



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/0963-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungserberin gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Haftung für Einbehaltung und Abfuhr von steuerabzugspflichtigen Einkünften gemäß der §§ 98 bis 101 EStG 1988 für 1999 und den darauf basierenden Säumniszuschlagsbescheid entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen der bei der Berufungserberin für den für den Abgabenzeitraum 1997 bis 1999 durchgeföhrten abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung, welche vom 4. September bis 16. Oktober 2000 stattfand, wurde im darüber gemäß § 150 Abs. 1 BAO

(Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) verfassten Bericht in der Anlage I
(Niederschrift über die Schlussbesprechung) unter Punkt 9 Folgendes festgehalten:

"1999 verrechnete die Firma L, Italien an die Berufungswerberin, anteilige Gehälter als Managementgebühren für die Prokuristen Vertriebsleiter Herrn T und den Geschäftsführer P. Die Berufungswerberin hat mit den beiden Managern keine Dienstverträge abgeschlossen. Laut vorgelegter Nächtigungsliste waren 1999 Herr T circa 82 Tage und Herr P circa 40 Tage bei der Berufungswerberin anwesend. Beide haben ein Büro bei der Berufungswerberin.

Es wurde bisher keine Abzugssteuer abgeführt.

Gemäß § 98 Z 3 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) unterliegen unter anderem Einkünfte aus Gewerbetrieb der beschränkten Steuerpflicht. Einkünfte aus kaufmännischer Beratung im Inland und Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung sind auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird. Gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben: bei Einkünften aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung und bei den Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung. Der Abzugsteuer unterliegt der volle Betrag der Einnahmen. Gemäß § 100 EStG 1988 beträgt die Abzugsteuer 20%. Vom Schuldner übernommene Abzugsteuer unterliegt als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug. Der Schuldner der Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge (steuerabzugspflichtige Einkünfte 1999 S 5,367,234,00)."

Diesen Feststellungen folgte das Finanzamt im Bescheid über die Einbehaltung und Abfuhr von steuerabzugspflichtigen Einkünften gemäß der §§ 98 bis 101 EStG 1988 für 1999 datiert vom 8. November 2000 und dem darauf basierenden Säumniszuschlagsbescheid datiert vom 9. November 2000.

Gegen diese Bescheide richtet sich die Berufung vom 6. Dezember 2000, in welcher vorgebracht wurde, dass die Firma L 1999 keine Beratungstätigkeit durchgeführt habe. Es sei nicht Aufgabe der Herren T und P gewesen der Berufungswerberin Ratschläge zu erteilen, sondern habe es sich um Arbeitskräftegestellung gehandelt und hätten diese Herren korrekte unternehmerische Entscheidungen im Namen der Berufungswerberin treffen müssen. Dies könne niemals als Beratungstätigkeit verstanden werden, da eine solche die Entscheidungsfindung unterstütze und keine Entscheidungen treffe. Es habe sich um eine Arbeitskräftegestellung in Form einer Duldungsleistung gehandelt und entsprechend von der Berufungswerberin abgegolten. Nach entsprechender Stellungnahme in der Literatur sei ein steuerliches Nichtanerkennen von konzerninternen Arbeitsgestellungsverträgen ohne ausreichende Rechtfertigung unzulässig. Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung würden zwar gemäß § 98 Abs. 3 EStG 1988 unabhängig vom

Vorliegen einer Betriebstätte der beschränkten Steuerpflicht unterliegen und sei die Steuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 durch Steuerabzug zu erheben, allerdings sei in konkreten Fall Art. 7 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Italien zu beachten. Danach komme das Besteuerungsrecht für Gewinne eines in Italien ansässigen Unternehmens ausschließlich Italien zu, außer wenn dieses in Österreich eine Betriebstätte unterhalte. Die Firma L verfüge jedoch über keine Betriebstätte in Österreich. Die Entlastung von der österreichischen Ertragsteuer könne daher in Ermangelung einer zwischenstaatlichen Vereinbarung beziehungsweise einer Durchführungsverordnung alternativ durch vollständige Steuerfreistellung an der Quelle oder zur Vermeidung des Haftungsrisikos durch Einbehaltung und Verweisen des Empfängers der Einkünfte auf den Rückerstattungsweg erfolgen. Die Berufungswerberin habe die Möglichkeit der Entlastung an der Quelle gewählt. Dem Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages liege der angefochtene Haftungs- und Abgabenbescheid zugrunde.

