

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende R1, die Richterin R2 sowie die fachkundigen Laienrichter ***1*** und ***2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Eckhardt Wirtschaftsprüfung und SteuerberatungsgmbH, Hauptstraße 58, 7033 Pötsching, über die Beschwerden jeweils datiert vom 9. November 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich) jeweils datiert vom 6. Oktober 2015 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2011-2013, Körperschaftsteuer für die Jahre 2011-2013, Haftungsbescheide hinsichtlich Abzugsteuer gem. § 99 EStG 1988 für die Jahre 2010-2014 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2011-2013, Steuernummer **** in Anwesenheit der Schriftführerin V W zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

III. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Haftung hinsichtlich Kapitalertragsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

IV. Die Beschwerde gegen die Haftungsbescheide betreffend Abzugssteuer gem. § 99 EStG 1988 für die Jahre 2010 bis 2014 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführin (Bf.) betrieb in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung eine Erzeugung von Kunststoffteilen.

Im Zuge einer Außenprüfung wurden nachstehende Feststellungen getroffen (s. Bericht vom 6.10.2015):

„Tz 1 Abzugssteuer gem. § 99 EStG 1988

Bei den Konten „5700“ und „7200“ wurden Aufwendungen geltend gemacht, welche die Gestellung von Arbeitskräften der slowenischen Firma A B d.o.o. und der ungarischen Firma C D Kft betreffen. Die „sonstigen Leistungen“ wurden von den jeweiligen Firmen in der MIAS-Datenbank erfasst.

A B d.o.o.

Zwischen der Bf. und A B d.o.o. wurden jährlich schriftliche Vereinbarungen über die Bereitstellung von Leiharbeitern abgeschlossen.

Fünf Beschäftigte der Firma A B d.o.o. (***3***, ***4***, ***5***, ***6*** und ***7***), welche bei der Bf. arbeiteten, erstatteten bei der ho. Finanzpolizei am 03.09.2014 bezüglich einer Kündigung und Nichtauszahlung des Restlohnes Anzeige. Im Zuge eines darauffolgenden Verwaltungsstrafverfahrens bei der Bezirkshauptmannschaft Baden wurde seitens der rechtsfreundlichen Vertretung der Bf., Kanzlei Stoltzka Partner Rechtsanwälte OG, unter anderem folgende Rechtfertigung vom 16.01.2015 abgegeben:

„Zwischen der Bf. und den fünf betroffenen Personen bestand zu keiner Zeit ein Arbeitsverhältnis, vielmehr wurden diese Personen der Bf. von dem slowenischen Unternehmen A B d.o.o., Adr.2, als Leiharbeiter überlassen. Arbeitsverträge bestanden ausschließlich zwischen den Leiharbeitern und der A B d.o.o.. Dementsprechend waren die Leiharbeiter bei der A B d.o.o. als Arbeitnehmer angemeldet und aufgrund ihrer Arbeitsverträge auch in Slowenien krankenversichert.“

Aufgrund von Recherchen der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse mit der Slowenischen Verbindungsstelle konnte in Erfahrung gebracht werden, dass die oa. Personen nur für Teile der Beschäftigungszeiten zur Sozialversicherung gemeldet wurden und die

Arbeitsverhältnisse daher nur in diesen Zeiten slowenischen Rechtsvorschriften unterliegen. Es wurde am 09.06.2015 seitens der NÖGKK eine Tabelle der Versicherungszeiten in Slowenien und die in Österreich ausstehenden Versicherungszeiten an die Bf. übermittelt.

Aufgrund dieser Tabelle wurden seitens der steuerlichen Vertretung nachträglich Lohnzettel erstellt.

Seitens der Bp wird die Differenz zwischen den geltend gemachten Aufwendungen und den gemeldeten Bruttolöhnen der Abzugssteuer unterzogen.

C D Kft.

Im Prüfungszeitraum wurden Rechnungen der oa Firma als Aufwand geltend gemacht. Als Leistungen wurden in den Rechnungen, welche monatlich ausgestellt wurden, „Instandhaltungsarbeiten“ angeführt. Die Rechnungsbeträge wurden auch in der MIAS-Datenbank als „sonstige Leistung“ erfasst. Laut IWD-Abfrage umfasst die Geschäftstätigkeit

- 1) Sonstige Bauinstallationen
- 2) Sonstige Beherbergungsstätten
- 3) Sonstige Überlassung von Arbeitskräften und
- 4) Erbringung von Dienstleistungen für den Unterricht

Laut steuerlicher Vertretung wurden diese Dienstleistungen für den Bau des neuen Firmengebäudes erbracht.

Es lag somit eine Entsendung von Arbeitskräften vor.

Abgabenrechtliche Würdigung

Eine Verpflichtung zur Abfuhr der Abzugssteuer kommt von vorherein nur in ganz bestimmten, in § 99 EStG 1988 ausdrücklich genannten Fällen in Frage, wenn zusätzlich beschränkte Steuerpflicht nach § 98 EStG 1988 und insbesondere die dort jeweils geforderte Inlandsverknüpfung besteht. Dazu zählt, wie in gegenständlichen Fällen, die Gestellungsvergütung an ausländische Arbeitskräfteüberlassungen, soweit die Arbeitskräfte im Inland tätig sind. Bis zum 15. des Folgemonats muss die Abzugssteuer an das Betriebs- bzw Wohnsitzfinanzamt abgeführt und eine Mitteilung auf dem Formular „E19“ übermittelt werden. Außerdem sind Aufzeichnungen nach § 101 Abs. 2 EStG 1988 zu führen. Unter bestimmten Voraussetzungen besteht unter genau festgelegten Voraussetzungen die Möglichkeit, beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (FA38) einen Bescheid zur Befreiung von der besonderen Abzugssteuer zu erhalten. In den gegenständlichen Fällen ist dies jedoch nicht durchgeführt worden.

Aus den vorgenannten Gründen übernimmt die Bf. die Haftung des geschuldeten Steuerbetrages und werden die in den Rechnungen angeführten Beträge daher der Abzugssteuer unterzogen. Der Steuerabzug beträgt 20% des vollen Betrages der Einnahmen (Betriebseinnahmen). Übernimmt der Schuldner die Steuer zugunsten des Gläubigers, so ist der übernommene Betrag als Leistung des Schuldners den Einnahmen (Betriebseinnahmen) hinzuzurechnen. Der Steuerabzug ist vom Schuldner in dem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem die Einkünfte dem Gläubiger (Steuerschuldner) zufließen.

Gemäß § 99 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 unterliegt der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder Gewinnanteile der Abzugssteuer.

Da die in den Rechnungen angeführten Beträge zur Gänze ausbezahlt wurden und die 20%ige Steuer seitens der Bf. nicht einbehalten wurde, unterliegt die vom Schuldner übernommene Abzugssteuer als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug und werden die ausbezahlten Beträge daher der 25%igen Abzugssteuer unterzogen!

Betreffend der Haftung ergeht ein gesonderter Haftungsbescheid.

	2010	2011	2012	2013	2014
C D Kft.	4.254,00	34.052,00	8.852,00	0,00	0,00
A B d.o.o.	0,00	0,00	168.705,00	232.650,00	75.690,00
Abzügl. Gehälter (GPLA)	0,00	0,00	-34.596,00	0,00	-30.129,00
Lohnnebenkosten 10% gesch.	0,00	0,00	-3.460,00	0,00	-3.013,00
BMGI	4.254,00	34.052,00	139.501,00	232.650,00	42.548,00
Davon 25% gerundet	1.063,00	8.513,00	34.875,00	58.162,00	10.637,00
Abzugssteuer daher	1.063,00	8.513,00	34.875,00	58.162,00	10.637,00

Tz 2 Honorare an Dritte

Beim Konto „7541“ wurden unter anderem Zahlungen an Herrn E F, Adr.3, als Aufwand geltend gemacht.

Es wurden Rechnungen abwechselnd für ein Monat und für zwei Monate ausgestellt. Die Rechnungen beinhalten als Leistung „Honorare für Kundenaquisition in Bosnien Herzegowina“.

Näheres ist nicht angeführt. Unter Zahlungskonditionen ist bei sämtlichen Rechnungen „Bar“ angeführt und sind die Zahlungen weder vom Zahlungsempfänger bestätigt noch sind andere Zahlungsnachweise in den Buchhaltungsunterlagen ersichtlich.

Bei einer Vorbesprechung mit der steuerlichen Vertretung am 05.08.2015 im Beisein des Kollegen ADir. Baumgartner konnte folgendes in Erfahrung gebracht werden.

Herr E ist der Bruder von Frau H. Die Firma „G“ war ein Großkunde der Bf. und habe vorgehabt, den Firmensitz nach Bosnien Herzegowina zu verlegen. Dies wurde jedoch nicht durchgeführt. Somit wurde durch Herrn E versucht, andere Kunden in Bosnien Herzegowina zu gewinnen.

Herr E wird ab November 2013 als Dienstnehmer bei der Bf. beschäftigt und ist seit 30.10.2013 in Österreich polizeilich gemeldet.

Es wurde ersucht, aussagekräftige Unterlagen vorzulegen.

Am heutigen Tage wurde das Thema angesprochen und teilte die steuerliche Vertretung mit, dass Herr H noch keine Unterlagen vorgelegt hat und sei er noch dabei, eine Auflistung der Tätigkeiten zu erstellen. Warum dies Herr H selbst durchführt und keine Unterlagen von Herrn E vorgelegt werden, ist seitens der Bp nicht erklärlich.

Da bis dato keine Unterlagen vorgelegt wurden und seit dem Ersuchen bis dato bereits zwei Monate verstrichen sind, wird der Aufwand seitens der Bp nicht anerkannt.

Da Herr E ein Naheverhältnis zu der Bf. begründet und nicht glaubhaft gemacht wurde, welche Leistungen Herr E tatsächlich erbracht hat und ob er die Beträge auch nachweislich vereinnahmt hat, wird seitens der Bp eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen.

Die Kapitalertragsteuer wird von der Bf. getragen und ergeht ein gesonderter Haftungsbescheid.“

	2011	2012	2013
Verdeckte Gewinnausschüttung	28.530,00	43.800,00	3.600,00
Davon 1/3 KEST	9.510,00	14.600,00	1.200,00

Zur Wiederaufnahme wurde im Bp-Bericht betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 2010-2013 auf Tz 2 verwiesen.

Mit Bescheiden jeweils datiert vom 6.10.2015 schloss sich das Finanzamt den oa Feststellungen der Außenprüfung an, nahm die Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2011-2013 wieder auf und erließ neue Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2011-2013, Haftung hinsichtlich Abzugssteuer gem. § 99 EStG 1988 für die Jahre 2010-2014 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2011-2013.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 jeweils datiert vom 06.10.2015 wurden wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Mit gleichem Datum ergingen neue Sachbescheide hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2013, in welchen jeweils die Honorare an F E nicht anerkannt wurden und diese Beträge (2011 iHv € 28.530,00; 2012: iHv € 43.800,00; 2013 iHv € 3.600,00) als verdeckte Gewinnausschüttung gewinnerhöhend zugerechnet wurden.

