

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Björn-Till Till, ***14***, ***5***, und Björn-Till Till als Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren ***Bf1***, ***14***, ***5***, über die Beschwerde vom 19. Dezember 2019 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 29. November 2019 betreffend Festsetzung der Dienstgeberbeiträge 2016 bis 2018 sowie betreffend Haftungsbescheide Lohnsteuer 2016 bis 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. 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 Firma ***1*** GmbH (FN ***2***) mit Sitz in ***3***, ***4*** beauftragte im streitgegenständlichen Zeitraum die ***Bf1*** mit Sitz in D-***5*** mit Eisenarmierung für diverse Bauteile. Diese Leistung wurde auf dem in einer Werkshalle Firmengelände der österreichischen Firma durchgeführt.

Am 29. November 2019 erließ das Finanzamt Bescheide zur Festsetzung des Dienstgeberbeitrags für die Jahre 2016 bis 2018 sowie Haftungsbescheide zur Lohnsteuer für den gleichen Zeitraum. Grundlage für die Erlassung dieser Bescheide waren die Feststellungen der Außenprüfung, die mit dem Bericht vom 29. November 2019 abgeschlossen wurden.

Mit Beschwerde vom 19. Dezember 2019 beantragte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin (in der Folge Bf.), die angefochtenen Bescheide in vollem Umfang aufzuheben. Im Wesentlichen wurde vorgebracht, dass die Sachverhaltsdarstellung im

Prüfbericht vom 29. November 2019 nicht den Mindestanforderungen an eine Bescheidbegründung entspreche. Die Begründung sei inhaltlich nicht aussagekräftig, weder in Begründungs- noch in Beweisqualität. Zudem liege eine völlig unzureichende Ermittlungstätigkeit der Behörde vor. Die Argumentation in den Bescheiden sei überdies zirkulär aufgebaut. Im Prüfbericht wurde ausgeführt, dass die österreichische ***12*** GmbH von der Bf. mit Eisenarmierungen für diverse Bauteile beauftragt worden sei. Diese Arbeiten seien in einer Halle auf dem Firmengelände der österreichischen ***12*** GmbH durchgeführt worden. Allerdings fehle es an einer dauerhaften Verfügungsmacht über diese Halle. Es bestehe weder ein freies Zutrittsrecht der Bf. zum Firmengelände, noch sei sie faktisch in der Lage, die Halle eigenständig - insbesondere außerhalb der Geschäftszeiten oder an Wochenenden - zu nutzen, da die Bf. über keinen eigenen Schlüssel besitze. Eine Betriebsstätte liege somit weder nach § 29 BAO noch nach Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland vor.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 28. Jänner 2021 wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass im Zuge der vorangegangenen Außenprüfung dem Prüfer verschiedene Unterlagen, unter anderem eine zwischen der Bf. und der österreichischen ***12*** GmbH abgeschlossene Dienstleistungsvereinbarung, Werkverträge und Aufzeichnungen zu den eingesetzten Arbeitnehmern übergeben worden seien. Im Hinblick auf das Beschwerdevorbringen betreffend die Begründungsmängel der angefochtenen Bescheide wurde angeführt, dass Begründungsmängel im Abgabenverfahren nach der Rechtsprechung saniert werden können (vgl. VwGH vom 17.2.1993, 93/16/0117; 14.12.2005, 2001/13/0281). Während der Prüfungshandlungen sei ein Dienstnehmer der Bf. (Vorarbeiter) und ein Dienstnehmer der österreichischen ***15*** GmbH (Projektleiter) am 12.9.2019 zum Sachverhalt einvernommen worden und diese Einvernahmen seien mit Niederschriften dokumentiert worden. Im Rahmen der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass die Bf. seit dem Jahr 2012 für die österreichische ***15*** GmbH in einer Werkhalle auf deren Firmengelände Baumeisterarbeiten (Eisenarmierungen für diverse Bauteile) ausführte, wobei dies auf der Grundlage von jeweils auf ein Kalenderjahr abgeschlossenen sogenannten exklusiven Dienstleistungsvereinbarungen und von in kürzeren Zeiträumen abgeschlossenen Werkverträgen erfolgte. Die Abrechnung erfolgte nach Leistungspositionen bzw. nach tatsächlichem Aufwand für Arbeiten ohne Leistungspositionen. Die Möglichkeit der Nutzung der Werkhalle durch die Dienstnehmer der Bf. war an die täglichen Betriebszeiten der österreichischen ***15*** GmbH gekoppelt. Von der steuerlichen Vertretung wurde unter anderem eingewendet, dass eine dauerhafte Verfügungsmacht mangels freien Zutrittsrechts und eines eigenen Schlüssels nicht gegeben gewesen sei. Die Bf. habe nach Meinung des Finanzamtes über eine faktische Verfügungsmacht über einen längeren Zeitraum ausgeübt. Die Arbeitnehmer der Bf. hatten zu den vereinbarten, an die Öffnungszeiten des Werkes der Auftraggeberin gekoppelten Betriebszeiten Zutritt zu der Werkhalle, um dort ihre Tätigkeit auszuüben. Die zur Betriebsausübung erforderlichen Räumlichkeiten standen tatsächlich