In der zu diesem Schreiben verfassten Stellungnahme des Prüfers erklärte dieser, dass die Firma L im Berufungszeitraum 100%-ige Tochter der Berufungswerberin gewesen sei und dass kein Vertrag über eine Arbeitskräftegestellung vorgelegen wäre. Die Verrechnung der Gehaltskosten sei aufgrund einer formlosen Vereinbarung zwischen den Leitern des Rechnungswesens der Berufungswerberin und der Firma L erfolgt. Herr P sei als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Berufungswerberin eingetragen und würden Geschäftsführer ihre Leistung dort erbringen, wo ihre Weisungen in Empfang genommen werden würden. Herr T sei als Prokurist und Vertriebsleiter bei der Berufungswerberin tätig gewesen. Beide hätten bei der Berufungswerberin ein Büro besessen. Bei aktiven Assistenzleistungen würden jene Räumlichkeiten, welche dem entsandten Personal zur Verfügung gestellt werden, eine Betriebstätte im Sinn der BAO und damit auch der Doppelbesteuerungsabkommen begründen.

Zu diesen Vorbringen entgegnete die Berufungswerberin mit Schreiben vom 19. März 2001, dass es zutreffend sei, dass zwischen ihr und L kein schriftlicher Vertrag geschlossen worden wäre. Dies führe jedoch dazu, dass die Vereinbarung nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt beurteilt werden müsse. Nicht bestritten werde, dass Herr P im Firmenbuch als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Berufungswerberin eingetragen, Herr T als Prokurist und Vertriebsleiter der Berufungswerberin tätig gewesen sei und beide bei der Berufungswerberin ein Büro besessen hätten. Es habe sich bei der von der Firma L erbrachten Leistung um eine Arbeitskräftegestellung und nicht um, wie vom Prüfer angenommen, eine Assistenzleistung gehandelt. Bei einer Assistenzleistung habe die Leistungserbringerin aktiv

tätig zu werden und schulde den Erfolg für die von ihr übernommenen Aufgaben, beziehungsweise trage das sich daraus ergebende Risiko. Bei einer Arbeitskräftegestellung würden bloß Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt, jedoch kein Risiko für deren Erfolg getragen. Herr P habe als im Firmenbuch eingetragener Geschäftsführer seine Leistung allein im Interesse der Berufungswerberin erbracht. Aufgrund der (formlosen) Vereinbarung habe es sich um Arbeitskräfteüberlassungen gehandelt und hätten die Herren P und T konkrete unternehmerische Entscheidungen für die Berufungswerberin zu treffen gehabt. L habe bloß geduldet, dass P und L für die Berufungswerberin gearbeitet hätten und der Berufungswerberin keine Leistungen sondern bloß deren grundsätzliche Qualifikation geschuldet. Das Führen der Berufungswerberin könne nicht als im Interesse der Firma L geleistet interpretiert werden und könne diese daher in L keine Betriebstätte begründet haben. Der Inhalt der zwischen der Firma L und der Berufungswerberin getroffenen Vereinbarung könne anhand der österreichischen gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen interpretiert werden. Die Büroräumlichkeiten der Herren P und L seien nicht im Interesse der Firma L verwendet worden. Im Rahmen der reinen Arbeitskräftegestellung zwischen Konzernunternehmen sei es nach den OECD-Transferpreisrichtlinien zulässig lediglich die anteiligen Kosten ohne Gewinnaufschlag weiterzubelasten. Bei aktiven Assistenzleistungen sei ein Gewinnaufschlag verpflichtend. Das erste treffe bei der Berufungswerberin zu. Durch die reine Arbeitskräftegestellung an die Berufungswerberin könne keine Betriebstätte der Firma L in Österreich entstanden sein. Darauf, wo die gestellten Arbeitskräfte Weisungen entgegennehmen würden, komme es nicht an.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr von steuerabzugspflichtigen Einkünften gemäß der §§ 98 bis 101 EStG 1988 für 1999:

Übereinstimmung besteht im gegenständlichen Verfahren darüber, dass die Herren P und T im Berufungsjahr als Geschäftsführer beziehungsweise Prokurst und Vertriebsleiter der Berufungswerberin in bei der Berufungswerberin eingerichteten Büros für den oben beschriebenen Zeitraum tätig gewesen sind. Die für die bei L in Italien angestellten P und T gezahlten Lohnkosten wurden von L an die Berufungswerberin aufgrund einer formlosen zeitlich nicht festgelegten Vereinbarung an die Berufungswerberin weiterverrechnet.