Mit Haftungsbescheiden jeweils datiert vom 06.10.2015 für die Jahre 2010 bis 2014 betreffend Abzugssteuer wurde die Bf. gem. § 100 EStG 1988 als Schuldner der Einkünfte für die Einbehaltung und Abfuhr der Abzugssteuer gem. § 99 EStG 1988 in Anspruch genommen. Die Gesamtnachforderung für die Jahre 2010 bis 2014 beträgt € 113.250,00. Begründend wurde auf den Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung mit der Auftragsbuchnummer 122062/15 verwiesen.

Die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2011 bis 2013 jeweils datiert vom 06.10.2015 haben folgenden Inhalt:

„Aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gem. § 93 EStG 1988 an

Empfänger der Kapitalerträge (Steuerschuldner)	KESt Betrag in Euro
E F 2011	9.510,00
E F 2012	14.600,00
E F 2013	1.200,00

wird Kapitalertragsteuer geltend gemacht in der Höhe von € 25.310,00.

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 202 BAO und § 224 BAO wird die gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug verpflichtete Bf. zur Haftung der Kapitalertragsteuer in der Höhe von € 25.310,00 herangezogen und wird aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten. Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden durch Geltendmachung dieser Haftung zu Gesamtschuldnern.

Begründung:

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 haftet der Abzugsverpflichtete dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 202 Abs. 1 BAO sind Nachforderungen, wenn die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt, mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen.

Gemäß § 202 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekanntgegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Die Geltendmachung der Haftung ist eine Ermessensentscheidung (§ 20 BAO). Sie erfolgt im Hinblick auf die Pflichtverletzung bei Einhaltung und Abfuhr der gegenständlichen Kapitalertragsteuer(n) sowie im öffentlichen Interesse an der Durchsetzung und Einbringung der Abgabe(n). Der Ermessensübung entgegenstehende Umstände oder überwiegende Billigkeitsgründe liegen nicht vor.

Betreffend der weiteren Begründung wird auf den Bericht gem. § 150 BAO vom 6.10.2015 zu AB-Nr. 122062/15 verwiesen.“

Mit Eingaben jeweils datiert vom 09.11.2015 erhob der steuerliche Vertreter der Bf. gegen die oa Bescheide **Beschwerde** und führte **betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens** hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 wie folgt aus:

„Die Beschwerden richten sich gegen die Bescheide dem Grunde und der Höhe nach.

Bei dem in der Niederschrift zur Betriebsprüfung ausgezahlten Honoraren handelt es sich um Tätigkeiten die Herr E F in den Jahren 2011, 2012 und 2013 aufgrund seiner Sprachkenntnisse für die Bf. im Ausland erbracht hat und sollte dabei eine betriebliche Struktur im Ausland aufgestellt werden um eventuelle Auftragsverlagerungen von großen Kunden der Bf. ins Ausland zu verhindern. Es stellten deshalb die verausgabten Beträge jedenfalls Betriebsausgaben bei der Bf. dar und ist somit eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht anzunehmen. Bei der Stattgabe der Beschwerde würden sämtliche Kapitalerträge im Ausmaß von EUR 25.310,00 wieder gutgebracht werden und bitten wir deshalb diesen Betrag gem. § 212 a BAO auszusetzen. Eine Wiederaufnahme im Hinblick auf § 303 Abs 1 BAO ist eine Ermessensentscheidung im Sinn des § 20 BAO. Ermessensentscheidungen sind zu begründen: Die Begründung hat die für die Ermessensübung maßgeblichen Umstände der Erwägungen insoweit aufzuzeigen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich ist.

Weiters hat die Begründung, die für die Ermessensübung maßgeblichen Überlegung zu enthalten. Nur formelhaft auf den Grundsatz des Vorranges der Rechtsrichtigkeit zu verweisen, verstößt gegen die Begründungspflicht. Warum die in der Begründung ausgeführte Rechtsrichtigkeit überwiegen sollte ist nicht nachvollziehbar und überprüfbar. Wir bitten deshalb, die angesprochenen Aufhebungsbescheide bzw. die angesprochenen Wiederaufnahmebescheide für die Körperschaftsteuer 2011, Körperschaftsteuer 2012 und Körperschaftsteuer 2013 ersatzlos aufzuheben. Würde die belangte Behörde meiner Beschwerde folgen, wären somit auch die Sachbescheide außer Kraft gesetzt und würden somit folgende Abgaben gutgeschrieben werden. Körperschaftsteuer 2011 EUR 7.132,00, Körperschaftsteuer 2012 EUR 10.950,00 und Körperschaftsteuer 2013 EUR 900,00, in Summe EUR 18.982,00. „

In der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 wurde wie folgt ausgeführt:

„Bei dem in der Niederschrift zur Betriebsprüfung ausgezahlten Honoraren handelt es sich um Tätigkeiten die Herr E F in den Jahren 2011, 2012 und 2013 aufgrund seiner Sprachkenntnisse für die H GmbH im Ausland erbracht hat und sollte dabei eine betriebliche Struktur im Ausland aufgestellt werden um eventuelle Auftragsverlagerungen von großen Kunden der Firma ***Bf1*** ins Ausland zu verhindern. Es stellten deshalb die verausgabten Beträge jedenfalls Betriebsausgaben in der Bf. dar und ist somit eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht anzunehmen. Bei der Stattgabe der Beschwerde würden sämtliche Kapitalerträge im Ausmaß

von EUR 25.310,00 wieder gutgebracht werden und bitten wir deshalb diesen Betrag gem. § 212 a BAO auszusetzen. Aufgrund der Ausführungen bitten wir den Körperschaftbescheid 2011 aufzuheben und Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2011 in Höhe von EUR 178.031,56, für 2012 in Höhe von EUR 136.802,56 und für 2013 in Höhe von EUR 244.857,10 festzusetzen. Sollte meiner Beschwerde stattgegeben werden, würde die festgesetzte Steuer für 2011 in Höhe von EUR 7.132,00, für 2012 in Höhe von EUR 10.950,00 und für 2013 in Höhe von EUR 900,00, somit insgesamt in Höhe von EUR 18.982,00 festgesetzt werden, sodass wir für diesen Betrag in Höhe von EUR 18.982,00 den Antrag stellen, diesen Betrag gem. § 212 a BAO auszusetzen.“

Die Beschwerde gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 wurde wie folgt begründet:

„Bei dem in der Niederschrift zur Betriebsprüfung ausgezahlten Honoraren handelt es sich um Tätigkeiten die Herr E F in den Jahren 2011, 2012 und 2013 aufgrund seiner Sprachkenntnisse für die H GmbH im Ausland erbracht hat und sollte dabei eine betriebliche Struktur im Ausland aufgestellt werden um eventuelle Auftragsverlagerungen von großen Kunden der Firma ***Bf1*** ins Ausland zu verhindern. Es stellten deshalb die verausgabten Beträge jedenfalls Betriebsausgaben bei der Bf. dar und ist somit eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht anzunehmen. Bei der Stattgabe der Beschwerde würden sämtliche Kapitalerträge im Ausmaß von EUR 25.310,00 wieder gutgebucht werden und bitte deshalb diesen Betrag gem. § 212 a BAO auszusetzen.“

In der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend Abzugssteuer gem. § 99 EStG 1988 wurde begründend ausgeführt:

„Bei der vorangehenden Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass für Leistungen aus Arbeitskräfteüberlassung die Abzugsteuer gem. § 99 EStG nicht einbehalten wurde. Es ist jedoch darauf zu verweisen, dass das Finanzamt festgestellt hat, dass die ausländischen Unternehmen sämtliche Beträge in den zusammenfassenden Meldungen offengelegt haben, sodass jedenfalls eine Versteuerung der Honorare im Ausland durchgeführt wurde. Zusätzlich wurde noch 25 % Abzugsteuer angesetzt und ist dies meiner Meinung nach im Hinblick auf den Einkommensteuerkommentar Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, RZ 26 im genannten Kommentar unzulässig und wird im Kommentar wie folgt ausgeführt: "Unterlässt der Abzugspflichtige den Steuerabzug und wird er zur Haftung herangezogen (§ 100 Abs 2), darf nicht von vornherein angenommen werden, dass er auch beabsichtigt die Abzugsteuer nach § 99 selbst zu tragen (vgl. Erkenntnis 26.02.1979, 1525/27, 1979, 266). Dafür bedarf es einer vertraglichen oder konkludenten Vereinbarung (vgl. Hofstätter/Reichel gem. § 99 TZ 4).

Eine solche vertragliche bzw. konkludente Vereinbarung gibt es im vorliegenden Fall nicht und wäre deshalb die Abzugsteuer wie folgt festzusetzen. 2010 EUR 851,00, 2011 EUR 6.810,00, 2012 EUR 27.900,00, 2013 EUR 46.530,00 und 2014 EUR 8.510,00. Bei Stattgabe der Beschwerde würde die Abzugsteuer EUR 90.601,00 betragen, wurden jedoch vorgeschrieben

EUR 113.250,00, sodass die Differenz in Höhe von EUR 22.649,00 bis zur Erledigung meiner Beschwerde gem. § 212 a BAO auszusetzen ist.“

Abschließend stellt der steuerliche Vertreter der Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

In **einem ergänzenden Schriftsatz vom 16.08.2016** führte der steuerliche Vertreter betreffend Haftungsbescheid betreffend Abzugssteuer gem. § 99 EStG 1988 aus:

„Der Geschäftsführer der A B GmbH in Slowenien betreut auch in Wien Kapitalgesellschaften und wurden Aufträge wie auch Rechnungen von Wien an die Bf. nach Bad M versendet. Aufgrund dieser Tatsache ist davon auszugehen, dass die A B GmbH auch in Österreich eine Betriebsstätte hatte und sind deshalb Abzugssteuern gem. § 99 EStG 1988 nicht vorzuschreiben. In der Beschwerde vom 09.11.2015 wurde vorläufig nur die 25%ige Vorschreibung bekämpft und dehnen wir die Beschwerde dahingehend aus, dass hinsichtlich der A B GmbH keine Abzugssteuer gem. § 99 EStG vorzuschreiben ist und betragen diese 20%ige Abzugssteuer für das Jahr 2012 € 26.129,80, für das Jahr 2013 € 46.530,00 und für das Jahr 2014 € 8.509,60 somit in Summe € 81.169,40...“

Mit **Beschwerdevorentscheidungen jeweils datiert vom 2.12.2016** wurden die Beschwerden gegen die oa Bescheide als unbegründet abgewiesen.

In der gesondert zugegangenen Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

„Bei einer bei der Bf. für die Jahre 2011 bis 2013 durchgeführten Betriebsprüfung wurden unter anderem Honorare an Dritte nicht anerkannt und als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet. Diese als Honorare bezeichneten Zahlungen erfolgten an E F mit einer Adresse in Bosnien/Herzegowina. Es erfolgte keine nähere Leistungsbeschreibung, die Zahlung erfolgte bar, es liegt keine Bestätigung des Zahlungsempfängers vor oder sind anderweitige Nachweise in den Buchhaltungsunterlagen vorhanden. Der Zahlungsempfänger E F ist der Bruder der Gesellschafterin.

