

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, Adr., gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Innsbruck je vom 15. April 2010 , betreffend

- 1.) Abzugssteuer für den Zeitraum 2009 und
  - 2.) Abzugssteuer für den Zeitraum Jänner 2010,
- zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Haftung für die zu erhebenden Abzugssteuer wird hinsichtlich des Zeitraumes 2009 in Höhe von 3.571,80 € (= 20 % von 17.859 €) geltend gemacht.

2. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Haftung für die zu erhebende Abzugssteuer wird hinsichtlich des Zeitraumes Jänner/2010 in Höhe von 958,40 € (= 20 % von 4.792 €) geltend gemacht.

3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die X betreibt im Inland ein Hotel. Anlässlich einer Kontrolle wurde festgestellt, dass in Tschechien ansässige Arbeitnehmer für dieses Hotel inländische Arbeitsleistungen erbrachten, wobei ein tschechisches Arbeitskräftegestellungsunternehmen (Gesteller) diese Arbeiter zur dortigen Arbeitsausübung entsandt hatte. Ein Steuerabzug gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG von den an das Gestellungsunternehmen bezahlten Vergütungen wurde vom Schuldner der Einkünfte unterlassen.

Mit den jeweils am 15. April 2010 ergangenen „Haftungs- und Abgabenbescheiden“ wurde die X zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Abzugssteuer für den Zeitraum 2009 in Höhe von 4.464,75 € (= 25 % von 17.859 €) und für den Zeitraum Jänner/2010 in Höhe von 1.198 € (= 25 % von 4.792 €) herangezogen.

Die dagegen erhobene Berufung (Bescheidbeschwerde) bestreitet unter Bezugnahme auf das DBA mit Tschechien die Rechtmäßigkeit dieser Heranziehung zur Haftung dem Grunde nach im Wesentlichen mit dem Argument, *„kraft fehlender Betriebsstätte und Nichtüberschreiten der 183 Tage wird Österreich das Besteuerungsrecht entzogen“*.

Nach Vorliegen der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 6. Dezember 2010 stellte die X den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2. 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.

§ 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 (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, ZI. 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.

3. An Sachverhalt liegt dem Beschwerdefall zugrunde, dass ein ausländisches (tschechisches) Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen seine bei ihm angestellten Arbeitskräfte einem inländischen Unternehmen (der X, im Folgenden kurz Bf) auf Basis eines Arbeitskräftegestellungsvertrages gegen eine entsprechende Vergütung für einen bestimmten Zeitraum überlassen hat. Nach der Art der vollbrachten Leistung

liegt eine sogenannte Passivleistung vor, schuldete doch nach dem unbestritten gebliebenen Berufungsvorbringen der entsendende tschechische Unternehmer (Gesteller) der aufnehmenden Bf. (Gestellungsnehmerin) die vorübergehende Überlassung der Arbeitskraft eines Dienstnehmers bestimmter Qualifikation gegen Erhalt einer Gestellungsvergütung als Gegenleistung.

4. 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 den „Haftungs- und Abgabenbescheiden“ erfolgten Heranziehung der Bf. zur Haftung im Wesentlichen mit dem Argument, kraft fehlender Betriebsstätte im Sinne des DBA mit Tschechien und Nichtüberschreiten der 183 Tage werde Österreich das Besteuerungsrecht entzogen.

5. Die Entscheidung darüber, ob vom Finanzamt zu Recht mit dem jeweils angefochtenen „Haftungs- und Abgabenbescheid“ 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.

Wie eingangs 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 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 den angefochtenen Bescheiden erfolgte streitgegenständliche Heranziehung der Bf. zur Haftung für die Steuerabzugsbeträge entsprach damit diesen gesetzlichen Bestimmungen.