Uneinigkeit besteht zwischen den Parteien, ob Österreich aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens mit Italien (Abkommen vom 29. Juni 1981 zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und zur

Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, BGBl. Nr. 125/1985; DBA Italien) ein Besteuerungsrecht für diesen Vorgang zukommt oder nicht.

Wie schon der Titel dieses Abkommens klarstellt, ist das Ziel dieses Staatsvertrages Doppelbesteuerung zu vermeiden, nicht jedoch neue im innerstaatlichen Recht nicht existente Steuertatbestände zu schaffen (zur vergleichbaren Rechtslage siehe ausdrücklich VwGH 25.9.2001, 99/14/0217). Um daher die Frage der korrekten abkommenskonformen Vorgangsweise beurteilen zu können, muss zuerst die innerstaatliche (österreichische) Rechtslage geprüft werden.

Entsprechend § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 iVm. § 98 Z 3 dritte und vierte Alternative EStG 1988 unterliegen dem Steuerabzug Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung und aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung.

Wie auch die Berufungswerberin richtig vorgebracht hat, ist dabei von entscheidender Bedeutung, wie in diesem Zusammenhang das Tätigwerden der Herren P und T in Österreich im Jahr 1999 steuerrechtlich zu beurteilen ist.

Dabei ist als erstes die Rechtsgrundlage für diese Vorgänge zu untersuchen. Dazu wird von der Berufungswerberin als richtig anerkannt, dass es als einziges eine informelle Absprache zwischen den Leitern des Rechnungswesens beider Unternehmen gegeben hat, dass die anteiligen Gehaltskosten der Herren P und T der Berufungswerberin angelastet werden. Dazu schlägt die Berufungswerberin vor, den Inhalt dieser unbestimmten Vereinbarung anhand der österreichischen Regeln des Gesellschaftsrechtes zu ergänzen.

Abgesehen von der fraglichen zivilrechtlichen Gültigkeit einer zwischen den Leitern des Rechnungswesens zweier Kapitalgesellschaften geschlossenen informellen Vereinbarung, die in der Regel wohl keine Berechtigung besitzen, die Gesellschaften nach Außen zu vertreten, sind steuerrechtlich solche Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren 100%-igen Eigentümerin anhand der von der Judikatur und Lehre entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von (Leistungs-) Beziehungen zwischen nahen Angehörigen zu beurteilen. Diese Maßstäbe sind auch auf Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, deren Gesellschaftern, aneinander beteiligten Gesellschaften und Gesellschaften mit teilweiser Gesellschafteridentität anzuwenden (vergleiche etwa zuletzt VwGH 31.7.2002, 98/13/0011, 29.1.2002, 2001/14/0074; ständige Judikatur). Danach müssen solche Vorgänge nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen,

klaren jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und unter Fremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Hintergrund dieser Prüfung auf der Ebene der Beweiswürdigung ist es, dass im Bereich der natürlichen Personen etwa Ehepartner und Verwandte ihr Familieneinkommen (verständlicherweise) dadurch vergrößern wollen, dass sie ihre Beziehungen so gestalten, dass dabei die auf das gemeinsame Einkommen entfallende Steuerlast minimiert wird. Gleiches gilt für miteinander verbundene Kapital und Personengesellschaften und deren Gesellschafter. In diesem Fall soll die gemeinsame Steuerlast der miteinander verbundenen Unternehmen und Personen verringert werden. Das Bestreben einer steueroptimalen Gestaltung der eigenen Rechtsbeziehungen hindert nicht für sich allein die steuerliche Anerkennung. Die Grenze der (steuerlichen) Gestaltungsfreiheit ist erst dort erreicht, wo die am Anfang dieses Absatzes erwähnten Kriterien nicht mehr erfüllt werden.

