

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 17. März 2015 über die Anträge auf Rückzahlung österreichischer Abzugsteuer betreffend das Jahr 2013, Evidenznummer 6314/2014 und 6318/2014, im Beisein der Schriftführerin \*\*\* nach der am 4. April 2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Sinne der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide über die Anträge auf Rückzahlung österreichischer Abzugsteuer betreffend das Jahr 2013 werden abgeändert.

Aufgrund der beiden Anträge, Evidenznummer 6314/2014 und 6318/2014, werden 107.812,62 Euro rückerstattet, welche die belangte Behörde bereits ausbezahlt hat.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### A) Sachverhalt und Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin (Bf.), Bf., ist ein portugiesischer Personalbereitsteller mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Portugal.

Im Streitjahr 2013 hat die Bf. portugiesische Arbeitnehmer u.a. für eine Tätigkeit bei der X GmbH sowie bei der Y GmbH, welche jeweils unter 183 Tagen lag, nach Österreich entsendet und den österreichischen Gesellschaften zur Arbeitsverrichtung überlassen.

Mit Schriftsatz vom 20. August 2014, Evidenznummer 6314/2014, stellte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter den Antrag auf Rückzahlung der österreichischen Abzugssteuer in der Höhe von 82.116,64 Euro, welche für die Tätigkeit der überlassenen portugiesischen Arbeitnehmer bei der X GmbH in Österreich abgeführt wurden.

Ebenfalls mit Schriftsatz vom 20. August 2014, Evidenznummer 6318/2014, stellte die Bf. einen weiteren Antrag auf Rückzahlung der österreichischen Abzugssteuer in der Höhe von 89.077,2 Euro, welche für die Tätigkeit der überlassenen portugiesischen Arbeitnehmer bei der Y GmbH in Österreich abgeführt wurden.

Mit Bescheid vom 17. März 2015 gab das Finanzamt dem Antrag vom 20. August 2015, Evidenznummer 6314/2014, insoweit statt, als von den beantragten 82.116,64 Euro 21.375,78 Euro erstattet und 60.740,86 Euro an Abzugsteuer einbehalten wurden. Dabei wurde der einbehaltene Betrag im Schätzungswege mit 20 % vom Bruttolohn der in Österreich tätig gewesenen Mitarbeiter ermittelt.

Begründend wurde dazu ausgeführt, dass auf Grund des Erlasses vom 12. Juni 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014 der Begriff „Arbeitgeber“ in der 183-Tage-Klausel von Doppelbesteuerungsabkommen (Artikel 15 Abs. 2 OECD-Musterabkommen) im Sinne eines wirtschaftlichen „Arbeitgebers“ zu verstehen sei. Im Falle einer internationalen Arbeitskräfteüberlassung (Arbeitskräftegestellung) komme daher die abkommensrechtliche Arbeitgebereigenschaft dem Beschäftigten (Gestellungsnehmer) zu. Dies habe zur Folge, dass die 183-Tage-Klausel nicht mehr wirksam werden könne, weil der Arbeitgeber des überlassenen Dienstnehmers im Tätigkeitsstaat ansässig sei. Dieser Erlass sei grundsätzlich auf alle im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses offenen Fälle anzuwenden.

Ebenfalls mit Bescheid vom 17. März 2015 gab das Finanzamt dem Antrag vom 20. August 2015, Evidenznummer 6318/2014, insoweit statt, als von den beantragten 89.077,2 Euro 27.687,59 Euro erstattet und 61.389,62 Euro an Abzugsteuer einbehalten wurden. Auch hier wurde der einbehaltene Betrag mit 20 % vom Bruttolohn der in Österreich tätig gewesenen Mitarbeiter geschätzt. Begründend wurde wiederum auf den Erlass vom 12. Juni 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014 verwiesen.

Mit Eingabe vom 14. April 2015 erhob die Bf. Beschwerde gegen den Bescheid über den Antrag auf Rückzahlung österreichischer Abzugssteuer vom 17. März 2015 über einbehaltene Lohnsteuer in der Höhe von 60.740,86 Euro, Evidenznummer 6314/2014, sowie gegen den Bescheid über den Antrag auf Rückzahlung österreichischer Abzugssteuer vom 17. März 2015 über einbehaltene Lohnsteuer in der Höhe von 61.389,62 Euro, Evidenznummer 6318/2014, und beantragte die Aufhebung der Bescheide sowie die Auszahlung der rechtswidrig einbehaltenen Lohnsteuer.