6. Unter Beachtung des Beschwerdevorbringens bleibt noch abzuklären, ob gegebenenfalls aufgrund der Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Tschechischen Republik gar kein österreichisches Besteuerungsrecht bestand. Diesbezüglich ist von folgender allgemeiner Rechtslage auszugehen. Ob überhaupt und inwieweit ein österreichische Besteuerungsrecht durch das zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Einkommensteuer und vom Vermögen

zwischen der Republik Österreich und der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik abgeschlossene Abkommen vom 7. März 1978, BGBl. Nr. 34/1979, das in den Streitzeiträumen mangels Abschlusses eines eigenen Doppelbesteuerungsabkommens im Verhältnis zur Tschechische Republik anwendbar war, teilweise eingeschränkt oder überhaupt aufgehoben wird, ergibt sich aus den Bestimmungen dieses DBA. Allerdings gibt es zur Herstellung einer DBA- konformen Besteuerung generell zwei Möglichkeiten:

- 1.) Volle Besteuerung nach innerstaatlichem Recht mit anschließender (bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen) Steuerrückerstattung an den beschränkt Steuerpflichtigen oder
- 2.) direkte DBA- konforme Besteuerung durch Steuerentlastung an der Quelle.

Zur Durchführung von Doppelbesteuerungsabkommen besteht auf deren Grundlage ab 1. Juli 2005 eine entsprechende innerstaatliche Regelung (siehe dazu auch VwGH 23.01.2013, 2009/15/0174). Diese für das gesamte Netz an österreichischen DBA einheitlich anzuwendende Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. III Nr. 92/2005 idF. BGBl. III Nr. 44/2006, betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungen (DBA- Entlastungsverordnung) regelt, ob und unter welchen Bedingungen eine unmittelbare Entlastung des beschränkt Steuerpflichtigen durch den Vergütungsschuldner (vom Abfuhrpflichtigen) durchgeführt werden darf und unter welchen Gegebenheiten eine Entlastung erst durch ein Rückerstattungsverfahren durch die Finanzverwaltung möglich ist. Dieses DBA- Entlastungsverordnung hat (auszugsweise) folgenden Inhalt:

*„ § 1. Sind Einkünfte von im Ausland ansässigen Personen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen ganz oder teilweise von einer inländischen Abzugsbesteuerung zu entlasten, kann diese Entlastung in unmittelbarer Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen vorbehaltlich der nachfolgenden Bestimmungen vom Vergütungsschuldner (vom Abfuhrpflichtigen) herbeigeführt werden (Entlastung an der Quelle). Der Vergütungsschuldner ist in diesem Fall verpflichtet, die Richtigkeit der Unterlassung oder Einschränkung des Steuerabzuges zu beweisen oder nach Maßgabe des § 238 BAO glaubhaft zu machen*

*. . . . .*

*§ 5 (1) Eine Entlastung an der Quelle ist in folgenden Fällen unzulässig:*

*4. wenn Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt werden (ausgenommen konzerninterne Personenüberlassung von Angestellten).*

*(3) Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart kann über Antrag eines abkommensberechtigten Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens bei Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung zeitlich befristet durch Bescheid eine Entlastung an der Quelle zulassen, wenn sichergestellt ist, dass keine Umgehungsgestaltung vorliegt und das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen oder der inländische Gestellungsnehmer (Beschäftiger) für die überlassenen Arbeitskräfte die Pflichten des Arbeitgebers im*

*Sinne der §§ 76, 78, 79, 80, 82, 84 und 87 EStG 1988 wahrnimmt. Gestellungsnehmer können die Arbeitskräftegestellungsvergütungen von der Besteuerung für jene Zeiträume entlasten, für die ihnen eine Kopie des Bescheides vorliegt.“*