Nun ist die Existenz einer mündlichen informellen Vereinbarung zwischen dem Leiter des Rechnungswesens der Berufungswerberin und dem Leiter des Rechnungswesens der 100%-igen Tochtergesellschaft L erst im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung der Abgabenbehörde bekannt geworden. Es ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zwar auch möglich, Verträge zwischen nahen Angehörigen mit steuerlicher Wirksamkeit mündlich abzuschließen (siehe etwa Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar⁴, Tz 163 zu §2, 86) jedoch kommt der Schriftlichkeit wesentliche Bedeutung bei der Beweiswürdigung zu. Fehlt diese wie im konkreten Fall, muss auf andere Weise der Inhalt des Vertrages belegt werden können. Der Inhalt der möglichen Vereinbarung ist jedoch sogar nach der Darstellung der Berufungswerberin so unklar, dass nicht zwingendes Gesellschaftsrecht zur näheren Interpretation herangezogen werden muss. Insbesonders bleibt im Dunkeln, wie lange die Herren P und T für die Berufungswerberin arbeiten sollten, wer die Kündigungsmöglichkeit oder die Möglichkeit Disziplinarmaßnahmen zu setzen hatte oder ob von L ein Erfolg oder nur des zur Verfügung stellen von geeigneten Arbeitnehmern geschuldet war beziehungsweise welche Zahlungsmodalitäten gelten hätten sollen. Fehlt schon die Möglichkeit den Inhalt der Vereinbarung zu prüfen, muss ihr auch jede Publizität abgesprochen werden. Aufgrund der von der Berufungswerberin selbst dargelegten Unsicherheit über den Inhalt der Vereinbarung, liegt auch kein eindeutiger und klarer Inhalt derselben vor. Letztlich beruft sich die Berufungswerberin auf die Konzernstruktur, um damit zu rechtfertigen, dass keine Gewinnkomponente von L an die Berufungswerberin verrechnet wurde. Außerhalb des Konzerns wäre wohl kein Beratungsunternehmen oder Personalbereitstellungsfirmen bereit gewesen, ohne Gewinn Personen der Berufungswerberin zur Verfügung zu stellen. Schon aus

Gründen der Beweisbarkeit hätten einander fremd gegenüberstehende Kapitalgesellschaften auf eine schriftliche, jede vorhersehbare Eventualität regelnde Vereinbarung im Vorhinein bestanden. Nur um spätere (gerichtliche) Auseinandersetzungen zu vermeiden, wäre es notwendig gewesen, klarzustellen, was zu geschehen hat, wenn die Herren P und T nicht jene Leistung erbringen, welche von Ihnen erwartet werden konnte, et cetera.

Kurz zusammengefasst kann daher gesagt werden, dass die hier behandelte Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin und L keine der von der Judikatur und Lehre aufgestellten Bedingungen für das steuerlichen Anerkennen von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erfüllt. Es ist daher zu fragen, wie das Hingeben von Geldern in den oben genannten Beträgen durch die Berufungswerberin an ihre Tochtergesellschaft L steuerlich zu beurteilen ist, wenn dies in den Bilanzen der Berufungswerberin so behandelt wird, wie wenn dies Lohnaufwand der Berufungswerberin gewesen wäre.

Jedenfalls hätte die Berufungswerberin keine Möglichkeit gehabt, diese Kosten für die weiterverrechneten Gehälter von P und T im Rahmen der Abgabenerklärung für die Körperschaftsteuer 1999 als Betriebsausgabe gemäß § 4 Abs. 4 EStG aus einer steuerlich anzuerkennenden Vereinbarung geltend zu machen. Vielmehr wäre daran zu denken, ob nicht die Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung erfüllt wären. Unter einer verdeckten Ausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden. Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann (ständige Judikatur zuletzt VwGH 99/15/0072, 10.2.2004). Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (vergleiche zuletzt VwGH 99/15/0063, 22.5.2003).

Da die hundertprozentige Tochtergesellschaft L eine solche nahestehende Person im Sinn der Judikatur ist (vergleiche etwa VwGH 19.9.1986, 85/14/0163), steht außer Frage, L hat Gelder von der Berufungswerberin erhalten, die wie oben dargestellt, einem Fremden auch nach Ansicht der Berufungswerberin nicht in dieser Form überlassen worden wären. Insofern als die Herren P und T eine werthaltige Leistung für die Berufungswerberin erbracht haben, muss aber die Absicht der Vorteilsgewährung verneint werden. Nur im Falle und im Ausmaß einer Minderleistung an die Berufungswerberin ist das subjektive Element und sind damit alle oben

beschriebenen Merkmale einer verdeckten Ausschüttung erfüllt. Als Betriebsausgaben kommen jedoch nicht nur auf vertraglicher Basis geleistete Entgelte in Betracht, auch die Zahlung einer Naturalobligation oder eines Verwendungsanspruches kann, sofern betrieblich veranlasst, Betriebsausgabe sein. Der Unterschied zum vertraglichen Anspruch zwischen nahen Angehörigen liegt bloß in der gleichsam noch strengerem Überprüfung der Fremdüblichkeit, die hier unmittelbar in die betriebliche Kausalität hineinspielt und eine überhöhte Zahlung ohne Umwege zur verdeckten Ausschüttung führt.