während der (branchen)üblichen vereinbarten Betriebszeiten uneingeschränkt zur Verfügung. Dass die Bf. bzw. ihre Dienstnehmer - wie eingewendet wurde - über keinen eigenen Schlüssel für die Werkhalle verfügten, hinderte die Beschwerdeführerin nicht an der Ausübung ihrer betrieblichen Tätigkeit an diesem Ort. Nach Ansicht des Finanzamtes stellt die uneingeschränkte Zutrittsmöglichkeit zu einer Betriebsstätte zu den üblichen Betriebszeiten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine faktische Verfügungsmacht dar. Überdies spreche im gegenständlichen Fall für das Vorliegen einer Verfügungsmacht auch, dass die Werkhalle exklusiv durch die Arbeitnehmer der Bf. und somit nur für betriebliche Zwecke der Bf. genutzt wurde. Es erfolgte keine zwischenzeitliche Nutzung durch die Auftraggeberin. Auch während Leerstandzeiten nicht. In der Gesamtbetrachtung ist daher vom Vorliegen einer betriebsstättenbegründenden Verfügungsmacht auszugehen. Die Verfügungsmacht war im Übrigen auch nicht nur vorübergehend, sondern dauerhaft.

Mit Vorlageantrag vom 9. Februar 2021 bestritt der steuerliche Vertreter der Bf. die Beschwerdevorentscheidung und stellte den Antrag, man möge nach durchgeführter mündlicher Verhandlung der Beschwerde vollinhaltlich stattgeben.

Im Vorlagebericht vom 1. März 2021 verwies das Finanzamt auf die Beschwerdevorentscheidung und beantragte die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Nach Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde am 17. Februar 2025 auf deren Durchführung durch den Insolvenzverwalter der Bf. verzichtet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der Bf. handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft mit der Firmenbuchnummer FN ***6*** w, eingetragen beim Amtsgericht ***7***. Der Sitz der Gesellschaft befindet sich in D-***5***, ***8***. Die Bf. befindet sich im Insolvenzverfahren; als Insolvenzverwalter wurde Rechtsanwalt Björn-Till Till, ***14***, D-***5*** bestellt.

Die Firma ***1*** GmbH mit der Firmenbuchnummer FN ***2***, eingetragen beim Landesgericht Feldkirch und mit Sitz in A-***3***, ***4*** beauftragte im streitgegenständlichen Zeitraum die Bf. mit Baumeisterarbeiten.

Seit dem Jahr 2012 führte die Bf. für die österreichische ***12*** GmbH diverse Baumeisterarbeiten aus. Bei diesen Arbeiten handelte es sich um Eisenarmierungen für diverse Bauteile. Die Arbeiten fanden in einer Werkhalle auf dem Firmengelände der österreichischen ***12*** GmbH statt.

Die einzelnen Aufträge wurden nach den Vorgaben der österreichischen ***12*** GmbH durch die Dienstnehmer der Bf. abgearbeitet. Wobei die Abrechnung nach Leistungspositionen bzw. nach tatsächlichem Aufwand für Arbeiten ohne Leistungspositionen erfolgte. Grundlage bildeten jeweils auf ein Kalenderjahr abgeschlossene sogenannte „exklusive Dienstleistungsvereinbarungen“ sowie auf kürzere Zeiträume abgeschlossene Werkverträge.