Gegen diese Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung, die daran anschließende Vorschreibung von Kapitalertragsteuer sowie die Wiederaufnahme des Verfahrens wenden sich die Beschwerden.

Weiters wurde im Rahmen der Betriebsprüfung Abzugsteuer gem. § 99 EStG aufgrund der Gestellung von Arbeitskräften durch eine slowenische und eine ungarische Firma vorgeschrieben. Die Arbeitskräfte unterlagen nur einen Teil der Zeit den slowenischen Rechtsvorschriften, es fehlten Versicherungszeiten im Inland. Für diesen Zeitraum wurden Lohnzettel erstellt und dementsprechend die Abzugsteuer festgesetzt. Auch dagegen richtet sich die Beschwerde.

Betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren wird von der Bf. vorgebracht, es handle sich bei den Honoraren des E F um Ausgaben für Tätigkeiten, die er aufgrund seiner Sprachkenntnisse für die Bf. im Ausland erbracht habe.

E F sollte eine betriebliche Struktur im Ausland aufstellen um eine mögliche Auftragsverlagerung von Kunden der Bf. zu verhindern. Deshalb würden diese Ausgaben jedenfalls Betriebsausgaben darstellen. Die Wiederaufnahme sei eine Ermessensentscheidung, welche zu begründen sei. Dabei seien die maßgeblichen Umstände der Erwägungen aufzuzeigen um eine Nachprüfbarkeit zu gewährleisten. Eine formelhafte Wiedergabe würde nicht ausreichen, das Überwiegen der Rechtsrichtigkeit sei nicht nachvollziehbar. Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuer und die Kapitalertragsteuer führen gleichlautend betreffend die Tätigkeiten des E F wie in der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme aus.

In der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid Abzugssteuer wird ausgeführt, die ausländischen Unternehmen hätten sämtliche Beträge in den zusammenfassenden Meldungen offengelegt und somit jedenfalls eine Besteuerung im Ausland durchgeführt. Eine zusätzliche Festsetzung von Abzugssteuer in der Höhe von 25% sei mit Verweis auf Kommentarliteratur unzulässig. Der Abzugsverpflichtete habe die Steuer nicht selbst getragen und deshalb sei eine Bemessung mit 20% vorzunehmen. In der Ergänzung vom 16.08.2016 zur Beschwerde gegen die Abzugsteuer wird weiters vorgebracht, der Geschäftsführer der slowenischen Gesellschaft (A B d.o.o.) betreue auch in Wien Kapitalgesellschaften und es seien dabei von Wien Rechnungen an die Bf. versandt worden, weshalb davon auszugehen sei, dass die slowenische Gesellschaft eine Betriebsstätte in Österreich habe und schon aus diesem Grund keine Abzugsteuer festzusetzen sei.

Das Finanzamt hat dazu erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Im Bericht über die Betriebsprüfung wurde die Ausübung des Ermessens unter Verweis auf die Ergebnisse der Prüfung begründet. Die Ausführung beinhaltet die gesetzlich vorgesehene Interessensabwägung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Alleine die Tatsache, dass dies durch einen formelhaften Textbaustein erfolgte, ändert nichts an der rechtmäßigen Vorgangsweise der Behörde. Die Wiederaufnahme dient grundsätzlich dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Sie darf somit aus Ermessensüberlegungen nur ausnahmsweise unterbleiben (vgl. Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 66). Es lagen keine geringen steuerlichen Auswirkungen vor (~ € 19.000), es war somit dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen und die Wiederaufnahme zu verfügen.

Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer:

Im Bericht der Betriebsprüfung wird ausdrücklich ausgeführt weshalb es zur Beurteilung der Zahlungen an den Bruder der Gesellschafterin als verdeckte Gewinnausschüttung kam. Es lagen keinerlei tatsächliche Zahlungsnachweise vor, die Zahlungen sollen bei Beträgen von insgesamt € 75.930 in bar erfolgt sein. Es wurden trotz Aufforderung im Rahmen der Betriebsprüfung keine weiteren Unterlagen zur tatsächlichen Leistungserbringung oder den Modalitäten der Zahlungen beigebracht. Dies geschah auch in der Beschwerde nicht, das Vorbringen beschränkt sich auf die bloße Behauptung, dass E F aufgrund seiner Sprachkenntnisse Leistungen für die Bf. im Ausland zum Zwecke der Aufstellung einer betrieblichen Struktur erbracht habe, weshalb die Ausgaben als Betriebsausgaben anzuerkennen seien. Dieses Vorbringen allein, ohne weitere bereits während der Betriebsprüfung geforderter Nachweise, vermag zu keiner geänderten Beurteilung zu führen.

Die Festsetzung der Kapitalertragsteuer ist eine direkte Auswirkung der Feststellung betreffend die verdeckte Gewinnausschüttung, es wird in der Beschwerde zur Kapitalertragsteuer kein zusätzliches Vorbringen erstattet.

Abzugsteuer:

Beschwerdegegenständlich war ursprünglich nur die Höhe der Abzugsteuer von 25%. Die Bf. verweist auf Literatur in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG-Kommentar und Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, welche beide Bezug nehmen auf ein Erkenntnis des VwGH aus dem Jahr 1979 zum EStG 1972 (VwGH 1525/77). Demnach wäre bei Heranziehung zur Haftung nicht von vornherein davon auszugehen, dass der Abzugsverpflichtete auch die Abzugsteuer selbst trägt. Dazu müsste eine vertragliche oder konkludente Vereinbarung vorliegen, welche im konkreten Fall nicht gegeben wäre. Aus diesem Grund wäre die Abzugsteuer mit 20% festzusetzen. Es ist aufgrund des gesamten Verhaltens des Schuldners jedoch im vorliegenden Fall zweifelsohne davon auszugehen, dass auch die Steuer übernommen werden sollte. Dies wurde von der Betriebsprüfung im Bericht ausführlich dargestellt und es liegt somit zumindest eine konkludente Vereinbarung durch längeres Dulden (seit zumindest 2010) zur Übernahme vor (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG, § 99 Tz 4).

Das erweiterte Beschwerdevorbringen vermag nichts an der grundsätzlichen Zulässigkeit der Festsetzung von Abzugssteuer zu ändern. Ein Steuerabzug nach § 99 Abs 1 EStG hat unabhängig von einer allfälligen inländischen Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen zu erfolgen (Rz 8009 EStR 2000). Unabhängig davon würde eine Betriebsstätte eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes dient, erfordern (§ 29 BAO). Das bloße Tätigwerden des Geschäftsführers der slowenischen Gesellschaft in Wien (Betreuung von Kapitalgesellschaften), erfüllt nicht die Voraussetzungen des § 29 BAO für eine Betriebsstätte. Im österreichischen Firmenbuch ist keine Eintragung zu einer „A B“ vorhanden.

Die Beschwerden waren daher im Sinne der obigen Ausführungen abzuweisen. „

Mit Eingaben jeweils datiert vom **02.01.2017** stellte die steuerliche Vertretung der Bf. gegen die oa Beschwerdevereinsentscheidungen jeweils datiert vom 2.12.2016 einen **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde an das Verwaltungsgericht und einen Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat.

Mit **Bericht vom 16. Jänner 2017** legte die belangte Behörde den Akt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerden.

Nach Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht wurde mit Eingabe vom **17.07.2017** in einem **Nachtrag zur Beschwerde** vom 09.11.2015 gegen den Haftungsbescheid vom 06.10.2015 hinsichtlich Abzugssteuer ergänzend auf das VwGH-Erkenntnis vom 15.09.2016, 2013/15/0136 verwiesen, in dem ausgeführt wird, dass die Abzugssteuer für einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Überlassenden nicht mehr zu einem höheren Besteuerungsniveau führen darf, als die tarifmäßige Steuer auf die Nettoeinkünfte, die bei einem inländischen Überlasser zum Tragen kommen würde. Nachdem im vorliegenden Fall jedenfalls die Betriebsausgaben (Lohnaufwendungen) bekannt seien, sei die Möglichkeit einer Nettobesteuerung gegeben.

Im Zuge des Verfahrens vor dem BFG wurde mit **Vorhalt vom 24. März 2022** die Bf. aufgefordert zu nachstehendem Punkt Stellung zu nehmen:

„Durch die mit dem BudgetbegleitG 2007, BGBl I 24, erfolgte Novellierung des § 99 Abs. 2 EStG 1988 wurde die bisherige Regelung zur Bruttoabzugssteuer in die Z 1 leg cit aufgenommen und in der Z 2 leg cit aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen auch die Möglichkeit einer Netto-Abzugssteuer eröffnet.

In Ihrer Eingabe vom 17.07.2017 (Nachtrag zur Beschwerde vom 09.11.2015 gegen den Haftungsbescheid vom 06.10.2015) beziehen Sie sich auf ein Erkenntnis des VwGH vom 15.09.2016, 2013/15/0136. Dieses Erkenntnis bezieht sich auf die Jahre 2000 bis 2002.

Wollten Sie mit dem Hinweis auf das oa Erkenntnis auf die Nettobesteuerung gem. § 99 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 Bezug nehmen?

Wenn ja, wird einerseits um Darstellung, dass die rechtlichen Voraussetzungen dieser Regelung erfüllt sind, und andererseits um eine zahlenmäßige Darstellung des Beschwerdebegehrens ersucht.“

Mit **Eingabe vom 26. April 2022** nahm die steuerliche Vertretung der Bf. Stellung und führte dazu aus, dass es neben dem Nachtrag vom 17.07.2017 auch einen Nachtrag vom 16.08.2016 gegeben habe und dabei ausgeführt worden sei, dass nach Meinung der steuerlichen Vertretung die Fa. A B GmbH eine Betriebsstätte in Österreich habe und somit Abzugssteuern gem. § 99 EStG 1988 nicht einzubehalten sei.

Hinsichtlich der Ausführungen im Vorhalt werde auf den Artikel von Kollegen Prof. Dr. Stefan Bendinger verwiesen, wo er im WT Fachjournal 01/2017 auf Seite 32 unter Punkt 7 wie folgt ausführt:

„Da der ausländische Arbeitskräfteüberlasser selbst mangels inländischer Betriebsstätte weder gem. § 98 EStG noch nach DBA-rechtlichen Grundsätzen in Österreich steuerpflichtig ist (keine Betriebsstätte durch „Passivleistungen“), ist die Erhebung einer Quellensteuer auf die gesamte Gestellungsvergütung zu hoch gegriffen. Denn tatsächlich besteht die Vergütung für die Gestellung von Arbeitskräften idR maximal zur Hälfte aus Arbeitslohn und zur anderen Hälfte aus Lohnnebenkosten, Gemeinkosten und Gewinn. Der Gesetzgeber könnte das Problem lösen, indem Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften aus § 98 Abs. 1 Z 3 und § 99 Abs. 1 Z 5 EStG eliminiert werden, die Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ins Inland überlassener Arbeitnehmer in § 70 EStG geregelt wird und die Steuerbemessungsgrundlage mit 50% der Gestellungsvergütung festgeschrieben wird. Eine solche Lösung ist (allerdings auf Basis des vollen Betrages der Bezüge) in § 70 Abs. 1 Z 2 EStG bereits für unselbständig tätige Schriftsteller, Vortragende, Künstler, Sportler, Artisten und Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen vorgesehen.