Weder die Frage der Absetzbarkeit von Betriebsausgaben noch die das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind jedoch unmittelbarer Gegenstand dieses Berufungsverfahrens, welches auf die Beantwortung der Frage, ob die Voraussetzungen für das Vorliegen von steuerabzugspflichtigen Einkünften von L in Österreich gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 iVm. § 98 Z 3 dritte und vierte Alternative EStG 1988 vorliegen und ob die Berufungswerberin für diesen Steuerabzug haftet, beziehungsweise die Abzugsteuer schuldet, beschränkt ist.

L bezieht ex lege gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 401/1988) Einkünfte aus Gewerbetrieb gemäß § 23 EStG 1988. Sitz und Ort der Geschäftsleitung liegen unstrittig in Italien. Für eine beschränkte Steuerpflicht kommt L daher in Betracht, wenn sie, egal ob aus Vertrag beziehungsweise offener oder verdeckter Ausschüttung, Einkünfte in betrieblichen Zusammenhang erhält. Ist das Entsenden von P und T kausal für solche Zahlungen, ist der betriebliche Zusammenhang dieser Einkünfte jedenfalls zu bejahen.

Beschränkte Steuerpflicht in Österreich für L kommt in diesem Zusammenhang gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 erstens dann in Betracht, wenn L im Inland einen ständigen Vertreter oder eine Betriebsstätte unterhält. Für das Vorliegen eines ständigen Vertreters im Sinne dieser Gesetzesstelle bietet weder der Akteninhalt noch das Vorbringen der Parteien einen Hinweis, da P und T im Namen der Berufungswerberin und nicht von L in Österreich tätig wurden.

Zu klären ist allerdings ob die Büros von P und T bei der Berufungswerberin als inländische Betriebsstätte im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 anzusehen sind.

Eine inländische Betriebsstätte liegt nach § 29 BAO dann vor, wenn eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung unterhalten wird, welche der Ausübung des Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dient.

Mögen zwar die P und T von der Berufungswerberin überlassenen Büros die Voraussetzungen einer festen örtlichen Einrichtung erfüllen, so ist weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsstätte im Sinn des § 29 BAO eine gewisse nicht nur vorübergehende

Verfügungsmacht des Unternehmers über die Anlage. Nun hatten zwar wohl P und T beim Erfüllen ihrer Aufgaben für die Berufungswerberin Verfügungsmacht über die ihnen zur Verfügung gestellten Büros, jedoch wohl nicht im Namen von L sondern für die Berufungswerberin. Mit anderen Worten die Verfügungsmacht über die Büros wurde dem Geschäfts- und dem Vertriebsleiter der Berufungswerberin zur Verfügung gestellt und nicht der in Italien ansässigen L, welche keinen Einfluss darauf gehabt hat, welche Büros für welchen Zeitraum P und T erhalten haben (vergleiche auch Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar², Rz 7f zu § 29, 81f; Bachner, Der Betriebsstättenbegriff nach dem innerstaatlichen Abgabenrecht, SWI 2002, 284, Punkt 2.3).

Bleibt also noch zu prüfen, ob L Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung beziehungsweise Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung erhalten hat (§ 99 Abs. 1 Z 3 dritte und vierte Alternative).

Wie schon oben dargestellt kann aus der bloßen informellen Vereinbarung der Leiter des Rechnungswesens von L und der Berufungswerberin nicht geschlossen werden, ob P und T Beratungsleistungen im Namen von L erbracht haben oder ob diese als geliehene Arbeitnehmer anzusehen waren. Dies ist bei einem möglicherweise auch zivilrechtlich vertragslosen Zustand (denkbar wäre allerdings ein Vertrag durch konkludente allenfalls nachträgliche Zustimmung der Organe von P und T, wobei allerdings der Inhalt des Vertrages nur durch extensive Auslegung anhand aller Umstände des Falles in typisierender Betrachtungsweise festgestellt werden könnte) nur Anhand der äußeren Umstände möglich.

