



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des [Bw+Adr], vom 20. Juni 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Amtsdirektorin Eva Farkas, vom 29. Mai 2012 betreffend Abweisung eines Antrags auf DBA-Quellensteuerentlastung entschieden:

Der angefochtene Bescheid vom 29. Mai 2012 sowie die Berufungsvorentscheidung vom 29. Juli 2012 werden gemäß [§ 289 Abs. 1 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

O\*\*\*\*\* H\*\*\*\*\* J\*\*\*\*\* (=Bw.) betreibt ein Arbeitnehmerüberlassungsunternehmen mit der Bezeichnung „P\*\*\*\*\*“, das laut Briefpapier seinen Sitz in Deutschland hat.

Der Bw. stellte am 21.5.2012 einen Antrag auf Befreiung von der Abzugsteuer ab 1.7.2012 (Erklärung natürlicher Personen für Zwecke der DBA-Quellensteuerentlastung, ZS-QU1), womit die Befreiung der für die Arbeitskräfteüberlassung erhaltenen Beträge beantragt wurde. Dem Antrag beigelegt war eine Liste der zum Zeitpunkt der Antragstellung beschäftigten Mitarbeiter (4 Mitarbeiter mit Wohnsitz in Österreich, 3 davon auch bei österreichischen Firmen beschäftigt) sowie Bestätigungen des zuständigen deutschen Gewerbeamtes und der Bundesagentur für Arbeit betreffend die Verlegung der Betriebsstätte (innerhalb Deutschlands) und die Erlaubnis zur gewerbsmäßigen Arbeitnehmerüberlassung.

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 29.5.2012 mit folgender Begründung ab:

*„Ihr Antrag auf Ausstellung eines Befreiungsbescheides nach BGBI. Nr. 44/2006 wird abgewiesen, da die von Ihnen angeführten Arbeitnehmer in Österreich wohnhaft sind und somit die Lohnversteuerung in Österreich zu erfolgen hat. (siehe Bescheid vom 07.03.2011).“*

Gegen diesen Bescheid wurde am 20.6.2012 Berufung eingelegt und diese wie folgt begründet:

*„...wir haben eine Verlängerung für die Befreiung vom EV-Nr.: 1\*\*\*\*\*/2012 vom 14.02.2012 beantragt und einen Ablehnungsbescheid erhalten.*

*Dies können wir nicht akzeptieren und legen Berufung ein, da zwischenzeitlich keine Änderungen unsererseits eingetreten sind und die österreichischen Mitarbeiter nach wie vor in Österreich wohnhaft, gemeldet und versichert sind.“*

In der Anlage befand sich eine Kopie des aufgrund [§ 5 Abs. 3 Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen \(DBA-Entlastungsverordnung\), BGBI. III Nr. 92/2005](#) ergangenen Befreiungsbescheides vom 14.2.2012, der für den Zeitraum 1.1.2012 – 30.6.2012 die Erfüllung der Voraussetzungen für eine abkommenskonforme Steuerentlastung an der Quelle bestätigt und dem Bw die Verpflichtung auferlegt, für die überlassenen Arbeitskräfte die lohnsteuerlichen Pflichten des Arbeitgebers gegenüber dem Finanzamt Feldkirch zu einer näher bezeichneten Steuernummer wahrzunehmen.

Im letzten Absatz des Bescheides findet sich der Satz, auf den der Bw. seine Berufung stützt:

*„Der zeitliche Anwendungsbereich dieses Bescheides kann verlängert werden, wenn in den entscheidungswesentlichen Voraussetzungen keine entgegenstehenden Veränderungen eintreten.“*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29.6.2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wird vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart ausgeführt:

*„Gem. § 5 Abs. 3 Doppelbesteuerungsabkommens-Entlastungsverordnung kann das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart bei Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsüberlassung durch Bescheid eine Entlastung an der Quelle zulassen.*

*Entscheidungen, die die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen haben, müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessenentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Zu berücksichtigen ist auch der Grundsatz der*

---

*gleichmäßigen Behandlung aller Antragsteller. Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren.*