Auf diese Weise wäre auch im Verhältnis zum Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers klargestellt, dass Steuersubjekt der österreichischen Abzugsteuer der überlassene Arbeitnehmer und nicht der ausländische Arbeitskräfteüberlasser ist.“

Hinsichtlich des Schreibens vom 16.08.2016 betreffend Betriebsstätte der A B GmbH in Österreich ist ein Einbehalt im Sinne des § 99 EStG rechtswidrig.“

Im Zuge der **mündlichen Verhandlung wurde am 3. August 2022** ergänzend vorgebracht:

Betreffend Honorare an den Bruder:

Der steuerliche Vertreter brachte vor, dass F E im Finanzstrafverfahren der Bf. als Zeuge einvernommen worden sei und es eine schriftliche Stellungnahme gegeben habe.

Nach den Angaben des K H sollte Herr E in Bosnien versuchen, eine weitere Betriebsstätte der Bf. aufzubauen, damit in Bosnien verschiedene Nacharbeiten kostengünstiger produziert werden können. Das sei letztendlich aber nicht erfolgreich gewesen. Herr E sei dann in Österreich als Dienstnehmer bei der Bf. eingetreten. Mit Herrn E habe es für seine Aufgaben in Bosnien nur eine mündliche Beauftragung gegeben.

Auf Vorhalt von R2, dass im Akt Rechnungen des Herrn E über die Honorare aufliegen würden, aber ohne Bestätigung, dass Zahlungen erhalten worden seien, erwiderte Herr H, dass Herr E in der Zeugenaussage bestätigt habe, die Zahlungen erhalten zu haben.

Zum Akt genommen wurden eine schriftliche Stellungnahme des Herrn E als Zeuge vom 12.6.2020 im Finanzstrafverfahren und eine Zusammenstellung der Aufgaben des Herrn E vom 10.12.2015, verfasst von Herrn H.

Der steuerliche Vertreter bringt vor, dass die Fa. G 50 bis 60% des Umsatzes der Bf. ausmache. Die Androhung der Fa. G, die Produktion zu verlagern, sei der Hintergrund gewesen, dass die Bf. versucht hätte, die Produktion nach Bosnien zu verlagern.

Über Befragen des Vertreters des Finanzamtes gibt Herr H an:

Über die Tätigkeit von Herrn E habe es keinerlei schriftlichen Dokumentationen gegeben. Es sei alles nur mündlich besprochen worden. Er sei mit seiner Frau persönlich nach Bosnien gereist, um sich Produktionshallen anzusehen, die in Frage gekommen wären. Diese Hallen hätten aber renoviert werden müssen, das wäre wirtschaftlich nicht vernünftig gewesen. Fotos hätten sie davon keine gemacht.

Die Rechnungen des Herrn E habe dieser wahrscheinlich bei der Bf. im Büro selbst geschrieben. Er habe Tankrechnungen und Restaurantrechnungen gebracht. Letztlich sei aber eine Pauschale verrechnet worden, in denen diese Aufwendungen enthalten gewesen seien. Es habe sich um banale Beträge gehandelt. Er könne nicht sagen, ob sie diese Rechnungen aufgehoben haben.

Auf die Frage des Vertreters des Finanzamtes, dass in den Rechnungen „Kundenakquisition“ angeführt sei, aber so wie es jetzt geschildert worden sei, habe es auch andere Tätigkeiten gegeben, führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Kundenakquisition nur ein Teilbereich gewesen sei.

Auf Befragen des Beisitzers gab Herr H an, dass er nicht sagen könne, ob Herr E die erhaltenen Honorare damals in Bosnien versteuert habe.

Betreffend Arbeitskräftegestellung wurde ergänzend ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter zitiert aus Bendlinger, Int. Steuerrecht, S. 291, RZ 241: „Sollte die Arbeitskräftegestellung über eine inländische Betriebstätte des ausländischen Gestellers erfolgen, so wird bei Anwendbarkeit eines abkommens- oder unionsrechtlichen Diskriminierungsverbotes die Abzugsbesteuerung unterbleiben können...“

Ebenfalls zitiert wird das VwGH-Erkenntnis vom 23.4.2021, Ra 2020/13/0089: „70% ist Gestellungsentgelt und 30% wären unbesteuert zu belassen“.

Die Fa. B habe in Wien ihren Geschäftssitz und sei im Firmenbuch seit 19.3.2010 eingetragen. Der genaue Firmenwortlaut sei B J GmbH, Adresse 4. Auf den gegenständlichen Rechnungen

sei die österreichische Mailadresse angeführt. Es sei keine Abzugssteuer festzusetzen, weil sonst eine Betriebsstättendiskriminierung vorliegen würde.

Es sei keine Abzugssteuer bei der Auszahlung an die Gestellungsfirmen einbehalten worden, weil die Bf. der Meinung war, dass dies nicht erforderlich sei.

Es sei nie vereinbart gewesen, dass die Bf. die Abzugssteuer übernimmt. Die Fa. B sei von der Rechtsanwältin der Bf. mit Schreiben vom 29.8.2016 aufgefordert worden, betreffend Arbeitskräfteüberlassung die beiliegenden Erklärungen samt Ansässigkeitsbestätigungen der slowenischen Steuerverwaltung zu übermitteln. Die Fa. B habe jedoch nie geantwortet. Für die Fa. C gab es keine solche Aufforderung.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte vor, dass dieses Schreiben an die Fa. B keine Rückforderung der Abzugssteuer sei, sondern es gehe um die Ansässigkeitsbestätigungen. Daher würde sich daran nichts ändern, dass von der Bf. die Abzugssteuer dauerhaft übernommen worden sei.

Eine Betriebsstätte der Fa. B sei von der Bf. durch den Hinweis auf den Firmenbuchauszug einer Firma, die ebenfalls B im Firmennamen trägt, nicht nachgewiesen worden.

Herr H erwidert, dass eine Betriebsstätte der Fa. B in Österreich vorliegen würde, weil ja über den Standort in Wien der gesamte Mailverkehr mit der Fa. B jahrelang abgewickelt worden sei.

Über Befragen der Vorsitzenden hinsichtlich Nettobesteuerung, beantragte der steuerliche Vertreter in eventu, eine Besteuerung von 70% lt. VwGH vorzunehmen bzw. von 50% lt. Literaturmeinung.

In der mündlichen Verhandlung wurden nachstehende Schriftstücke vorgelegt:

1.) Zeugenaussage des Herrn F E vom 12. Juni 2020

Gegenstand der schriftlichen Zeugenbefragung war die Geschäftsbeziehung des F E zu K H bzw. zur H GmbH in den Jahren 2011 bis 2013.

„a. Seit wann kennen Sie Herrn K H bzw auf welche Weise sind Sie mit ihm bzw. der Fa. H GmbH in Kontakt getreten?

1996 Persönlicher Kontakt bei der Hochzeit mit meiner Schwester

b. Von der H GmbH wurden im Rahmen der Buchhaltung ua Zahlungen an Sie als Aufwendungen geltend gemacht. In diesem Zusammenhang finden Sie in den Beilagen exemplarisch einige Rechnungen:

Welche Leistungen Ihrerseits liegen diesen Rechnungen jeweils zugrunde?

Durch den Mitbewerb der Bf. wurden diesen die Aufgabe gestellt in Niedriglohnländern Fertigungen aufzubauen.

c. Auf den Rechnungen scheint als Leistungsinhalt „Kundenaquisition in Bosnien Herzegowina“ auf. Um welche Kunden hat es sich gehandelt? Führen Sie im Rahmen Ihrer Beantwortung Details zu den jeweiligen Leistungen an.

Findung von möglichen Produktionsstätten, Fertigungsmöglichkeiten, Lieferantenfindung im Bereich von Werkzeugbau Karton-, Paletten-, Transportmöglichkeiten; mögliche Mitarbeiter

d. Wie erfolgte die Bezahlung der von Ihnen gelegten Rechnungen?

Barzahlung aus der Firmenkassa in den Büroräumen der Bf. (damals hatte ich noch kein Konto in Österreich)

e. Können Sie für die Zahlungen Empfangsbestätigungen bzw andere Nachweise übermitteln?

Ich kann persönlich den Erhalt der Rechnungsbeträge in den jeweils angegebenen Summen bestätigen“

2.) Schreiben vom 10.12.2015 verfasst von K H

Betrifft: Aufgaben von F E als selbständiger Mitarbeiter für den Zeitraum vom 01.04.2011 bis 31.12.2013

„Folgende Aufgaben haben wir mit Ihnen besprochen und vereinbart, welche Sie als Selbständiger Mitarbeiter für den Zeitraum vom 01.04.2011 bis 31.12.2013 gegen den Erhalt von einer Honorarnote zu erfüllen haben.

„1) Für die von uns angenommen Aufträge zur Fertigung von dem Artikel M Ausgießer, welchen wir in einer Stückzahl von 1.1 Mio Stück im Spritzgießverfahren in Österreich an dem Standort NO zu fertigen haben, benötigen wir eine Kostengünstige Möglichkeit die Teile Einzelstück weise in einen Kunststoffbeutel zu verpacken und diesen mit einem Aufkleber zu versehen.

2) Für die von uns angenommenen Aufträge zur Fertigung von dem Artikel Scheibenkratzer und Scheibenwischer für die Fa. L von 0,15 -0,25 Mio Stück bestimmt für den Endkunden Hofer und Aldi. Diese welche haben wir Spitzgießverfahren in Österreich an dem Standort NO zu fertigen, benötigen aber eine Kostengünstige Möglichkeit dieses aus 3 Einzelteilen bestehendes Produkt zu Montieren und 1 bis 2 Stk Fertigprodukte pro Verpackung in ein Tiefziehverpackung Ein zu schweißen. Die Maschinellen Einrichtung zu Verschweißung wird von der Fa. L Beigestellt.

3) Für die von uns angenommenen Aufträge zur Fertigung von dem Artikel für die Fa. G Fahrzeugteile welchen wir im Spritzgießverfahren in Österreich an dem Standort NO nicht

mehr wettbewerbsfähig erzeugen können, benötigen wir eine kostengünstige Möglichkeit die Teile in Zentralbosnien mit günstigen Lohnkosten zu erzeugen.

4) Wenn Punkte 1 bis 3 umgesetzt sind, wird angestrebt den Standort in Bosnien zu bewerben und diesen als attraktiven kostengünstigen Produktion Standort zu bewerben und diesen für die Firmen Q welche bereits in T (Bosnien) tätig ist Lohnaufträge im Bereich Produktmontagen zu bewerkstelligen.