Die erforderlichen Arbeitsmaterialien wurden von der Auftraggeberin zur Verfügung gestellt. Die Bf. war lediglich verpflichtet, das erforderliche Werkzeug bereitzustellen. Darüber hinaus war die Bf. verpflichtet, ihre Mitarbeiter entsprechend den arbeitsrechtlichen Vorschriften mit persönlicher Schutzausrüstung auszustatten.

Die Bf. hatte für die Arbeiten einen abgegrenzten Bereich zur Verfügung. Hierbei handelte es sich um eine Werkhalle. Diese Werkhalle verfügte über ein großes Tor, einen Bindetisch für die Eisenarmierungsarbeiten sowie über einen Schrank. Zusätzlich gab es genügend Platz zur Zwischenlagerung von Eisenkörben. Ein Kran, der Bindetisch, Bindedraht, sowie der Stahl wurden der Bf. von der österreichischen ***12*** GmbH zur Verfügung gestellt.

Die Möglichkeit der Nutzung der Werkhalle war ausschließlich den Dienstnehmern der Bf. eingeräumt. Die tägliche Arbeitszeit war an die täglichen Betriebszeiten der österreichischen ***15*** GmbH gekoppelt und wurde daher auch von ihr vorgegeben. Während der Werkzeiten war ein jederzeitiger Zutritt möglich, auch an Samstagen. Die Dienstnehmer der Bf. verfügten jedoch über keinen Schlüssel. An Sonn- und Feiertagen sowie dem zweiwöchigen Betriebsurlaub im Winter war auch der Bf. eine Fortsetzung der Arbeiten nicht möglich.

Mitarbeiter der österreichischen ***12*** GmbH halfen niemals bei den Arbeitsaufträgen, welche durch die Bf. abgearbeitet wurden, mit. Waren zu viele Aufträge wurden diese zurückgegeben.

2. Beweiswürdigung

Zur Feststellung des Sachverhalts stützte sich das BFG auf die von der Abgabenbehörde im Beschwerdefall vorgelegten Akten sowie auf den Betriebsprüfungsakt anlässlich der GPLA-Prüfung, der mit Bericht vom 29. November 2019 abgeschlossen wurde. Dieser enthielt diverse Unterlagen darunter Fotos, Vertragskopien, Aufstellungen der A1-Bescheinigungen.

Darüber hinaus wurde eine exklusive Dienstleistungsvereinbarung für das Jahr 2017 vorgelegt, in der die ***Bf1*** mit der Verlegung von Bewehrungsstahl für das Jahr 2017 beauftragt wurde. In dieser Vereinbarung wurde ein Gesamtumsatz von rund € 15 Millionen genannt, wovon 3,5 % - also rund € 525.000 – auf die Verlegearbeiten entfielen. Ein Werkvertrag vom 11. September 2017 zwischen der Bf. und der Auftragnehmerin sah einen Ausführungszeitraum mit Beginn 11.9.2017 bis voraussichtlichem 31.12.2017 vor. Als zuständiger Bauleiter wurde darin Herr ***9*** genannt. Ein weiterer Werkvertrag vom 8.

Jänner 2018 zwischen denselben Vertragsparteien führte einen Ausführungszeitraum vom 8. Jänner 2018 bis voraussichtlichem 31. Dezember 2018 an. In beiden abgeschlossenen Werkverträgen wurde angeführt, dass Gegenstand dieses Vertrages die Ausführung von diversen Baumeisterarbeiten beim Fertigteilwerk ***12*** GmbH, in Österreich ist. In diesen Vereinbarungen wurde nach Ansicht des BFG klar festgehalten, dass die Bauausführungen am Firmensitz der ***12*** GmbH in Österreich durchgeführt wurden und die Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum Eisenarmierungen für die Auftragnehmerin durchführte.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden auch Fotos der Werkhalle aufgenommen, welche auf die tatsächlichen Gegebenheiten und Arbeitsbedingungen vor Ort hinwiesen. Die der Bf. zur Verfügung gestellte Werkhalle verfügte über ein großes Tor, einen Bindetisch für die Eisenarmierungsarbeiten sowie über einen Schrank.