*Zweck des § 5 Abs. 3 DBA-EntlastungsVO ist es, ausländischen Personalleasingunternehmen eine Entlastung an der Quelle zu ermöglichen, aber auch sicher zu stellen, dass die anfallenden Lohnabgaben und Sozialversicherungsbeiträge gem. der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen und der EU-VO über soziale Sicherheit im richtigen Staat abgeführt werden bzw. worden sind.*

*Grundsätzlich wird bei allen Antragstellern in gleicher Weise vorgegangen: Befreiungsbescheide werden erst nach positivem Rückerstattungsverfahren befristet ausgestellt und das Finanzamt behält sich immer wieder nach Ausstellung einiger Befreiungsbescheide vor, auf das Rückerstattungsverfahren zu verweisen. Da die Ausstellung von Befreiungsbescheiden immer zeitnah zum Antrag durchgeführt werden muss und Sachverhalte, die in der Zukunft liegen, nicht überprüft werden können, muss das Finanzamt diese Vorgangsweise wählen, um die Möglichkeit und die Zeit zu haben, seiner im § 5 (3) DBA-EntlastungsVO, 2. Halbsatz normierten Überprüfungstätigkeit nachgehen zu können."*

Hiergegen wurde mit Schreiben vom 10.7.2012 Vorlageantrag erhoben.

Zur Begründung schreibt der Bw.:

*„Wir haben schon wiederholt eine Befreiung von der österreichischen Abzugssteuer (z.B. EV-Nr. 2\*\*\*\*\*/2008, EV-Nr. 1\*\*\*\*\*/2012) erhalten und diesmal handelte es sich nur um eine Verlängerung.*

*Es ist einfach nicht nachvollziehbar warum einem Verlängerungsantrag nicht stattgegeben wird, zumal es keinerlei Änderungen zum Erstantrag gab. Angeblich müssen Sie jetzt wieder alles neu prüfen und bis die Anträge auf Rückerstattung der österreichischen Abzugssteuer bearbeitet werden, vergehen wieder Monate und wir müssen so lange auf die Rückzahlung warten. Damit nehmen Sie jedem Kleinunternehmer die Chance auf dem Markt zu überleben.“*

Mit Bericht vom 25. 7. 2012 legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung mit dem Bemerk dem UFS vor, dass die Außenprüfung bestimmter Rückerstattungsanträge noch nicht abgeschlossen sei.

Die Berufungsbehörde stellte durch Einsicht in das Zentrale Melderegister von Amts wegen fest, dass O\*\*\*\*\* J\*\*\*\*\* seit 14. 6. 2012 über einen aufrechten Hauptwohnsitz in Österreich, und zwar in Adr, verfügen soll (mit dem Vermerk „Zugezogen von Deutschland“); Unterkunftgeber M\*\*\*\*\* E\*\*\*\*\*.

---

Hierauf richtete die Berufungsbehörde am 28. 11. 2012 nachstehenden Vorhalt an den Bw:

„.... Im Zuge der Bearbeitung der Berufung wurde dem UFS bekannt, dass Sie seit 14.6.2012 wieder über einen Wohnsitz in Österreich verfügen (ZMR-Abfrage vom 27.11.2012).

Sie sind seit Begründung eines Wohnsitzes im Inland unbeschränkt steuerpflichtig gem. [§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#); eine beschränkte Steuerpflicht gem. [§ 98 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988](#) kann daher nicht mehr vorliegen.

Die Bestimmungen des [§ 99 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988](#) über den Steuerabzug bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung sind daher nicht mehr anzuwenden.

Da ab Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht kein Anwendungsfall der §§ 98f [EStG 1988](#) und damit auch keine Notwendigkeit der Einbehaltung einer österreichischen Quellensteuer vorliegt, kann auch kein Feststellungsbescheid nach [§ 5 Abs. 3 der DBA-Entlastungsverordnung](#) für die Abzugsteuer erteilt werden.

Sie werden ersucht, sich innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens hierzu zu äußern.“

Dieser Vorhalt konnte dem Bw nicht zugestellt werden, er wurde dem UFS mit dem Vermerk „verzogen“ von der Post zurückgesandt.

Die Berufungsbehörde ersuchte hierauf am 6. 12. 2012 das Finanzamt Bregenz gemäß [§ 279 Abs. 2 BAO](#) zu ermitteln, ob O\*\*\*\*\* J\*\*\*\*\* in Österreich über einen Wohnsitz, Sitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt verfügt.

