durch das Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl. I 24/2007 wurde **§ 99 EStG 1988** durch Ergänzung des **Abs. 2** um die Möglichkeit der „**Nettobesteuerung in Z 2** erweitert, wobei gemäß **§ 100 Abs. 1 EStG 1988** der **Steuersatz für juristische Personen 25%** beträgt.

Der Abzugsteuerpflichtige kann bei der Nettobesteuerung die mit den Betriebseinnahmen des Gestellers unmittelbar zusammenhängende Betriebsausgabe vom vollen Betrag der Betriebseinnahmen) abziehen, wenn sie die – wie im gegenständlichen Fall – im Mitgliedstaat Slowakei der Europäischen Union ansässigen beschränkt Steuerpflichtigen vor dem Zufließen der Einkünfte dem Schuldner der Einkünfte schriftlich mitgeteilt haben.

Nach obigen Feststellungen ist eine derartige Mitteilung betreffend den Lohnaufwand der Slowakischen Gesellschaften für die Bf zur Verfügung gestellten Slowakischen Arbeiter regelmäßig für die Monate ab August 2012 erfolgt.

1. **Für die davor liegenden Monate 05-12/2011 und 01-07/2012 hat das Finanzamt somit zu Recht im bekämpften Bescheid die Haftung der Bf für die Abzugsteuer von 20% von den Bruttovergütungen an die \*GSK1\* s.r.o. geltend gemacht. Der Beschwerde kommt deshalb insoweit keine Berechtigung zu.**
2. **Für die anschließenden Monate 08/2012 bis 10/2014** erweist sich der zwar erst im Schriftsatz vom 6. Mai 2021 gestellte **Eventualantrag** als **berechtigt, weil** für diese Monate **die Voraussetzungen für die Nettobesteuerung erfüllt sind.**

Die slowakischen Arbeiter sind für diesen Zeitraum auf Grund ihres oben festgestellten gewöhnlichen Aufenthaltes (**§ 26 Abs. 2 BAO**) und Wohnsitzes (**§ 26 Abs. 1 BAO**) im Inland gemäß **§ 1 Abs. 2 EStG 1988** unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Der im letzten Satz des **§ 99 Abs. 2 Z 1 EStG 1988** bestimmte Ausschluss von Betriebsausgaben als Abzugspost bei der Nettobesteuerung ist deshalb auf die Lohnaufwendungen für die slowakischen Arbeiter mangels deren beschränkter Einkommensteuerpflicht in Österreich nicht anwendbar.

Es erübrigt sich deshalb auf die seitens Bf im Eventualantrag nur behauptete (nicht näher begründete) EU-Rechtswidrigkeit dieser Einschränkung einzugehen (vgl. **Kofler in ÖStZ 2007, S 79ff**).

## Rechnerische Darstellung

Dazu wird wie im Spruch auf das diesem Erkenntnis als Beilage angeschlossene Berechnungsblatt verwiesen. Aus den dort ausgewiesenen Monatsbeträgen ergeben sich im Vergleich mit dem bekämpften Bescheid folgende Jahressummen:

| Jahre                                                                                          | 2011             | 2012              |                  | 2013             | 2014             |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|-------------------|------------------|------------------|------------------|
| Monate                                                                                         | 5-12             | 1-7               | 8-12             | 1-12             | 1-10             |
| Entsendungsvergütung                                                                           | 60.764,95        | 216.062,47        | 238.583,64       | 563.402,50       | 513.434,46       |
| Lohn slovak. Arbeiter                                                                          |                  |                   | -154.825,34      | -386.789,10      | -332.378,82      |
| LNK 34,4 %                                                                                     |                  |                   | -53.259,92       | -133.055,45      | -114.338,31      |
| Bemessungsgrundlage                                                                            | <b>60.764,95</b> | <b>216.062,47</b> | <b>30.498,38</b> | <b>43.557,95</b> | <b>66.717,33</b> |
| Abzugsteuer 20%                                                                                | <b>12.152,99</b> | <b>43.212,49</b>  |                  |                  |                  |
| Abzugsteuer 25%                                                                                |                  |                   | <b>7.624,60</b>  | <b>10.889,49</b> | <b>16.679,33</b> |
| bisher                                                                                         | 12.152,99        | 87.520,01         |                  | 112.680,50       | 102.686,89       |
| Summe bisher: 315.040,39 € - <b>Summe lt. Erkenntnis: 90.558,90 €</b> (Differenz 224.481,49 €) |                  |                   |                  |                  |                  |

Deshalb war spruchgemäß zu entscheiden.

## Zum Spruchpunkt Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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.

Eine derartige Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Die Entscheidung war vielmehr im Wege der Beweiswürdigung zu treffen. Deshalb ist keine Revision zulässig,

Linz, am 22. Juni 2021