7. Verordnet somit § 5 Abs. 1 Z 4 der DBA- Entlastungsverordnung zur Durchführung von Doppelbesteuerungsabkommen auf deren Grundlage und damit zur Durchführung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Republik Tschechien, dass eine Entlastung an der Quelle für den Fall unzulässig ist, „wenn Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsüberlassung gezahlt werden (ausgenommen konzerninterne Personalüberlassung von Angestellten)“, und ergeben sich weder aus dem Beschwerdevorbringen noch aus der Aktenlage irgendwelche Anhaltspunkte die dafür sprechen, dass auf den Gegenstandsfall der Ausnahmefall der konzerninternen Personalüberlassung von Angestellten zutrifft bzw. dass für den Zeitraum 2009 und Jänner/2010 ein Zulassungsbescheid im Sinne des § 5 Abs. 3 DBA-Entlastungsverordnung vorliegt, dann kann entgegen der Ansicht der Bf. mit den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens der unterbliebene Steuerabzug nicht begründet und gerechtfertigt werden. Mit der ab 1. Juli 2005 in Kraft getretenen und damit für die Zeiträume 2009 und Jänner/2010 anzuwendenden DBA- Entlastungsverordnung besteht nämlich zur Durchführung der Doppelbesteuerungsabkommen eine innerstaatliche Regelung, ob überhaupt und unter welchen Bedingungen eine unmittelbare Entlastung des beschränkt steuerpflichtigen Einkünfteempfängers durch den Vergütungsschuldner (vom Abfuhrpflichtigen) an der Quelle durchgeführt werden darf. Demzufolge vermag schon aus diesem Grund der mit dem Doppelbesteuerungsabkommen begründete Beschwerdeeinwand, mangels fehlender Betriebsstätte im Sinn des DBA mit Tschechien und mangels Überschreiten der 183 Tage gemäß DBA mit Tschechien werde Österreich das Besteuerungsrecht entzogen, keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide zu begründen, liegt doch im Beschwerdefall zweifellos keiner der beiden Ausnahmetatbestände vor, der nach der DBA- Entlastungsverordnung bei der Streitgegenständlichen Arbeitskräftegestellung zur inländischen Arbeitsausübung eine Entlastung an der Quelle zulassen und damit die unterlassene Abzugsbesteuerung rechtfertigen würde (siehe diesbezüglich VwGH 23.01.2013, 2009/15/0174). Damit ist das Schicksal des Beschwerdefalles bereits entschieden. War nämlich für den vorliegendem 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 des Steuerabzuges.

8. Soweit die Beschwerde mit der sogenannten 183- Tage Regel des Doppelbesteuerungsabkommens argumentiert, wird diesem Vorbringen außerdem Folgendes entgegengehalten. Dem DBA- CSSR ist keine Definition des Begriffes „Arbeitgeber“ zu entnehmen. Nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 DBA- CSSR ist