Das Finanzamt Bregenz berichtete am 20. 12. 2012, dass sich an der Adresse Adr, ein kleines Einfamilienhaus mit einer Wohneinheit befindet. Von einer Einvernahme des schwerkranken (vermeintlichen) Unterkunftgebers M\*\*\*\*\* E\*\*\*\*\* durch die Finanzpolizei wurde Abstand genommen.

Die am 18. 12. 2012 von der Finanzpolizei befragte Gattin L\*\*\*\*\* E\*\*\*\*\* gab an, O\*\*\*\*\* J\*\*\*\*\* zu kennen. Er sei LKW-Fahrer gewesen und Bekannter ihres Sohnes A\*\*\*\*\*. O\*\*\*\*\* J\*\*\*\*\* wohne nicht im Haus der Familie E\*\*\*\*, dafür sei kein Platz. O\*\*\*\*\* J\*\*\*\*\* habe die Familie zuletzt zu Ostern 2012 besucht. Nach ihrem Wissenstand lebe O\*\*\*\*\* J\*\*\*\*\* in Deutschland. Ihr Sohn A\*\*\*\*\* habe eine Reinigungsfirma in Österreich, deren Büro sich im oberen Stock des Einfamilienhauses befindet.

Die zuständige Bedienstete der Gemeinde gab an, A\*\*\*\*\* E\*\*\*\*\* habe den Meldezettel abgegeben und diesen vermutlich für den Unterkunftgeber unterschrieben.

Am 20. 12. 2010 gab A\*\*\*\*\* E\*\*\*\*\* vor der Finanzpolizei an, sei O\*\*\*\*\* J\*\*\*\*\* sei sein ehemaliger Arbeitgeber. O\*\*\*\*\* J\*\*\*\*\* wohne nicht bei der Familie E\*\*\*\*\*, die polizeiliche Anmeldung sei über Wunsch von O\*\*\*\*\* J\*\*\*\*\* erfolgt. Ein Wohnsitz des O\*\*\*\*\* J\*\*\*\*\* in Österreich sei ihm nicht bekannt. Ein Entgelt für die Meldung sei nicht geleistet worden. O\*\*\*\*\* J\*\*\*\*\* habe er zuletzt „bei der Anmeldung im Sommer“ gesehen, am 19. 12. 2010 habe er mit O\*\*\*\*\* J\*\*\*\*\* wegen der Ermittlungen der Finanzbehörden telefoniert. Er werde O\*\*\*\*\* J\*\*\*\*\* beim Einwohnermeldeamt abmelden.

Der in Kopie aktenkundige Meldezettel vom 14. 6. 2012 trägt als Unterschrift des Meldepflichtigen eine Unterschrift, die jener entspricht, die O\*\*\*\*\* J\*\*\*\*\* auf im Finanzamtsakt aufscheinenden Unterlagen geleistet hat.

Den vorgelegten Aktenteilen des Finanzamtes lässt sich nicht entnehmen, dass der Bw in der Vergangenheit seinen steuerlichen Verpflichtungen in Bezug auf die überlassenen Arbeitskräfte nicht nachgekommen ist.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Beweiswürdigung:**

Der oben angeführte Sachverhalt ist zwischen Finanzamt und Bw. unstrittig.

Die Frage eines Hauptwohnsitzes in Österreich war nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens. Da ein solcher derzeit offenkundig (entgegen den Angaben vor der Meldebehörde Ö\*\*\*\*\*) nicht besteht, erübrigt sich hierauf weiter einzugehen.

#### **Rechtliche Beurteilung:**

Gemäß [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug (Abzugsteuer) unter anderem dann erhoben, wenn Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung erzielt werden.

Vergütungen an ausländische Arbeitkräfteüberlassungsunternehmen unterliegen als Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften gem [§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) i.V.m. [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) dem Steuerabzug. Mit dieser Abzugsteuer gilt die inländische Steuerpflicht der überlassenen Arbeitskräfte als abgegolten. Das ausländische Arbeitskräfteunternehmen ist berechtigt, eine Entlastung hinsichtlich der von der Gestellungsvergütung zu erhebenden Abzugsteuer zu beantragen (nach Maßgabe des Art. 7 des OECD-Musterabkommens), jedoch

nur dann, wenn eine lohnsteuerliche Erfassung der Einkünfte der ausländischen Arbeitnehmer sichergestellt ist (vgl. *Kufner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 99 Anm. 17).