Aus der Einvernahme des Vorarbeiters bzw. Partieführers Herrn ***10*** geht klar hervor, dass er im streitgegenständlichen Zeitraum den Großteil seiner Arbeitszeit in Österreich verbracht hatte. Weiters gab er an, dass er in 2016 oder 2017 nach Lindau gezogen ist. Alle übrigen Mitarbeiter wohnten unter der Woche in einem Wohnheim, das an das Areal der österreichischen ***12*** GmbH angeschlossen war. Außerdem wurde eine Aufstellung der A1 Formulare der einzelnen Mitarbeiter von 2016 bis 2018 vorgelegt. Daraus ergibt sich insgesamt, dass sich der Personalstand der Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum kaum verändert hat. Das Gericht erachtet es daher als erwiesen, dass die Mitarbeiter, welche im genannten Wohnheim untergebracht waren, tatsächlich regelmäßig und dauerhaft während ihrer Anwesenheitszeit vor Ort tätig waren und die Halle der Bf. während des gesamten streitgegenständlichen Zeitraums nahezu durchgehend von der Bf. genutzt wurde. Andernfalls wäre auch das Auftragsvolumen nicht zu bewältigen gewesen, und auch die Unterbringung der Mitarbeiter vor Ort hätte nicht in dieser Form realisiert werden können.

Dies deckt sich auch mit der Befragung des Bereichleiters der österreichischen Fertigteilwerk ***12*** GmbH des Bereiches Baustahl, Herrn ***11***, anlässlich der GPLA-Prüfung. In seiner Funktion war er für die Endkontrolle der Arbeiten der Firma ***Bf1*** bei der österreichischen Firma zuständig. Seine Aussage wertet das BFG als glaubwürdig. Demnach waren über mehrere Jahre hinweg dieselben Personen für die Bf. tätig (mit Ausnahme einiger weniger Kündigungen), wobei die Bf. bereits seit dem Jahr 2012 fix am Standort stationiert war. Zudem wurde bestätigt, dass die Arbeitszeiten der Bf. an die Öffnungszeiten des Werkes der Auftragnehmerin gekoppelt waren. An Samstagen sowie an Sonn- und Feiertagen fanden keine Arbeiten statt. Es war ausgeschlossen, dass Mitarbeiter der Auftragnehmerin bei Arbeiten der Firma ***Bf1*** mithalfen.

Darüber hinaus stützte sich das BFG auf eigene vorgenommene Firmenbuchabfragen, Recherchen im Abgabensinformationssystem.

3. Rechtsgrundlage und rechtliche Beurteilung

Gegenständlich strittig ist ausschließlich, ob es sich bei der der Bf. von der österreichischen ***12*** GmbH zur Verfügung gestellten Werkhalle um eine Betriebsstätte im Sinne des innerstaatlichen bzw. zwischenstaatlichen Steuerrechts handelt.

Gemäß Art 5 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden abgekürzt DBA Österreich – Deutschland) bedeutet der Ausdruck Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Gemäß Art 5 Abs. 2 DBA Österreich – Deutschland umfasst der Ausdruck Betriebsstätte insbesondere:

- a. einen Ort der Leitung,
- b. eine Zweigniederlassung,
- c. eine Geschäftsstelle,
- d. eine Fabrikationsstätte,
- e. eine Werkstätte und
- f. ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.

Auf nationaler Ebene wird durch § 29 BAO der „Betriebsstätten-Generaltatbestand“ dem Grunde nach definiert und legt einen wesentlichen Anknüpfungspunkt für die Besteuerung fest. Gemäß § 29 Abs. 1 BAO ist Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient.

Als Betriebsstätten gelten nach § 29 Abs. 2 BAO insbesondere

- a) die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet;
- b) Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schifffahrtsgesellschaften), Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen.

Mit § 29 Abs. 2 BAO erfolgt eine beispielhafte Aufzählung von Betriebsstätten, die allerdings nur dann eine solche darstellen, wenn sie die Grundvoraussetzungen des § 29 Abs. 1 BAO erfüllen.