5) Weiters sollte die Möglichkeit Werkzeugbau in Zusammenarbeit mit der bereits bestehen Firma R in Sarajevo beworben werden.

Trotz aller Bemühungen von Herrn F E in Bosnien, einen Standort für die Durchführung und Umsetzung ausfindig zu machen, Spedition für den Transport der Artikel ausfindig zu machen, mögliche Mitarbeiter zu finden und unseren persönlichen Bemühungen mit der Zollbehörde in Wr. Neustadt den Aus und Einfuhr der Ware zu regeln.

Mussten wir zur Kenntnis nehmen das die Marketingabteilung der Firma M dazu entschlossen hat den Produktionsauftrag nach einer Stückzahl von 0,3 Mio Stk zu stornieren.

Das Fa. L die bereits positionierte Bestellungen im Jänner 2013 stornierte.

Die Fa. G aufgrund der Produktionskosten selbst in Rumänien tätig wurde.

Und die bei uns zur Produktion übergebenen Werkzeuge abgezogen und verlängert hat.

Da die unter Punkt 1 bis 3 angeführten Aufgaben den wesentlichen Grundstein für den Start und Aufbau für den Standort in Bosnien bilden sollten und diese durch den Endkunden nicht unterstützt wurden, haben wir uns als Fa. H entschlossen diesen Schritt vorerst einzustellen nicht weiter zu verfolgen.

Da wir Herr E F als sehr bemühten Selbständigen Menschen kennen lernen durften, haben wir uns entschlossen, ihn als Mitarbeiter an dem Standort in Österreich ein zu setzen.“

3.) Schreiben der Rechtsanwälte Stoltzka & Partner OG vom 20.08.2016 an Fa. A B

„... Betreffend die gegenständliche Überlassung der Leiharbeiter [...] durch Ihre Firma an unsere Klientin haben Sie von unserer Klientin die vereinbarten Honorare erhalten und diese auch der slowenischen Steuerverwaltung mit zusammenfassenden Meldungen mitgeteilt.

Im Sinne der Entlastungsverordnung zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Slowenien sind von Ihrem Unternehmen für die Jahre 2012, 2013 und 2014 die

beiliegenden Erklärungen jeweils firmenmäßig auf Seite 1 zu unterfertigen und jeweils auf Seite 2 die Ansässigkeitsbestätigung der slowenischen Steuerverwaltung einzuholen.

Der Geschäftsführer unserer Klientin, Herr K H, hat Ihnen diese Erklärungen mit der Aufforderung zur firmenmäßigen Unterfertigung und Einholung der Ansässigkeitsbestätigungen bereits vor Monaten übermittelt, von Ihnen jedoch keinerlei Reaktion erhalten.

Wenn diese Erklärungen nicht umgehend von Ihnen unterfertigt samt Ansässigkeitsbestätigungen an uns übermittelt werden, entsteht unserer Klientin ein Schaden von über EUR 100.000,00 aufgrund der Steuern, die dann von unserer Klientin mangels dieser Erklärungen an die österreichischen Finanzbehörden abzuführen sind. Das diesbezügliche Verfahren läuft bereits, so dass Gefahr in Verzug besteht.

Wir fordern Sie letztmalig auf, die für die A B firmenmäßig gefertigten beiliegenden Erklärungen samt Ansässigkeitsbestätigungen der slowenischen Steuerverwaltung bis spätestens 13.09.2016 an uns zu übermitteln ...“

Das Schreiben ist an die slowenische Adresse der Fa. A B d.o.o. gerichtet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2013

Die Neufassung der §§ 303 und 305 BAO tritt nach § 323 Abs. 37 BAO mit 1. Jänner 2014 in Kraft und ist, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

§ 303 Abs. 1 BAO lautet nunmehr:

„Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gemäß § 303 Abs. 1 BAO idF FVwGG 2012, BGBl I 2013/14 auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden

ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

Ziel der Wiederaufnahme ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (s. Ritz, BAO⁶, § 303 Tz 4 mwN).

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO hat jeder Bescheid den Spruch, der über die Hauptfrage der in Verhandlung stehenden Angelegenheit zu entscheiden hat, zu enthalten. Es bedarf daher im Bescheidspruch der ausdrücklichen Feststellung jenes gesetzlichen Tatbestandes, auf den ein die Wiederaufnahme eines rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens verfügender Bescheid gestützt wird. Der Spruch eines die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides hat daher grundsätzlich den maßgebenden Wiederaufnahmetatbestand anzuführen. Ein Spruch, der sich auf die bloße Zitierung des § 303 Abs. 4 BAO beschränkt hat, wird diesen Anforderungen nicht gerecht. Dabei darf allerdings nicht übersehen werden, dass einen Bescheid Spruch und Begründung ausmachen und die Begründung dann, wenn der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offenlässt, als Auslegungsbehelf des Spruches herangezogen werden kann. Zusätzlich kann in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides auch auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug genommen werden. So ist auch ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht zulässig. Wird also in der Begründung auf den Bericht der Außenprüfung als Grundlage für die die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide verwiesen, so ist dies ausreichend, wenn der für die Wiederaufnahme der Verfahren maßgebliche gesetzliche Wiederaufnahmetatbestand diesem zu entnehmen ist. (Vgl. VwGH vom 20.6.1990, 90/16/0003, VwGH vom 12.6.1991, 90/13/0027, VwGH vom 21.6.1994, 91/14/0165, VwGH vom 22.11.2012, 2012/15/0172, und Ritz BAO⁵, TZ 2 zu § 307).

Es ist somit ausreichend und nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug zu nehmen, und auch ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht ist zulässig.

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente – auch wenn diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung gewonnen werden – sind keine derartigen Tatsachen (vgl. VwGH vom 26.2.2013, 2010/15/0064).

In der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 wird im Wesentlichen vorgebracht, dass Ermessensentscheidungen zu begründen seien und die für die Ermessensübung maßgeblichen Überlegungen zu enthalten

haben. Nur formelhaft auf den Grundsatz des Vorranges der Rechtsrichtigkeit zu verweisen, würde gegen die Begründungspflicht verstoßen.

Nach Ansicht des BFG ist dem entgegenzuhalten, dass bei der Wiederaufnahme des Verfahrens zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand eines Wiederaufnahmegrundes gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden ist. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung des ihr zustehenden Ermessens zu entscheiden, ob die amtliche Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei ist im Sinne des § 20 BAO Ermessen auszuüben. (vgl. VwGH vom 24.6.2009, 2007/15/0045, VwGH vom 18.12.2008, 2006/15/0011).

Im vorliegenden Fall wurde im BP-Bericht vom 06.10.2015 unter dem Punkt Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer 2010-2013 (wohl richtig 2011-2013) auf Tz 2 „Honorare an Dritte“ verwiesen.

Der Hinweis auf einzelne Textziffern im Zusammenhang mit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens lässt im Regelfall den Schluss zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist. (vgl. VwGH vom 3.3.2009, 2008/15/0327, 28.2.2012, 2008/15/0005).

Im gegenständlichen Fall ist im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommen, dass die tatsächliche Leistungserbringung und auch die tatsächliche Vereinnahmung der in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge als Honorare für „Kundenaquisition in Bosnien Herzegowina“ durch Herrn E F nicht nachgewiesen bzw. nicht glaubhaft gemacht werden konnten. Damit war das Finanzamt berechtigt, die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 wiederaufzunehmen, und in der Folge ist die Frage der Ermessensübung durch das Finanzamt zu prüfen.

Nach § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Dem Begriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen. (Vgl. VwGH vom 24.2.2011, 2009/15/0161).

Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Die Ermessenentscheidung muss nicht nur die Beseitigung der Rechtskraft, sondern gegebenenfalls auch den Umstand rechtfertigen, dass der formale Grund des neuen Bescheides (Wiederaufnahmegrund) zum Ergebnis der neuen Sachentscheidung außer Verhältnis steht. Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen. (Vgl. VwGH vom 22.4.2009, 2006/15/0257).

Ein bei der Ermessensübung zugunsten der Aufrechterhaltung der Rechtskraft des Bescheides gegebenenfalls zu berücksichtigendes Missverhältnis zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmegrundes und der voraussichtlichen Wirkung der Wiederaufnahme liegt vor, wenn der Wiederaufnahmegrund und seine steuerlichen Auswirkungen zur Gesamtnachforderung außer jedem Verhältnis stehen. (Vgl. VwGH vom 18.12.2008, 2006/15/0011).

Da im vorliegenden Fall die steuerlichen Änderungen nicht bloß geringfügig sind, war dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit einzuräumen und die Wiederaufnahme der Verfahren zu verfügen.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 war daher als unbegründet abzuweisen.

II. Körperschaftsteuer (Tz 2):

Gesellschafter der Bf. sind die Ehegatten K H und Z H.

Aufgrund der Ausführungen im Bericht über die Außenprüfung (Tz 2) und den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung geht das BFG von folgendem Sachverhalt aus:

Im Zuge einer Außenprüfung für die Jahre 2011 bis 2013 wurden unter Tz 2 des Bp-Berichtes Honorare an Dritte nicht als Betriebsausgaben anerkannt und als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet (2011 in Höhe von € 28.530,00; 2012 in Höhe von € 14.600,00 und 2013 in Höhe von € 1.200,00).

Als Empfänger dieser Honorare wurde der Bruder der Gesellschafterin, E F, mit einer Adresse in Bosnien Herzegowina in den Rechnungen ausgewiesen. E F ist seit November 2013 als Dienstnehmer bei der Bf. beschäftigt und seit 30.10.2013 in Österreich polizeilich gemeldet.

In diesem Zusammenhang wurde von der Bf. vorgebracht, dass es sich bei den Honoraren des Herrn E F um Ausgaben für Tätigkeiten, die er aufgrund seiner Sprachkenntnisse für die Bf. im Ausland zum Zwecke der Aufstellung einer betrieblichen Struktur erbracht habe, gehandelt hat.

Insgesamt wurden in den streitgegenständlichen Jahren Zahlungen an Herrn E F in Höhe von insgesamt € 75.930,00 geltend gemacht. Auf den jeweiligen Rechnungen findet sich immer der Vermerk „Honorarnote für Kundenaquisition in Bosnien Herzegowina“.

Unter Zahlungskonditionen ist bei sämtlichen Rechnungen „Bar“ angeführt. Es finden sich jedoch keine Bestätigungen seitens des Zahlungsempfängers und es sind auch keine anderen Zahlungsnachweise in den Buchhaltungsunterlagen ersichtlich.

Auf den Rechnungen ist jeweils angeführt: „Bestellnummer: mündlich Herr H“

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht, dass in den Rechnungen immer „Kundenaquisition“ stehe, aber es habe auch andere Aufgaben gegeben. Es wurden immer Pauschalbeträge in Rechnung gestellt.