Die [Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen \(DBA-Entlastungsverordnung\)](#), [BGBI. III Nr. 92/2005](#), lautet auszugsweise:

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

§ 2. (1) Die Abkommensberechtigung des ausländischen Einkünfteempfängers kann dem Grunde nach durch eine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung unter Verwendung der Vordrucke ZS-QU1 (für natürliche Personen) oder ZS-QU2 (für juristische Personen) glaubhaft gemacht werden.

(2) Sofern die vom Schuldner der Einkünfte an den einzelnen Einkünfteempfänger geleisteten Vergütungen 10.000 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen und in Österreich kein Wohnsitz des Einkünfteempfängers besteht, kann die Abkommensberechtigung dem Grunde nach als glaubhaft gemacht angesehen werden, wenn anstelle einer Ansässigkeitsbescheinigung eine schriftliche Erklärung des Einkünfteempfängers vorliegt, die folgende Angaben enthält:

1. bei natürlichen Personen den Familien- und Vornamen und bei juristischen Personen die genaue Bezeichnung (z.B. den Firmennamen),
2. bei natürlichen Personen die Erklärung, dass sich in Österreich kein weiterer Wohnsitz (keine Wohnstätte) befindet,
3. bei natürlichen Personen die Anschriften aller in verschiedenen ausländischen Staaten unterhaltenen Wohnungen sowie die Bezeichnung jener Wohnung, an der sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet,
4. bei juristischen Personen die Angabe des Gründungsstaates und die Anschrift des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung,

---

5. die Erklärung, dass keine Verpflichtung zur Weitergabe der Einkünfte an andere Personen besteht,

6. die Erklärung, dass die Einkünfte nicht einer vom Einkünfteempfänger unterhaltenen inländischen Betriebstätte zufließen,

7. Art und Höhe der bezogenen Vergütung.

§ 3. (1) Ist der Einkünfteempfänger eine juristische Person oder eine als solche im anderen Staat behandelte Personengesellschaft, dann ist neben den in § 2 genannten Dokumentationserfordernissen noch eine Erklärung abzugeben, dass der Einkünfteempfänger

1. eine Betätigung entfaltet, die über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht,
2. eigene Arbeitskräfte beschäftigt und
3. über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügt.

(2) Die Erklärung im Sinn von Abs. 1 kann durch einen Nachweis ersetzt werden, aus dem sich ergibt, dass innerhalb der letzten drei Jahre einem Antrag des Einkünfteempfängers auf abkommenskonforme Steuerrückzahlung in Bezug auf Einkünftezahlungen des Vergütungsschuldners von der Abgabenbehörde stattgegeben worden ist.

§ 4. Ist der Empfänger eine im ausländischen Staat als steuerlich transparent behandelte Personengesellschaft, sind der Firmenname und die Anschrift der Gesellschaft anzugeben. Ansässigkeitsbescheinigungen unter Verwendung der Vordrucke ZS-QU1 oder ZS-QU2 sind für jene Gesellschafter erforderlich, deren Anteil an den abkommensrechtlich zu entlastenden Vergütungen 10.000 Euro im Kalenderjahr überschreiten. Für andere Gesellschafter muss der Vergütungsschuldner Namen und Anschriften in Evidenz nehmen, sofern nicht auf andere Weise die Entlastungsberechtigung auf Grund des Abkommens glaubhaft gemacht werden kann.