das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten nur dann von Bedeutung, „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“. Letzteres trifft im Beschwerdefall zu, weil Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA- CSSR für einen in Tschechien ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in Österreich ausgeübten Tätigkeit das ausschließlich tschechische Besteuerungsrecht davon abhängig macht, dass „die Vergütung von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden“, der nicht in Österreich ansässig ist. Durch diese Einschränkung soll nach herrschender Meinung sichergestellt werden, dass der Tätigkeitsstaatsstaat sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit behält, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhohheit unterliegenden Unternehmens geschmälert hat. Entscheidend ist demnach, dass die Vergütung von nicht im Tätigkeitsstaatsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird (vgl. Zehetner/Dupal, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in Gasser/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Wien 2003, S 141 f und das Urteil des Bundesfinanzgerichtes vom 23.2.2005, I R 46/03, BStBl. 2005 II S 547, der – in Bezug auf DBA- Bestimmungen, die mit dem ihr anzuwendenden vergleichbar sind- wiederholt ausgesprochen hat, dass Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein kann, die die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt, vgl. auch Giesinger, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, SWI 2010, S 3ff). Im Zuge einer bei der X vorgenommenen Kontrolle durch die KLAB Innsbruck wurden diverse Unterlagen hinsichtlich der Beschäftigung tschechischer Arbeitskräfte vorgefunden. Nach den Vereinbarungen vom 27. Dezember 2009 bzw. 22. Jänner 2010, abgeschlossen zwischen der X als Auftraggeber mit dem tschechischen Personalvermittlungsunternehmen und den jeweiligen Arbeitnehmer (einem Kellner, zwei AbwascherInnen) wurde ein Brutto-Monatslohn in bestimmter Höhe vereinbart, auf dessen Basis dann unter Benennung des Arbeiters für den jeweiligen Abrechnungszeitraum vom Personalvermittlungsunternehmen dem Auftraggeber der entsprechende Betrag in Rechnung gestellt wurde. Außerdem lagen „Lohnabrechnungen“ vor, mit denen das tschechische Personalvermittlungsunternehmen unter Angabe des Gehaltsabrechnungszeitraumes, des jeweiligen Arbeitnehmers, dessen im Hotelbetrieb geleisteter Arbeitszeit in Stunden und dem Arbeitslohn pro Stunde der Gehalt der einzelnen Arbeitskräfte ausgewiesen wurde mit der Bitte, diesen Gehalt auf ein darin bekanntgegebenes inländisches Bankkonto zu überweisen. Nach den vorgefundenen Lohnabrechnungen hat in manchen Monaten das Personalvermittlungsunternehmen das Gehalt der Arbeitnehmer bar erhalten und dessen Empfang auf der Lohnabrechnung quittiert. Auf Grund dieser Feststellungen ist an Sachverhalt schlüssig davon auszugehen, dass das Gehalt der zweifelslos in den Arbeitsablauf des Hotelbetriebes eingegliederten und nach dem Dienstplan des Hotels eingesetzten Arbeitskräfte von der X wirtschaftlich getragen wurden. Dass die gezahlte Vergütung den Gewinn des der Steuerhohheit des Tätigkeitsstaates unterliegenden Unternehmens geschmälert hat, steht außer Zweifel. Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts war demzufolge die X, die die Gehälter für die ihr gegenüber

geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich getragen hat (siehe dazu VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031 und den Artikel von Novosel/Patloch in ASOK 2014, Seite 369ff: Die Arbeitgeberbereiensehaft bei grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestellungen). Handelt es sich somit bei der in Frage stehenden Arbeitskräftegestellung unbestritten um eine passive Leistung und ist die X (Gestellungsnehmerin) nach dem Abkommen mit CSSR als wirtschaftliche Arbeitgeberin der in ihrem Hotelbetrieb eingesetzten tschechischen Arbeitskräfte anzusehen, wurde doch der Gehalt der Arbeitnehmer von der im Tätigkeitsstaat ansässigen Gestellungsnehmerin wirtschaftlich getragen, so verbleibt das Besteuerungsrecht auch bei einer Aufenthaltsdauer unter 183 Tagen im Tätigkeitsstaat. Somit vermag der Beschwerdehinweis auf die 183- Tage-Regelung des Doppelbesteuerungsabkommen mit der CSSR im Hinblick auf den (wirtschaftlichen) Arbeitgeberbegriff im Sinne des DBA- Abkommens (siehe diesbezüglich nochmals VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031) keine Rechtswidrigkeit des mit dem angefochtenen Bescheid gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG erhobenen Steuerabzuges zu begründen.

9. Zusammenfassend folgt aus obigen Ausführungen die Schlussfolgerung, dass wegen Unzulässigkeit einer Entlastung an der Quelle die Einkommensteuer für die streitgegenständlichen Einkünfte aus der Gestellung von tschechischen Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG durch Steuerabzug zu erheben war. Dieser Steuerabzug schließt auch die Besteuerung der Arbeitslöhne ein (vgl. § 98 Abs. 1 Z 4 letzter Satz EStG). Es liegt daher keine Rechtswidrigkeit der angefochten Bescheide darin, wenn gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 die X als Schuldnerin dieser Einkünfte zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr dieser Steuerabzugsbeträge herangezogen wurde.