Nach § 29 BAO ist als Betriebsstätte jede feste örtliche Einrichtung zu verstehen, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient. Es muss ein statisches, zeitliches und ein funktionales Element vorliegen.

Der VwGH tendiert zunehmend dazu, für die Auslegung des innerstaatlichen Betriebsstättenbegriffs auch DBA-rechtliche Auslegungskriterien heranzuziehen (Jakom, EStG⁶, § 98 Rz 39 unter Verweis auf EAS 2743 vom 20.7.2006).

1. ein statisches Moment: Verfügungsmacht über eine bestimmte (eigene oder gemietete) Einrichtung bzw. territoriale Anlage,
2. ein funktionelles Moment: In der Einrichtung muss eine (berufliche) Tätigkeit ausgeübt werden,
3. ein zeitliches Moment: Nicht nur vorübergehend.

Das statische Element verlangt das Vorliegen einer dauerhaften Verfügungsmacht über eine bestimmte Einrichtung. Die „feste Geschäftseinrichtung“ fordert den Bestand eines örtlichen Elementes sowie die dauerhafte Verfügungsmacht über diese Geschäftseinrichtung (zeitliches Element).

Die österreichische Lehre und Rechtsprechung sind sich darin einig, dass die Einrichtung tatsächlich dauerhaft zur Verfügung stehen muss, um das Vorliegen einer Betriebsstätte bzw. „festen“ Geschäftseinrichtung zu begründen (Gassner/Lang/Lechner, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 1998, S. 53; Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, München/Wien 2004, S. 1308ff; BFH 10.5.1961 IV 155/60, BStBl 1961 III, S. 317).

Für die Annahme einer solchen Verfügungsmacht ist es nicht einmal erforderlich, dass Anlagen, Einrichtungen usw. im Eigentum des Unternehmens stehen oder von diesem gemietet wurden. Vielmehr genügt es, dass sie für Zwecke des Unternehmens ständig zur Verfügung stehen.

Dem Betroffenen müsse es jedenfalls möglich sein, die sachliche Ausstattung soweit zu nutzen, als es für die Ausführung der Unternehmenstätigkeit erforderlich sei, d.h. um diejenigen Handlungen vornehmen zu können, zu deren Vornahme die Betriebsstätte bestimmt sei. Insofern ist die nötige Verfügungsmacht berufsbezogen zu sehen und von den Erfordernissen der ausgeübten Unternehmertätigkeit abhängig (VwGH 25. November 1992, 91/13/0144).

Sonderfall lohnsteuerliche Betriebsstätte gem. § 81 EStG 1988

Aufbauend auf § 29 BAO gilt als lohnsteuerliche Betriebsstätte gem § 81 EStG 1988, jede vom Arbeitgeber im Inland für die Dauer von **mehr als einem Monat** unterhaltene **feste örtliche Anlage oder Einrichtung**, wenn sie **der Ausübung der durch den Arbeitnehmer** ausgeführten Tätigkeit dient; § 29 Abs. 2 der BAO gilt entsprechend.

Anders als gem. § 29 BAO liegt eine lohnsteuerliche Betriebsstätte bereits vor, wenn die feste Einrichtung der Ausübung der Tätigkeit des Arbeitnehmers dient. Der lohnsteuerliche Betriebsstättenbegriff des § 81 Abs. 1 EStG ist ein weiterer als jener des § 29 BAO (vgl. VwGH 12. 6. 1990, 87/14/0022). Es ist nicht erforderlich, dass diese der Ausübung des (Geschäfts-) Betriebes des Arbeitgebers dient. Daher sind auch die diesbezüglichen strengen Anforderungen an eine Verfügungsmacht des Arbeitgebers und an die Qualität der dort ausgeübten Tätigkeit für eine lohnsteuerliche Betriebsstätte nicht erforderlich.

Ein Lohnsteuerabzug ist dann vorzunehmen, wenn eine inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 vorliegt.