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

1. wenn den Dokumentationsanforderungen der §§ 2 bis 4 nicht ausreichend entsprochen wird,
2. wenn dem Vergütungsschuldner Umstände bekannt sind oder bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes hätten bekannt sein müssen, dass die Einkünfte dem ausländischen Empfänger der Vergütung steuerlich nicht zuzurechnen sind,
3. wenn Vergütungen aus einer Tätigkeit im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG nicht an den Erbringer der dort genannten Tätigkeiten, sondern an Dritte gezahlt werden und keine Belege

---

*über Name und Anschrift des Erbringers der Tätigkeit sowie Angaben über die Höhe der an ihn fließenden Vergütungen vorliegen,*

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

*5. wenn der Einkünfteempfänger eine ausländische Stiftung, ein ausländischer Trust oder ein ausländischer Investmentfonds ist,*

*6. wenn der Einkünfteempfänger eine juristische Person ist, deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung sich nicht im Gründungsstaat befindet,*

*7. wenn Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit oder anlässlich der Veräußerung von Wertpapieren von Kreditinstituten in ihrer Funktion als Verwahrer oder Verwalter von Wertpapieren ausbezahlt werden.*

*(2) Werden zur beschränkten Steuerpflicht zu erfassende Vergütungen im Sinn des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG nicht an den Erbringer der dort genannten Tätigkeiten, sondern an Dritte gezahlt, kann der Steuerabzug auf den an den Erbringer der Tätigkeit weiter fließenden Teil der Vergütungen eingeschränkt werden; für diesen Teil ist eine Entlastung an der Quelle auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen unzulässig.*

*(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."*

Durch den mit BGBI II 2006/44 eingefügten [§ 5 Abs. 3 der DBA-Entlastungsverordnung](#) wird für ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen die Möglichkeit geschaffen, eine DBA-konforme Entlastung von der Abzugsteuer unmittelbar anlässlich der Auszahlung der Arbeitsgestellungsvergütung durch die inländischen Beschäftiger herbeizuführen. Gem [§ 5 Abs. 3 der 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 für die überlassenen Arbeitskräfte die lohnsteuerlichen

---

Pflichten übernimmt (vgl. *Kufner in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 99 Anm. 18).

Wie ausgeführt, muss es sich um ein ausländisches (beschränkt steuerpflichtiges) Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen handeln.

Wäre der Bw., wie sich dies zunächst nach den Melde Daten im ZMR ergab, durch Begründung eines Wohnsitzes im Inland unbeschränkt steuerpflichtig gem. [§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#), könnte eine beschränkte Steuerpflicht gem. [§ 98 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988](#) nicht mehr vorliegen. Die Bestimmungen des [§ 99 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988](#) über den Steuerabzug bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung wären daher nicht mehr anzuwenden gewesen.

Da ab Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht kein Anwendungsfall der §§ 98f [EStG 1988](#) und damit auch keine Notwendigkeit der Einbehaltung einer österreichischen Quellensteuer vorgelegen wäre, hätte auch kein Feststellungsbescheid nach [§ 5 Abs. 3 der DBA-Entlastungsverordnung](#) für die Abzugsteuer erteilt werden können.

Die Ermittlungen der Finanzpolizei haben ergeben, der Bw. derzeit in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Der Bw ist daher derzeit beschränkt steuerpflichtig ([§ 1 Abs. 3 EStG 1988](#)) und erzielt Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung.

Daher ist nach wie vor von einem ausländischen Arbeitskräfteüberlasser und somit der grundsätzlichen Zulässigkeit eines Feststellungsbescheides nach [§ 5 Abs. 3 der DBA-Entlastungsverordnung](#) auszugehen.

Die Formulierung des oben zitierten [§ 5 Abs. 3 DBA-Entlastungsverordnung](#) gibt der entscheidenden Behörde einen Ermessensspielraum. In der Verordnung wird keine Aussage darüber getroffen, wann die Steuer zu erstatten und wann gleich an der Quelle zu entlasten ist. Dies ist also von der zuständigen Behörde nach Ermessen zu entscheiden.

Ermessensentscheidungen müssen sich gemäß [§ 20 BAO](#) innerhalb der gesetzlichen Grenzen halten und sind hinaus nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen.

Unter Billigkeit ist die Bedachtnahme auf die Interessen der Partei (zB Treu und Glauben) zu verstehen, während Zweckmäßigkeit unter anderem den Zweck der Norm, aber auch eine verwaltungsökonomische Vorgangsweise zum Kriterium hat.

Die vom Bw. unter Billigkeit zu subsumierenden Argumente beziehen sich auf die Dauer des Rückerstattungsverfahrens und die für ihn daraus entstehenden Liquiditätsnachteile sowie entsprechende Wettbewerbsnachteile.