10. Nach § 99 Abs. 2 EStG 1988 unterliegt der volle Betrag der Einnahmen der Abzugssteuer. Der an das tschechische Arbeitskräftegestellungsunternehmen überwiesene bzw. bar ausbezahlte Bruttobetrag von 17.859 € (2009) bzw. 1.198 € (Jänner/2010) ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen (Konto 7.500 „Kosten für beigestelltes Personal“, Lohnabrechnungen durch das tschechische Personalvermittlungsbüro bzw. den dafür ausgestellten Rechnungen) und blieb hinsichtlich seiner betragsmäßigen Richtigkeit unwidersprochen. Das Bundesfinanzgericht sieht ebenfalls keine Veranlassung, deren Höhe in Zweifel zu ziehen. Der generelle Steuersatz von 20 % ist auf die Bemessungsgrundlage anzuwenden. Wird die Abzugssteuer vom Schuldner übernommen, beträgt in einem derartigen Fall der Steuersatz 25 %, der auf den Auszahlungsbetrag (Nettobetrag) anzuwenden ist. Die Geltendmachung der Haftung bei unterbliebenem Steuerabzug darf jedoch nur dann zur Anwendung des 25%igen Steuersatzes führen, wenn feststeht, dass der Haftungspflichtige ausdrücklich oder konkludent die Abzugssteuer übernommen hat, dh. den Empfänger nicht nachbelastet hat. In den vorliegenden Vereinbarungen wurden Bruttolöhne vereinbart, ohne dass darin festgelegt worden wäre, dass der Schuldner der Einkünfte auch die Steuer übernimmt. Vielmehr ging die Gestellungsnehmerin – und dies lässt das Beschwerdevorbringen unschwer erkennen- augenscheinlich davon aus, dass Österreich hinsichtlich dieser

Einkünfte kein Besteuerungsrecht zukomme. Aus dem unterbliebenen Steuerabzug als solchem kann demzufolge noch nicht schlüssig gefolgert werden bzw. als feststehend angesehen werden, dass die Bf. auch die Abzugssteuer übernommen hat. Diesbezüglich wird nunmehr gegenüber dem Bundesfinanzgericht durchaus glaubhaft mitgeteilt und damit klargestellt, dass die Bf. bei einer abweisenden Beschwerdeerledigung die diesfalls dann abzuführenden Abzugssteuern gegenüber dem tschechischen Arbeitskräftegesteller jedenfalls einfordern/ geltend machen wird. Steht daher für den Beschwerdefall fest, dass die Abzugssteuer von der Haftenden letztlich nicht übernommen wird, dann beträgt der Steuersatz 20 % und nicht 25 %. Ausgehend von den unstrittig gebliebenen Bemessungsgrundlagen von 17.859 € (2009) bzw. 4.792 € (Jänner/2010) sind gemäß § 279 Abs. 1 BAO die Steuerabzugsbeträge im Sinn des § 99 Abs. 1 Z 5 EStG, für deren Einbehaltung und Abfuhr die X als Schuldnerin der Einkünfte gemäß § 100 Abs. 2 EStG haftet, wie folgt zu ermitteln:

Abgabenart	Zeitraum	Berechnung der Abzugssteuer
Abzugssteuer	2009	20 % von 17.859 € = 3.571,80 €
Abzugssteuer	Jänner/2010	20 % von 4.792 € = 958,40 €

## 11. Zulässigkeit der Revision

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, da dieses Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das VwGH- Erkenntnis vom 23.01.2013, 2009/15/0174 lässt implizit erkennen, dass Bestimmungen des DBA die unterlassene Abzugsbesteuerung gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG nur für den Fall rechtfertigen könnten, wenn die DBA- Entlastungsverordnung eine unmittelbare Entlastung des beschränkt Steuerpflichtigen an der Quelle zulassen würde. Von dieser Rechtsprechung weicht das Erkenntnis nicht ab.

12. Über die Beschwerde (Berufung) gegen die angefochtenen „Haftungs- und Abgabenbescheide“ war damit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 19. November 2014