Besteht im Inland gem. § 81 EStG eine Betriebsstätte des Arbeitgebers, wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer, § 47 Abs 1 zweiter Satz; vgl auch UFS 13.2.2008, RV/0401-L/07; BFG 22.1.2018, RV/3100407/2016). Zuständig ist bei einer Betriebsstätte im Inland entweder das ***FA*** oder das Finanzamt für Großbetriebe. Bei Bestehen einer derartigen Betriebsstätte treffen einen Arbeitgeber alle weiteren Verpflichtungen wie Führung von Lohnkonten (§ 76), Übermittlung von Lohnzetteln (§ 84), Gewährung der Einsicht in Lohnkonten und Lohnaufzeichnungen, Geschäftsbücher und sonstige für die Lohnsteuerprüfung relevante Unterlagen (§ 87 Abs 1), Erläuterungen (§ 87 Abs 2), Auskünfte (§ 87 Abs 3). Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an das Finanzamt abzuführen. Die Lohnsteuerabzugspflicht kann in jenen Fällen, in denen ein Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden ist, nur dann eintreten, wenn das anzuwendende Abkommen Österreich auch das Besteuerungsrecht zuteilt (BFG 13.4.2016, RV/1100173/2012; vgl auch BFG 2.6.2015, RV/7105069/2014).

Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA Österreich – Deutschland lautet wie folgt:

“ (1) Vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahrs aufhält und

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.“

Durch die Bezugnahme auf betriebliche Tätigkeiten des Arbeitnehmers in Verbindung mit einer festen örtlichen Anlage soll vermieden werden, dass davon völlig unabhängige Einrichtungen eine Abzugsverpflichtung iZm der Lohnsteuer auslösen (siehe innerstaatlicher Betriebsstättenschungel: ein Überblick RWP 2021, 147).

Gemäß § 81 EStG 1988 ist im Rahmen des Lohnsteuerabzugs eine Betriebsstätte jede vom Arbeitgeber (vgl E 23.10.1990, 89/14/0302) im Inland für die Dauer von **mehr als einem Monat** unterhaltene feste örtliche Anlage oder Einrichtung, wenn sie der **Ausübung der durch den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient** (vgl auch E 28.10.2014, 2010/13/0169). Während die feste örtliche Anlage oder Einrichtung auch Tatbestandselement von § 29 Abs 1 BAO ist, besteht mit dem Abstellen auf die Arbeitnehmertätigkeit ein Unterschied zur Definition der BAO (siehe *Kirchmayr/Schaunig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (22. Lfg 2021) § 81 EStG - Betriebsstätte Rz 6)

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im steuerrechtlichen Sinn zieht zwangsläufig die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber nach sich. Die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber ist in diesem Fall die vom Gesetz angeordnete Erhebungsform der Einkommensteuer. Kommt ein Arbeitgeber seinen Verpflichtungen zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer nicht nach, so ist der Arbeitgeber mit Haftungsbescheid (§ 82 EStG 1988) zur Entrichtung der Lohnsteuer heranzuziehen.

Gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug der Steuerschuldner.

Aus § 82 EStG 1988 folgt jedoch, dass der Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr, d.h. für die richtige Berechnung der Lohnsteuer, für die vollständige Einbehaltung und die termingerechte Abfuhr der einbehaltenen Beträge an das Finanzamt der Betriebsstätte haftet.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG 1988.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Im vorliegenden Fall führten Arbeitnehmer der Bf. seit dem Jahr 2012 für die österreichische ***15*** GmbH in einer Werkhalle auf deren Firmengelände Baumeisterarbeiten (Eisenarmierungen für diverse Bauteile) aus.

Fester Ort: Mit der Formulierung „jede [...] feste örtliche Anlage oder Einrichtung“ knüpft § 81 EStG zunächst an die Betriebsstätte iSd § 29 BAO an (Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (22. Lfg 2021) § 81 EStG - Betriebsstätte Rz 7). Eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung ist gegeben, wenn eine dauernde Verbindung zu einem bestimmten Punkt der Erde besteht; diese Verbindung muss nicht fest iSd Mechanik sein, sie muss auch nicht festgemauert, festgeschraubt oder einbetoniert sein (Ritz, BAO6 § 29 Rz 1 mwH). Dagegen ist ein fester (also fixer) Arbeitsplatz für den jeweiligen Arbeitnehmer nicht nötig (BFG 26.2.2018, RV/7102547/2013). Dies trifft mit der Werkhalle in Österreich jedenfalls zu.