Weder während der Außenprüfung noch im Beschwerdeverfahren wurden trotz Aufforderung Unterlagen vorgelegt, die ein tatsächliches Tätigwerden des F E nachweisen würden.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass eine (mündliche) Auftragserteilung an F E durch den Geschäftsführer erfolgt sein soll, aber jegliche Dokumentation einer Tätigkeit des fehlt. Ebenso wenig sind in den Buchhaltungsunterlagen Bestätigungen des angeblichen Zahlungsempfängers für den Erhalt der Barzahlungen der Bf. vorhanden.

Rechtliche Grundlagen und Beweiswürdigung:

§ 7 Abs. 2 KStG 1988 lautet: „Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die einkommensteuerlichen Vorschriften über Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten sind im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Einkünfteermittlung anzuwenden, soweit sie auf Körperschaften übertragbar sind und keine speziellen körperschaftsteuerlichen Abzugsverbote nach § 12 KStG 1988 bestehen.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

§ 138 Abs. 1 leg.cit. hat die Feststellung solcher Verhältnisse im Auge, die für die Abgabenbehörde oder das Verwaltungsgericht nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung somit näher steht als die Behörde. Es handelt sich um Tatsachen, für die die Behörde keine zweckdienliche Nachprüfungsmöglichkeit hat, für deren Beweisbarkeit der Abgabepflichtige aber vorsorgend wirken kann (VwGH 24.2.2004, 99/14/0247).

Wie bereits ausgeführt, wurden seitens der Bf. der Aufforderung Unterlagen vorzulegen, die zum Nachweis einer tatsächlichen Leistungserbringung durch Herrn E F geeignet sind, nicht nachgekommen.

Zu bemerken ist, dass auch zwischen nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennende Rechtsgeschäfte und Rechtsbeziehungen wie etwa Werk- und Dienstverträge bestehen können. Allerdings müssen diese rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen - unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - wegen des zwischen nahen Angehörigen im Sinne des § 25 BAO anders als bei einander fremden Personen fehlenden Interessengegensatzes bestimmten Anforderungen genügen, um der Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich entgegenzuwirken (vgl. VwGH vom 22. Februar 2000, 99/14/0082) und um zu verhindern, dass zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung aller steuerrechtliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden können (vgl. Doralt, EStG, [14], Kommentar, Tz 158 f. zu § 2; VwGH vom 11. Mai 2005, 2001/13/0209). Dieser Gefahr muss im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden. Weiters ist es erforderlich, eine saubere Trennung der Sphären von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung herbeizuführen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel

ausschließenden Inhalt haben, und c) zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein. Die einzelnen Kriterien haben lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. Doralt, EStG²⁰, Kommentar, § 2 Tz 160; VwGH vom 11. Mai 2005, 2001/13/0209). Die genannten Grundsätze gelten auch für Verträge zwischen einer GmbH und einer einem Gesellschafter nahestehenden Person (vgl. Doralt, EStG²⁰, Kommentar, § 2 Tz 159/2).

Im gegenständlichen Fall konnte die Bf keine Nachweise für die betriebliche Veranlassung der Honorarzahungen an den Bruder der Gesellschafterin erbringen. Es wäre an der Bf. gelegen gewesen, für eine Dokumentation der Tätigkeit des F E zu sorgen.

Es gelang ihr aber auch keine Glaubhaftmachung, da zur Tätigkeit des F E in Bosnien Herzegowina Seitens der Bf unterschiedliche, teils widersprüchliche und wenig konkrete Angaben erfolgten.

So findet sich auf den Rechnungen des F E jeweils der Vermerk „Kundenaquisition in Bosnien Herzegowina“. Laut Beschwerde sollte dieser hingegen im Ausland eine betriebliche Struktur aufstellen.

Erst im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde ein Schreiben datiert mit 10.12.2015 vorgelegt, in welchem der Geschäftsführer K H die Aufgaben des F E als selbständiger Mitarbeiter für den Zeitraum 01.04.2011 bis 31.12.2013 darstellt. Dem Finanzamt wurde dieses Schreiben im gegenständlichen Verfahren nicht zur Kenntnis gebracht.

In dieser Zusammenstellung der Aufgaben ist von einer Kundenakquisition keine Rede. Es geht vielmehr daraus hervor, dass nach dem Produktionsvorgang bei der Bf. in Österreich gewisse Nacharbeiten an einen zukünftigen Standort in Bosnien Herzegowina kostengünstig ausgelagert werden sollten. Es sollte ein Standort, eine Spedition für den Transport und potentielle Mitarbeiter gefunden werden.

Für die in diesem Schreiben angeführten Aufgaben wurden keine Nachweise erbracht. In der mündlichen Verhandlung gab der Geschäftsführer an, er selbst habe mit seiner Gattin mögliche Produktionshallen in Bosnien besucht, aber davon keine Fotos oder sonstige Unterlagen angefertigt. F E habe der Bf. Tank- und Restaurantrechnungen aus Bosnien vorgelegt, die jedoch nicht aufbewahrt wurden. Die Kundenakquisition sei ein Teilbereich der Tätigkeit des F E gewesen. Über potentielle Kunden in Bosnien konnte der Geschäftsführer jedoch keine konkreten Angaben machen. Es blieb bei vagen Ausführungen.

Darüber hinaus ist nicht nachvollziehbar, warum das Schreiben datiert mit 10.12.2015 zeitnah zum Bp-Bericht (06.10.2015) erstellt wurde, aber erst im Zuge der mündlichen Verhandlung am 03.08.2022 (also 7 Jahre später) und nicht schon im Beschwerdeverfahren vorgelegt wurde.

Die Außenprüfung hat bei der vorliegenden Sach- und Beweislage zu Recht in den Jahren 2011-2013 die geltend gemachten Honorare an F E mangels betrieblicher Veranlassung nicht anerkannt. Vor allem sind auch die oa Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, die für einen Vertrag zwischen der Bf. und dem Bruder der Gesellschafterin anzuwenden sind, nicht erfüllt. Von einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt der vertraglichen Vereinbarungen mit F E kann keine Rede sein. Ein fremder Dritter wäre nicht unter den gleichen Bedingungen beauftragt worden. Ein schriftlicher Vertrag ist zwar nicht unbedingt erforderlich, jedoch wäre unter Fremden eine detaillierte schriftliche Vereinbarung über die zu erbringenden Leistungen und über die Abrechnungsmodalitäten üblich.

Die nachträgliche Anfertigung einer Aufstellung (das im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegte Schreiben vom 10.12.2015) über erbrachte Leistungen im Rahmen eines (behaupteten) Werkvertrages kann eine schriftliche Vereinbarung nicht ersetzen.

Da die Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung von Angehörigenverträgen nicht erfüllt sind, erübrigt sich das Eingehen auf die Frage, ob F E die Beträge tatsächlich vereinnahmt hat.

Der Vollständigkeit halber wird aber festgehalten, dass die Bf. keine Bestätigungen für den Empfang der Zahlungen in den Jahren 2011 – 2013 vorweisen konnte. Die schriftliche Zeugenaussage, in welcher der „Erhalt der Rechnungsbeträge“ bestätigt wird, hat F E erst am 12. Juni 2020, also einige Jahre nach den angeblichen Zahlungsvorgängen getätigt. Nach Ansicht des erkennenden Senates handelt es sich um eine Gefälligkeitsbestätigung.

Die strittigen Honorare waren daher zu Recht als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren und gewinnerhöhend hinzuzurechnen.

III. Haftung für Kapitalertragsteuer betreffend den Zeitraum 2011-2013:

Auf Grundlage der obigen Feststellungen über verdeckte Ausschüttungen hat das Finanzamt einen Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer, aufgegliedert auf die Jahre 2011 - 2013 erlassen. Als Empfänger der Kapitalerträge (Steuerschuldner) wird jeweils E F angeführt.

Die Bf. wurde gem. § 95 Abs. 2 EStG 1988 als zum Abzug Verpflichtete zur Haftung für die Kapitalertragsteuer in der Höhe von insgesamt € 25.310,00 herangezogen.

Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen u.a. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. z.B. VwGH 27.5.1999, 97/15/0067).

Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind somit eine Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft, das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers zu Lasten der Körperschaft und das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung.

Subjektive Voraussetzung ist eine ausdrücklich auf die Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung - das Wissen und Wollen der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann. Sie liegt daher auch dann vor, wenn die Gesellschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen. Dieses Verhalten muss den Schluss ermöglichen, auch wenn es nur in einem Dulden oder Unterlassen besteht, dass die durch das Organ vertretene Gesellschaft die Verminderung des Gesellschaftsvermögens akzeptiert hat (VwGH 27.5.1999, 96/15/0018).

Eine verdeckte Ausschüttung kann auch verwirklicht werden, wenn Vorteilsempfänger nicht der Gesellschafter selbst, sondern eine ihm nahestehende Person ist. Wesentlich ist, dass die Vorteilsgewährung gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die Gesellschaft nicht ein eigenständiges betriebliches Interesse an der Leistung an die nahestehende Person hat. Der Empfänger der Leistung muss dem Gesellschafter nahestehen; auf das Verhältnis zu der Gesellschaft kommt es nicht an. Aus steuerrechtlicher Sicht bleiben die Gesellschafter Empfänger der verdeckten Ausschüttung (s. Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 251).

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung sind daher stets Feststellungen über die Person des Empfängers erforderlich. Wenn der Empfänger kein Anteilsinhaber ist, sind

sachverhaltsmäßige Feststellungen über das Naheverhältnis des Empfängers zum Anteilsinhaber erforderlich (VwGH 24.11.1999, 96/13/0115; KStR 2001 Rz 776; s. Achatz/Kirchmayr; KStG § 8 Tz 252).

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 (in der für die Streitjahre gültigen Fassung) zählen Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Sonstige Einkünfte in diesem Sinne sind andere geldwerte Vorteile aus der Gesellschafterstellung; dazu zählen insbesondere verdeckte Ausschüttungen (vgl. VwGH 28.5.1998, 96/15/0114).

Gemäß § 93 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Verdeckte Ausschüttungen sind kapitalertragsteuerpflichtige Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit a EStG 1988. Die Höhe der Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

Hinsichtlich der Einbehaltung normiert § 95 Abs. 2 EStG 1988, dass Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge ist. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 ist der Schuldner der Kapitalerträge bei inländischen Kapitalerträgen zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet und hat diese gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abziehen, wobei die Kapitalerträge nach Maßgabe des § 19 EStG 1988 als zugeflossen gelten.

Gemäß § 96 Abs. 1 EStG 1988 ist die einbehaltene Kapitalertragsteuer bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 durch den zum Abzug Verpflichteten unter der Bezeichnung "Kapitalertragsteuer" binnen einer Woche nach dem Zufließen abzuführen.