Begründend führte sie dazu wie folgt aus:

### **1. DBA Österreich-Portugal, Urteile des Verwaltungsgerichtshofes**

Artikel 15 DBA Portugal regle die Beurteilung, welches Land Tätigkeiten aus unselbständiger Arbeit, in diesem Fall von nach Österreich überlassener portugiesischer Arbeitnehmer, besteuern dürfe. Insbesondere sei Artikel 15 Abs. 2 DBA Portugal von Bedeutung:

*„Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person (hier Portugal) für eine in dem anderen Vertragsstaat (Österreich) ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden (Portugal), wenn:*

- a) Der Empfänger sich in dem anderen Staat (Österreich) insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält und*
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat (Österreich) ansässig ist, und*
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem andern Staat hat.“*

Zu prüfen sei nun, ob lit. a bis c des Artikel 15 Abs. 2 DBA Portugal erfüllt seien.

Lit. a fordere, dass die 183-Tage-Regel eingehalten werde. Dies werde durch die bereits vorgelegten Ansässigkeitsbescheinigungen der portugiesischen Dienstnehmer bestätigt, welche von der portugiesischen Finanz im Jahr 2014 ausgestellt worden seien. Dieser Punkt sei somit erfüllt worden und nicht strittig.

Lit. b fordere, dass die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt würden, der nicht in dem anderen Staat (Österreich) ansässig sei. Die Bf. sei eine portugiesische Gesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Portugal. Die Gehaltszahlungen an die nach Österreich überlassenen portugiesischen Arbeitskräfte seien durch die Bf. erfolgt. Dieser Punkt sei somit ebenfalls erfüllt worden.

Lit. c fordere, dass die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen würden, die er Arbeitgeber in dem anderen Staat (Österreich) habe. Wiederholt werde festgehalten, dass die Bf. eine portugiesische Gesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Portugal sei, die in Österreich keine Betriebsstätte oder feste Einrichtung habe. Auch dieser Punkt sei damit erfüllt worden.

Weiters sei auszuführen, dass der im Artikel 15 DBA Portugal verwendete Begriff „Arbeitgeber“ wie im OECD-Musterabkommen im DBA nicht näher definiert sei. Nach den jüngsten Entwicklungen in der OECD werde keine autonome Auslegung aus dem Abkommenszusammenhang heraus angestrebt.

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031, führe betreffend die Zuordnung des Arbeitnehmers wie folgt aus:

„... unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass bei der Gestellung von Arbeitskräften an Dritte in der Regel derjenige als Arbeitgeber anzusehen ist, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlassen hat und der sie entlohnt (Gesteller) und nicht der Gestellungsnehmer, der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt ...“

Weiters seien für die Beurteilung, wer als Arbeitgeber anzusehen sei, folgende gegebene Sachverhalte ausschlaggebend:

- Die Gehaltszahlungen würden durch den Gesteller, die Bf., erfolgen.
- Die wirtschaftlichen Kosten der Arbeitnehmer trage der Gesteller, die Bf.
- Die Kosten der Nächtigungen trage der Gesteller, die Bf.
- Die Reisekosten der Arbeitskräfte trage der Gesteller, die Bf.

- Der Gesteller (Bf.) entsende Arbeitskräfte an mehrere unabhängige Gestellungsnehmer.
- Ein- und dieselbe Arbeitskraft werde zu unterschiedlichen Gestellungsnehmern entsendet.
- Die Gestellungsnehmer hätten kein Weisungsrecht.
- Eine Eingliederung in den Betrieb der Gestellungsnehmerin bestehe nicht.
- Der Gesteller (Bf.) entscheide über die Einstellung von Arbeitnehmern, deren Kündigung und Entlassung.
- Der Gesteller (Bf.) entscheide über die Höhe der Entlohnung der Arbeitnehmer.
- Der Gesteller (Bf.) entscheide über das Einsatzland des Arbeitnehmers und dessen Entsendezeit.
- Das Urlaubsausmaß richte sich nach portugiesischen Vorschriften.
- Die Sozialversicherungsbeiträge würden in Portugal entrichtet.
- Die Arbeitnehmer hätten ihre Welteinkünfte in Portugal erklärt. Dies sei in Portugal Voraussetzung, damit die portugiesische Finanz die Ansässigkeitsbestätigungen ausstelle.