Arbeitnehmertätigkeit: Die ausgeübte Tätigkeit – die Herstellung von Eisenarmierungen – ist als ausführende Tätigkeit zu qualifizieren, die der örtlichen Einrichtung (Werkhalle) zugeordnet werden kann.

Dauer: Die Werkhalle wurde über einen Zeitraum von mehr als einem Monat (seit dem Jahr 2012) – jedenfalls jedoch im streitgegenständlichen Zeitraum - regelmäßig werktags für die Herstellung von Eisenarmierungen für diverse Bauteile genutzt. Die Werkhalle war während der betriebsüblichen Öffnungszeiten uneingeschränkt zugänglich. Die Nutzung erfolgte dabei in Abstimmung mit den Öffnungszeiten des Werkes der österreichischen Auftraggeberin. Dass weder ein eigener Schlüssel noch ein Zutritt an Sonn- und Feiertagen möglich war, steht der Annahme einer Betriebsstätte nicht entgegen. Die wirtschaftlich tatsächliche Nutzungsmöglichkeit während der regulären Betriebszeiten reicht hierbei aus.

Von der steuerlichen Vertretung wurde zwar eingewendet, dass eine dauerhafte Verfügungsmacht mangels freien Zutrittsrechts und eines eigenen Schlüssels nicht gegeben sei. Hierbei ist jedoch anzumerken, dass im vorliegenden Fall wie oben erwähnt die weiteren Kriterien der Lohnsteuerbetriebsstätte zur Anwendung kommen. Die Arbeitnehmer der Bf. hatten zu den vereinbarten, an die Öffnungszeiten des Werkes der Auftraggeberin gekoppelten Betriebszeiten Zutritt zu der Werkhalle, um dort ihre Tätigkeit auszuüben. Die zur Betriebsausübung erforderlichen Räumlichkeiten standen tatsächlich während der

(branchen)üblichen vereinbarten Betriebszeiten uneingeschränkt zur Verfügung. Auch während ihrer Abwesenheit wurde dieser Raum nicht anderweitig genutzt. In der Halle befanden sich ein Bindetisch als auch ein Schrank, welche für diese Arbeit vorgesehen waren. Dass die Bf. bzw. ihre Dienstnehmer - wie eingewendet wurde - über keinen eigenen Schlüssel für die Werkhalle verfügten, hinderte die Beschwerdeführerin nicht an der Ausübung ihrer betrieblichen Tätigkeit an diesem Ort. Entscheidend ist, ob die Räumlichkeiten während der werktäglichen Nutzung den Anforderungen an Dauerhaftigkeit genügen. Nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes liegt jedenfalls eine faktische Verfügungsmacht über die Werkhalle vor.

Im streitgegenständlichen Zeitraum 2016 bis 2018 begründete die Bf. somit in der Werkhalle in ***13*** eine Betriebsstätte im lohnsteuerrechtlichen Sinn und war daher verpflichtet, für ihre Arbeitnehmer, die in Österreich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen, die Lohnsteuer im Abzugswege gem. § 47 Abs. 1 EStG einzubehalten und abzuführen.

Hinsichtlich der Entrichtung des Dienstgeberbeiträge (DB) zum Familienlastenausgleichsfond kam es nur auf die in Österreich gegebene Sozialversicherungszuständigkeit an. Die Frage des Vorliegens einer inländischen Betriebsstätte war dafür nicht maßgeblich.

Die Inanspruchnahme der Bf. zur Haftung für die Lohnabgaben und die Festsetzung derselben für die Jahre 2016 bis 2018 erfolgte zu Recht.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 in Streit stehende Frage, ob es sich bei der der Bf. zur Verfügung gestellten Werkhalle um eine Betriebsstätte handelt ist keine Rechtsfrage, sondern eine Frage der Beweiswürdigung und damit des Sachverhaltes. Es wurde daher nicht über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung entschieden. Eine (ordentliche) Revision ist somit nicht zulässig.

Feldkirch, am 30. Juni 2025