Bescheide müssen die Sache, über die sie absprechen, ausreichend konkretisieren. Aus § 95 Abs. 4 EStG folgt, dass die Kapitalertragsteuer auf verdeckte Ausschüttungen für jeden zugewendeten Vorteil und für jeden Empfänger der Kapitalerträge im Zuflusszeitpunkt in Abzug zu bringen ist (Zeitpunktbesteuerung). Sowohl die Zuflüsse wie auch die Zuflussempfänger sind im Bescheid (Spruch bzw. Außenprüfungsbericht) entsprechend klar zu bezeichnen, um die Sache des Bescheides zu konkretisieren. Es ist also einerseits erforderlich, dass der bzw. die Empfänger der Kapitalerträge und damit Schuldner der Kapitalertragsteuern benannt werden. Andererseits ist auch der beurteilte Sachverhalt exakt zu beschreiben und es muss ersichtlich sein, für welche Zuflusszeitpunkte Kapitalertragsteuer vorgeschrieben wird (vgl. Schwaiger, SWK 25/2010, S 777, UFS 7.4.2008, RV/0380-S/06, UFS 9.9.2009, RV/0352-S/05).

Rechtliche Würdigung:

Die Kapitalertragsteuer kann entweder dem Schuldner der Kapitalerträge mit einem Haftungsbescheid oder dem Empfänger der Kapitalerträge mit einem Abgabenbescheid vorgeschrieben werden. Im vorliegenden Fall wird der bekämpfte Bescheid als "Haftungsbescheid" bezeichnet. Als Empfänger der Kapitalerträge (Steuerschuldner) wird E F angeführt.

Eine verdeckte Ausschüttung kann auch verwirklicht werden, wenn der Vorteilsempfänger nicht der Gesellschafter selbst, sondern eine ihm nahestehende Person ist. Wenn der Empfänger kein Anteilsinhaber ist, sind sachverhältnismäßige Feststellungen über das Naheverhältnis des Empfängers zum Anteilsinhaber erforderlich.

Kommt es zu einer verdeckten Ausschüttung an eine nahestehende Person, werden die verdeckten Ausschüttungen dem - das Naheverhältnis vermittelnden - Gesellschafter als Beteiligungserträge ertragsteuerlich zugerechnet (s. Achatz/Kirchmayr, KStG § 8, Tz 257). Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist auch dann dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen, wenn die von der Gesellschaft gewährten Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahestehenden Person zufließen (VwGH 26.5.1999, 99713/0039).

Der nun bekämpfte Haftungsbescheid für die Zeiträume 2011 bis 2013 genügt den gesetzlichen Vorgaben nicht. Als Schuldner der Kapitalertragsteuer scheint im angefochtenen Haftungsbescheid E F auf, der zwar eine nahestehende Person zu den Anteilsinhabern der Gesellschaft (Bruder von Z H bzw. Schwager von K H), jedoch nicht Anteilsinhaber ist. Im Bescheid muss aber ein Anteilsinhaber als Steuerschuldner genannt sein, da nur Zuwendungen an Anteilsinhaber eine verdeckte Ausschüttung darstellen.

Die Änderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichts ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat. Daher darf ein Erkenntnis nicht eine Person erstmals in die Schuldnerposition verweisen (Ritz, BAO, § 279 Tz 10, 11). Es wäre unzulässig, den Steuerschuldner auszutauschen und eine andere Person als den im Spruch des Haftungsbescheides genannten F E als Steuerschuldner zu bezeichnen.

Die angefochtenen Haftungsbescheide sind daher ersatzlos aufzuheben. In der Folge können nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten durch die belangte Behörde neue Bescheide erlassen werden.

IV. Abzugssteuer gem. § 99 EStG 1988 (Tz 1)

Dem Beschwerdefall liegt zugrunde, dass die ausländischen (ein ungarisches und ein slowenisches) Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen die bei ihnen angestellten Arbeitskräfte einem inländischen Unternehmen (der Bf.) auf Basis von Arbeitskräftegestellungsverträgen gegen eine entsprechende Vergütung für einen bestimmten Zeitraum überlassen haben.

Die Arbeitskräftegesteller haben im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz noch eine Betriebsstätte.

Nach der Art der vollbrachten Leistung liegt eine sogenannte Passivleistung vor, schuldeten doch unbestritten die entsendenden Unternehmer (Gesteller), die slowenische Fa. A B d.o.o. und die ungarische Fa. C D Kft., der aufnehmenden Bf. (Gestellungsnehmerin) die vorübergehende Überlassung der Arbeitskraft von Dienstnehmern bestimmter Qualifikation gegen Erhalt einer Gestellungsvergütung als Gegenleistung.

Die Bf. hat von den Gestellungsvergütungen keinen Steuerabzug gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG vorgenommen.

Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, sind gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig. Gemäß § 21 Abs. 1 KStG 1988 erstreckt sich die Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) grundsätzlich nur im Falle einer inländischen Betriebsstätte, eines im Inland bestellten ständigen Vertreters oder im Inland vorliegenden unbeweglichen Vermögens. Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung sind jedoch auch dann steuerpflichtig, wenn 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 der Einkünfte (Bf.) (also der Gestellungsnehmer bei der Gestellung von Arbeitskräften) für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabsetzbeträge haftet.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 20.12.1972, Zl. 2340/71, VwGH 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.

Während außer Streit steht und damit sachverhaltsbezogen unbedenklich davon auszugehen ist, dass die in Frage stehende inländische Arbeitsausübung der ausländischen Arbeitskräfte im Rahmen einer klassischen Arbeitskräftegestellung durch einen ausländischen Unternehmer erfolgt ist und es sich dabei um eine (passive) Arbeitskräftegestellung im Sinn der § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 handelt, bestreitet die Beschwerde die Rechtmäßigkeit der mit dem Haftungsbescheid erfolgten Heranziehung der Bf. zur Haftung im Wesentlichen mit dem Argument, dass die ausländischen Unternehmen sämtliche Beträge in den zusammenfassenden Meldungen offengelegt hätten, sodass jedenfalls eine Versteuerung der Honorare im Ausland durchgeführt worden sei. Unzulässig sei auch der Ansatz von Abzugsteuer in Höhe von 25% im Hinblick auf den Einkommensteuerkommentar Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, § 99 Rz 26.

In der Eingabe vom 16.08.2016 wurde noch ergänzend ausgeführt, dass die Beschwerde dahingehend ausgedehnt werde, dass hinsichtlich der A B d.o.o. keine Abzugssteuer gem. § 99 EStG vorzuschreiben sei, da diese auch in Österreich eine Betriebsstätte gehabt habe.

Mit der Eingabe vom 17.07.2017 machte der steuerliche Vertreter darüber hinaus die Nettobesteuerung geltend.

Die Entscheidung darüber, ob das Finanzamt zu Recht mit dem angefochtenen Haftungsbescheid die Bf. (Gestellungsnehmerin = Schuldnerin der Einkünfte) zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 herangezogen hat, ist nach folgender innerstaatlicher Rechtslage zu treffen.

Fest steht, dass sich der Sitz der beiden Arbeitskräftegesteller jeweils im Ausland befindet und daher die Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 unterliegen. Wenngleich nach dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung die Fa. B J GmbH in Wien ihren Geschäftssitz hat, betrifft dies nicht die im gegenständlichen Fall involvierte A B d.o.o. Es handelt sich um zwei unterschiedliche Gesellschaften (siehe dazu auch unten).

Wie oben ausgeführt, ergibt sich aus der Bestimmung des § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, dass Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung auch dann beschränkt steuerpflichtig sind, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter bestellt ist. Nach § 99 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben (Abzugssteuer). § 99 Abs. 1 Z 5 EStG normiert bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung eine Abzugssteuerpflicht, wobei der Schuldner der Einkünfte (somit der Gestellungsnehmer) für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des

§ 99 haftet. Nach dieser innerstaatlichen Rechtslage ist somit bei gegebener Sachlage ohne Zweifel davon auszugehen, dass die in Frage stehenden Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG) unterliegen und diese Einkommensteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG durch Steuerabzug zu erheben ist (Abzugssteuer). Die mit dem angefochtenen Bescheid erfolgte streitgegenständliche Heranziehung der Bf. zur Haftung für die Steuerabzugsbeträge der Jahre 2010 bis 2014 entsprach damit diesen gesetzlichen Bestimmungen.

Es ist daher in einem weiteren Schritt zu untersuchen, ob die Einkünfte der slowenischen bzw. ungarischen Arbeitskräftegesteller aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) an der Quelle zu entlasten sind.

Gemäß Artikel 7 Abs. 1 des DBA Österreich Slowenien 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 Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Gemäß Artikel 7 des DBA Österreich Ungarn 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 Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Sowohl die slowenische als auch die ungarische Gestellungsfirma haben in Österreich keine Betriebsstätte unterhalten.

Weder während der Betriebsprüfung noch im Zuge des Beschwerdeverfahrens wurde Seitens der Bf. eine inländische Adresse der Fa. A B d.o.o. bekannt gegeben. Aufgrund einer IWD-Recherche im Zuge der Außenprüfung konnte lediglich eine Adresse in Maribor festgestellt werden.

Der steuerliche Vertreter brachte in der mündlichen Verhandlung vor, dass die Fa. B in Wien ihren Geschäftssitz habe, im (österreichischen) Firmenbuch seit 19.3.2010 eingetragen sei, und der genaue Firmenname B J GmbH mit der Adresse 4 laute. Dem ist entgegenzuhalten, dass – wie der Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung richtig ausgeführt hat – durch den Hinweis auf den Firmenbuchauszug einer Firma, die ebenfalls B im Firmennamen trägt, nicht nachgewiesen ist, dass die gegenständliche Fa. A B d.o.o. in Österreich ihren Sitz oder eine Betriebsstätte hat. Darüber hinaus wurde offensichtlich auch Seitens der Bf nicht von

einer inländischen Adresse der Fa. A B ausgegangen, wurde doch das Schreiben des rechtsfreundlichen Vertreters vom 20.08.2016 an den Sitz der Fa. A B in Slowenien gerichtet.

Allein der Umstand, dass laut Bf. der gesamte Mail-Verkehr mit der Fa. A B d.o.o. über eine österreichische E-Mail-Adresse abgewickelt worden sei, reicht nicht aus, um eine Betriebsstätte in Österreich anzunehmen.

Eine Betriebsstätte im Sinne der Abgabenvorschriften (§ 29 Abs. 1 BAO) ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient. Eine bloße inländische Mailadresse begründet noch keine Betriebsstätte.

Das BFG geht daher davon aus, dass das slowenische Gestellungsunternehmen in Österreich keine Betriebsstätte (und keinen Geschäftssitz) unterhalten hat. Eine inländische Betriebsstätte der ungarischen Fa. C D Kft. wurde gar nicht behauptet. Es fehlen dafür auch jegliche Anhaltspunkte.

Aufgrund der oa Bestimmungen zu den Doppelbesteuerungsabkommen mit Slowenien und mit Ungarn kommt Österreich kein Besteuerungsrecht zu. Unabhängig davon, ob eine Betriebsstätte in Österreich vorliegt oder nicht, besteht aber in Österreich nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 eine Abzugssteuerpflicht.

Ist nach originär-innerstaatlichem Recht eine Abfuhrpflicht gegeben, kann eine Abfuhr der Abzugssteuer 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 (s. VwGH 24. Juni 2009, 2009/15/0090).