Die Zweckmäßigkeit umfasst in diesem Fall, wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 29.6.2012 vom zuständigen Finanzamt ausgeführt, unter anderem die Verhinderung von Umgehungsgeschäften sowie die Sicherstellung der richtigen Abgabenabfuhr.

Eine abkommensgemäße Steuerentlastung kann durch Steuerrückzahlung oder durch Steuerbefreiung herbeigeführt werden (vgl. *Kufner in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 99 Anm. 17).

Die beiden Verfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, nämlich Rückerstattungs- und Befreiungsverfahren, werden vom Gesetzgeber in der Durchführungsverordnung als gleichwertig angesehen.

Das Finanzamt hat auf das Erfordernis, Überprüfungshandlungen zu setzen, verwiesen. Nach der Verordnung muss Gewähr dafür bestehen, dass keine Umgehungsgestaltung vorliegt und dass 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.

Zweck des § 5 Abs. 3 DBA-EntlastungsV sei es, „*ausländischen Personalleasingunternehmen eine Entlastung an der Quelle zu ermöglichen, aber auch sicher zu stellen, dass die anfallenden Lohnabgaben und Sozialversicherungsbeiträge gem. der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen und der EU-VO über soziale Sicherheit im richtigen Staat abgeführt werden bzw. worden sind*“.

Derartige Überprüfungen liegen im öffentlichen Interesse.

Wie bei einem Arbeitgeber im Inland ist es geboten, regelmäßig die Einhaltung der Vorschriften bei Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber zu überwachen.

Nun wurden in der Vergangenheit vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart bereits Befreiungsbescheide für den Bw ausgestellt.

Den vorgelegten Akten lässt sich nicht entnehmen, ob der Bw seinen ihm mit den Befreiungsbescheiden überbundenen Verpflichtungen gegenüber dem Finanzamt Feldkirch nachgekommen ist.

Sollte der Bw in der Vergangenheit seinen lohnsteuerlichen Pflichten als Arbeitgeber gegenüber dem Finanzamt Feldkirch nachgekommen sein und liegen keine Anhaltspunkte

---

dafür vor, dass er künftig diesen Pflichten nicht nachkomme, wäre nach Ansicht der Berufungsbehörde das Ermessen dahingehend zu üben, dass dem Bw wiederum ein Befreiungsbescheid ausgestellt wird.

Kam es hingegen zu Pflichtverletzungen, kann dem Finanzamt nicht entgegengetreten werden, wenn es einen Befreiungsbescheid nicht ausstellt.

Die wenigen als Akt vom Finanzamt vorgelegten Blätter lassen keinerlei Rückschlüsse auf das bisherige steuerliche Verhalten des Bw zu.

Die Sache ist somit nicht entscheidungsreif.

Ist die Berufung weder zurückzuweisen ([§ 273 BAO](#)) noch als zurückgenommen ([§ 85 Abs. 2 BAO, § 86a Abs. 1 BAO](#)) oder als gegenstandslos ([§ 256 Abs. 3 BAO, § 274 BAO](#)) zu erklären, so kann gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung ([§ 289 Abs. 2 BAO](#)) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; [§ 209a BAO](#) gilt sinngemäß.

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart wird daher, so sich nicht Entsprechendes aus anderen, nicht vorgelegten Akten dieses Finanzamtes ergibt, Erhebungen über die steuerliche Zuverlässigkeit des Bw beim Finanzamt Feldkirch anzustellen haben.

Je nach dem Ergebnis dieser Erhebungen, zu welchem dem Bw das Parteiengehör zu wahren ist, wird das Finanzamt im Sinne der vorstehenden Ausführungen neuerlich entscheiden zu haben.

Zu den Ausführungen im Vorlagebericht ist festzustellen, dass die rückwirkende Erlassung eines Befreiungsbescheids nach der Aktenlage nicht beantragt wurde. Solange ein gültiger Befreiungsbescheid nicht vorliegt, wird die Entlastung von einer Doppelbesteuerung im Wege der Steuerrückzahlung erfolgen zu haben.

Wien, am 16. Jänner 2013