Einen Hinweis bieten die von der Berufungswerberin im Rahmen der oben beschriebenen Buch- und Betriebsprüfung vorgelegten Rechnungen der L, welche bei der Berufungswerberin am 12. Juli 1999 beziehungsweise 20. Januar 2000 eingelangt sind und die strittigen Leistungen als "*Charges for Commercial and Management Services effected by our Directors*" (Gebühren für die von unseren Leitern erbrachten kaufmännischen und Managementdienste). Aus Sicht der L hat es sich also um das Erbringen von kaufmännischen Beratungsdiensten und nicht bloß um dass zur Verfügung stellen von Arbeitnehmern gehandelt.

Innerstaatliche Rechtsfolge ist, im übrigen genauso wie wenn es sich um Arbeitskräftegestellung gehandelt hätte, die beschränkte Steuerpflicht der dafür geleisteten Zahlungen sowie die Haftung der Berufungswerberin für die nach § 100 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmende Abzugssteuer in Hinblick auf die gemäß § 19 EStG 1988 der L zugeflossenen Zahlungen.

Betrachtet man nun den nach innerstaatlichen Recht verwirklichten Steuertatbestand nach dem oben erwähnten DBA Italien, so fällt die Besteuerung von Unternehmensgewinnen unter Art. 7. Dieser legt in Abs. 1 fest, dass Gewinne eines Unternehmens eines Vertragstaates nur in diesem Staat versteuert werden dürfen, außer wenn das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte ausübt.

Geht man im konkreten Fall, wie oben dargelegt, davon aus, dass L in Österreich keine Betriebstätte (hier im Sinn des Art. 5 DBA Italien, welcher in der hier angesprochenen Frage jedoch im Kern mit § 29 BAO ident ist) unterhalten hat, steht Österreich kein Besteuerungsrecht an den von L durch die Entsendung von P und T in Österreich entstandenen Einkünften zu. Gibt es kein Besteuerungsrecht, kann es auch keine Haftung für den nicht existenten Steueranspruch geben und war dementsprechend spruchgemäß zu entscheiden.

Aber selbst dann, wenn man eine Betriebstätte im Sinne des Art. 5 DBA Italien annehmen wollte, wie es ein Teil der Judikatur und Lehre nahe legt (Bachner, aaO.), wäre im Spruch nicht anders zu entscheiden gewesen, soweit nicht eine verdeckte Gewinnausschüttung (also eine Überbezahlung der von L durch P und T erbrachten Leistungen) angenommen werden hätte müssen, da Art. 7 Abs. 1 DBA Italien festlegt, dass Gewinne eines Unternehmens im anderen Vertragstaat nur insoweit besteuert werden dürfen, als sie dieser Betriebstätte zugerechnet werden können. Anders also als die §§ 99 ff EStG 1988 stellt das Doppelbesteuerungsabkommen auf Gewinne und nicht auf Einnahmen ab und führt bei dessen Anwendung als unmittelbar geltende Norm zu einer Reduktion des österreichischen Besteuerungsanspruches nach § 99 Abs. 2 EStG 1988 (*"Der Abzugsteuer unterliegt der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder der Gewinnanteile. Vom Schuldner übernommene Abzugsteuer unterliegt als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug."*) auf den Gewinn als den Unterschiedsbetrag zwischen Einnahmen und Ausgaben. Sind diese jedoch wie im Fall von L gleich hoch, nämlich die von P und L verursachten und von der Berufungswerberin ersetzen Personalkosten, entsteht kein Gewinn und damit auch kein österreichischer Besteuerungsanspruch.

2) Säumniszuschlagsbescheid aufgrund des Bescheides betreffend Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr von steuerabzugspflichtigen Einkünften gemäß der §§ 98 bis 101 EStG 1988 für 1999:

Entsprechend § 217 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. 194/1961) in der Fassung BGBl. Nr. 681/1994 tritt die Verpflichtung zur Entrichtung in Höhe von 2% des nicht zeitgerecht

entrichteten Abgabenbetrages (§ 219 BAO in der angeführten Fassung) mit Ablauf des Fälligkeitstages als objektive Säumnisfolge ein.

Hat jedoch wie oben dargestellt, kein österreichischer Besteuerungsanspruch für Abzugsteuer nach § 101 Abs. 1 EStG 1988 (*"Der Schuldner hat die innerhalb eines Kalendermonates gemäß § 99 einbehaltenen Steuerbeträge unter der Bezeichnung 'Steuerabzug gemäß § 99 EStG' spätestens am '15. Tag' nach Ablauf des Kalendermonates an sein Betriebsfinanzamt beziehungsweise sein Wohnsitzfinanzamt abzuführen."*) bestanden, hat der Berufungswerber auch keine Säumnis zu verantworten und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 13. April 2004