Durch den mit BGBl II 2006/44 eingefügten § 5 Abs. 3 der DBA-Entlastungsverordnung wird für ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen die Möglichkeit geschaffen, eine DBA-konforme Entlastung von der Abzugssteuer unmittelbar anlässlich der Auszahlung der Arbeitsgestellungsvergütung durch die inländischen Beschäftigten herbeizuführen.

Gemäß § 5 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-Entlastungsverordnung) kann durch Bescheid eine Entlastung an der Quelle (Befreiung von der Verpflichtung zur Vornahme des Steuerabzugs) zugelassen werden, wenn sichergestellt ist, dass keine Umgehungsgestaltung vorliegt und das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen oder der inländische Beschäftigte für die überlassenen Arbeitskräfte die lohnsteuerlichen Pflichten übernimmt. Befreiungsanträge müssen beim zuständigen Finanzamt unter Anschluss einer Ansässigkeitsbescheinigung des Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens gestellt werden. (s. EStG Wiesner/Wanke [Daurer/Turcan] § 88 Anm. 18).

In § 5 Abs. 1 Z 4 der DBA-Entlastungsverordnung wird eine unmittelbare Entlastung an der Quelle für Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung grundsätzlich für unzulässig erklärt, es sei denn es liegt ein Freistellungsbescheid gem. § 5 Abs. 3 der VO vor.

Die Entlastung an der Quelle ist nur dann zulässig, wenn nachweislich sämtliche Formalanforderungen rechtzeitig erfüllt sind (VwGH 24.6.2009, 2009/15/0090; Ansässigkeitsbescheinigung).

Da der Schuldner der Abzugssteuer (also der beschränkt Steuerpflichtige) – wie schon im Außenprüfungsbericht festgehalten wurde – von der Möglichkeit, beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart einen Bescheid zur Befreiung von der besonderen Abzugssteuer zu erhalten, nicht Gebrauch gemacht hat, liegen die Voraussetzungen für eine Entlastung an der Quelle nicht vor. Der Bf. hätte eine Kopie des Ausnahmebescheides vorliegen müssen, um von der Verpflichtung zur Vornahme des Steuerabzugs befreit zu sein.

Damit ist dieser Beschwerdepunkt bereits entschieden. War nämlich für den vorliegenden Fall nach der DBA-Entlastungsverordnung zur Durchführung des Doppelbesteuerungsabkommens eine Steuerentlastung an der Quelle unzulässig und damit diese Möglichkeit ausgeschlossen, dann war die Einkommensteuer für die Einkünfte iSd § 99 Abs. 1 Z 5 EStG durch Steuerabzug zu erheben und haftete gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 die Bf. als Schuldnerin der Gestellungseinkünfte für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge.

Höhe der Abzugssteuer

§ 99 Abs. 2 EStG 1988 lautet:

„1. Der Abzugssteuer unterliegt der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder Gewinnanteile. Vom Schuldner übernommene Abzugssteuer unterliegt als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug.

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 ansässiger beschränkt Steuerpflichtiger vor dem Zufließen der Einkünfte dem Schuldner der Einkünfte schriftlich mitgeteilt hat ...“

Bei der Bruttobesteuerung ist ein Abzug von Betriebsausgaben nicht zulässig. Dies führt dazu, dass die Abzugsteuer auch von Reisekosten, Nächtigungskosten und anderen Spensätzen einzubehalten ist (s. Doralt/Ludwig, EStG¹⁵, § 99 Tz 22 und 22/1 ; ausdrücklich VwGH 19.10.2006, 2006/14/010, mwN).

Bei der Bruttobesteuerung beträgt gemäß § 100 Abs. 1 EStG 1988 die Abzugsteuer 20% des vollen Betrages der Einnahmen (Betriebseinnahmen); übernimmt der Schuldner (die Bf.) die Steuer zugunsten des Gläubigers, so ist der übernommene Betrag als Leistung des Schuldners den Einnahmen (Betriebseinnahmen) hinzuzurechnen. In diesem Fall ist deshalb die Steuer mit 25% der ausbezahlten Beträge zu berechnen.

Da die Bf. den gesamten Betrag ausbezahlt hat, ohne Abzugsteuer einzubehalten, ist nach Ansicht des erkennenden Senates davon auszugehen, dass die Bf. die 20%ige Abzugssteuer für die ausländischen Arbeitskräftegesteller übernommen hat. Das bedeutet somit einen weiteren Vorteil für den ausländischen Arbeitskräftegesteller. Dieser unterliegt ebenfalls der Abzugsteuer (s. Doralt/Ludwig, EStG¹⁵, § 99 Tz 26). Daher sind die ausbezahlten Beträge der 25%igen Abzugssteuer zu unterziehen.

Der steuerliche Vertreter brachte in der Beschwerde vor, dass der Ansatz von 25 % Abzugsteuer unzulässig sei, denn unterlasse der Abzugspflichtige den Steuerabzug und werde er zur Haftung herangezogen, dürfe nicht von vornherein angenommen werden, dass er auch beabsichtige, die Abzugssteuer nach § 99 EStG 1988 selbst zu tragen. Dafür bedürfe es einer vertraglichen oder konkludenten Vereinbarung. Eine solche vertragliche bzw. konkludente Vereinbarung gäbe es im vorliegende Fall nicht.

Diesem Vorbringen ist nach Ansicht des BFG entgegenzuhalten, dass aufgrund des gesamten Verhaltens des Schuldners davon auszugehen ist, dass auch die Steuer übernommen werden sollte. Zumindest seit 2010 liegt eine konkludente Vereinbarung zwischen der Bf. und den Arbeitskräftegestellern durch längeres Dulden zur Übernahme der Steuer vor. Die Bf. hat über mehrere Jahre die vereinbarten Gestellungsvergütungen ausgezahlt, ohne die Abzugsteuer einzubehalten bzw. ohne die Steuerbeträge von den ausländischen Gestellungsunternehmen einzufordern.

Diese Vorgangsweise sei laut Bf. gewählt worden, da sie einen Steuerabzug nicht für erforderlich gehalten habe. Diese Erklärung ist nicht nachvollziehbar, ergibt sich doch die Steuerabzugspflicht eindeutig aus den oben angegebenen gesetzlichen Bestimmungen.

Auch aus dem Schreiben der Rechtsanwaltskanzlei vom 20.8.2016 an die Fa. A B d.o.o. kann für den Standpunkt der Bf. nichts gewonnen werden, da mit diesem Schreiben die Übermittlung einer Ansässigkeitsbestätigung der slowenischen Steuerverwaltung gefordert wurde, nicht jedoch eine Rückzahlung der Abzugsteuer. Eine Reaktion durch die Fa. A B erfolgte nicht, die Fa. C D wurde von der Bf. gar nicht kontaktiert (siehe Protokoll der mündlichen Verhandlung).

Aus den gesamten Umständen lässt sich auf eine endgültige Übernahme der Steuer durch die Bf. schließen.

In einem Nachtrag zur Beschwerde vom 17. 07.2017 wurde seitens des steuerlichen Vertreters auf das Erkenntnis des VwGH vom 15.09.2016, 2013/15/0136, verwiesen, in dem ausgeführt wird, dass die Abzugssteuer für einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Überlassenden nicht mehr zu einem höheren Besteuerungsniveau führen darf, als die tarifmäßige Steuer auf die Nettoeinkünfte, die bei einem inländischen Überlasser zum Tragen kommen würde. Es sei daher, nachdem im vorliegenden Fall jedenfalls die Betriebsausgaben (Lohnaufwendungen) bekannt seien, die Möglichkeit einer Nettobesteuerung gegeben.

Dem ist entgegenzuhalten, dass dieses Erkenntnis sich auf die Jahre 2000 bis 2002 bezieht und auf die gegenständlichen Streitjahre 2010 bis 2014 nicht anwendbar ist. Denn durch die mit dem BudgetbegleitG 2007, BGBl I 24, erfolgte Novellierung des § 99 Abs. 2 EStG 1988 wurde die bisherige Regelung zur Bruttoabzugssteuer in die Z 1 leg cit aufgenommen und in der Z 2 leg cit aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen auch die Möglichkeit einer Netto-Abzugssteuer eröffnet.

Im gegenständlichen Fall liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der Nettoabzugssteuer schon deshalb nicht vor, da gemäß § 99 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 der beschränkt Steuerpflichtige vor dem Zufließen der Einkünfte dem Schuldner der Einkünfte die mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben schriftlich mitteilen muss. Dies ist jedoch unbestritten nicht erfolgt.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung verwies der steuerliche Vertreter auf das Erkenntnis des VwGH 23.04.2021, Ra 2020/13/0089. Der Verwaltungsgerichtshof äußerte sich in dieser Entscheidung zum Umfang der von einem ausländischen Personalgestellungsunternehmen beantragten Rückzahlung von Abzugssteuer, die vom inländischen Gestellungsnehmer ordnungsgemäß vom gesamten Gestellungsentgelt einbehalten und abgeführt worden war. Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte, dass der Abzugssteuer grundsätzlich der volle Betrag der Betriebseinnahmen unterliegt. Eine Nettoabzugsbesteuerung sei nur unter näher genannten Voraussetzungen gemäß § 99 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zulässig. Die vom steuerlichen Vertreter behauptete Aussage des Verwaltungsgerichtshofes, wonach nur eine Besteuerung von 70% der Einnahmen vorgenommen werden solle, ist der Entscheidung hingegen nicht zu entnehmen.

Die zitierte Entscheidung ist daher nicht geeignet, das Begehren der Bf auf Kürzung der Bemessungsgrundlage zu stützen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 26. April 2022 verwies der steuerliche Vertreter auf die Literaturmeinung von Bendlinger, wonach die Steuerbemessungsgrundlage mit 50% der Gestellungsvergütung festgeschrieben werde solle. Dem ist nach Ansicht des BFG entgegenzuhalten, dass es sich dabei um eine Vorgangsweise handelt, die bereits in § 70 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 für unselbständig tätige Schriftsteller, Vortragende, Künstler, Sportler, Artisten und Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen legislativ umgesetzt wurde. Für Einkünfte aus

der Gestellung von Arbeitskräften ist dies nicht umgesetzt worden und daher auch nicht anwendbar.

Weiters ist zum Hinweis des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung auf die Literaturmeinung in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger betreffend eines abkommens- oder unionsrechtlichen Betriebstättendiskriminierungsverbotes festzuhalten, dass mangels einer inländischen Betriebstätte der ausländischen Gesteller diese Argumentation ins Leere geht.

Abschließend wird daher festgestellt, dass im Rahmen der Außenprüfung die ausbezahlten Beträge zu Recht der 25%igen Abzugssteuer unterzogen wurden.

Zur Unzulässigkeit der 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.

Die Lösung der Rechtsfragen ergibt sich im vorliegenden Fall direkt aus den angewendeten gesetzlichen Bestimmungen bzw. orientiert sich die Entscheidung an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 22. August 2022