Gemäß diesen Ausführungen sei die Bf. als Arbeitgeber anzusehen und stehe diese Beurteilung mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes im Einklang:

- VwGH GZ 2009/13/0031 vom 22.5.2013
- VwGH GZ 99/15/0191 vom 19.12.2002
- VwGH GZ 85/14/0010 vom 27.10.1987

Eine Steuerpflicht in Österreich sei somit nicht entstanden. Der Einbehalt der Lohnsteuer sei somit rechtswidrig erfolgt.

## **2. Lohnsteuerrichtlinien – Rz 923**

Auf österreichischer Seite sei im Fall einer Arbeitskräftegestellung nicht der Gestellungsnehmer, sondern der Arbeitskräftegesteller als Arbeitgeber anzusehen.

LStRL 2002 GZ 07 2501/4-IV/7/01 idF GZ BMF-010222/0084-VI/7/2014 vom 17. Dezember 2014 – Rz 923:

„Bei der Überlassung (Gestellung) von Arbeitskräften an Dritte ist derjenige als Arbeitgeber anzusehen, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlassen hat und sie entlohnt (Überlasser), und nicht jener (Beschäftiger), der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt (VwGH 20.12.1972, 2340/71). Im Falle eines Personalgestellungsunternehmens ist in der Regel von einem Dienstverhältnis zu demjenigen auszugehen, der die Dienste verschafft (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164). Bei der Überlassung von Arbeitskräften im Sinne des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG, BGBl. Nr. 196/1988) treffen daher die steuerlichen Verpflichtungen als Arbeitgeber den Überlasser, also denjenigen, der die Arbeitnehmer zur Arbeitsleistung an Dritte vertraglich verpflichtet.“

Die bekämpften Bescheide würden sich somit als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet erweisen, weshalb die einbehaltene Lohnsteuer aufzuheben und auszuzahlen sei.

### **3. Europarecht**

#### **a) Doppelbesteuerung**

Sollte hingegen das innerstaatliche österreichische Recht in europarechtlich verträglicher Weise von der portugiesischen Rechtslage abweichen und im Fall einer Arbeitskräftegestellung den Gestellungsnehmer als „wirtschaftlichen Arbeitgeber“ werten, dann würde in diesem Fall durch Artikel 3 Abs. 2 DBA Portugal ein Qualifikationskonflikt ausgelöst, weil Portugal Artikel 15 Abs. 2 (steuerfrei in Österreich) und Österreich hingegen Artikel 15 Abs. 1 (steuerpflichtig in Österreich) anwenden würde.

So komme es zu einer Doppelbesteuerung.

Die portugiesische Finanz habe in den beigelegten Ansässigkeitsbescheinigungen bestätigt, dass sie allerdings die Einkünfte der portugiesischen Arbeitskräfte in Österreich für steuerfrei halte. Zur Bestätigung sei das österreichische Formular ZS-AN 2 verwendet worden. Auf Seite 2, Punkt II, werde angeführt: „Die in Abschnitt I bezeichnete Person bezieht Einkünfte i.H.v. brutto Euro ... im Kalenderjahr 2013 aus einer in Österreich ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit, für die in Österreich aufgrund der 183-Tage-Regelung des gegenständlichen Doppelbesteuerungsabkommens Steuerfreiheit besteht.“

Portugal werte im Fall einer Arbeitskräftegestellung den Gestellungsnehmer nicht als „wirtschaftlichen Arbeitgeber“.

Die bekämpften Bescheide würden sich somit als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet erweisen, weshalb die einbehaltene Lohnsteuer aufzuheben und auszuzahlen sei.

#### **b) Diskriminierung**

Die Behandlung des Gestellungsnehmers als wirtschaftlichen Arbeitgeber sei nicht europakonform, da hierdurch eine Diskriminierung von Arbeitskräftegestellern anderer EU-Mitgliedstaaten herbeigeführt werde, so gelte etwa für Deutschland (DBA Österreich-Deutschland) die 183-Tage-Regel und für Portugal nicht.

Die bekämpften Bescheide würden sich somit als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet erweisen, weshalb die einbehaltene Lohnsteuer aufzuheben und auszuzahlen sei.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 28. Juni 2016 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise Folge und änderte die angefochtenen Bescheide ab. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031, entschieden habe, dass der Begriff „Arbeitgeber“ in der 183-Tage-Klausel von Doppelbesteuerungsabkommen (Artikel 15 Abs. 2 OECD-Musterabkommen) im Sinne eines „wirtschaftlichen Arbeitgebers“ zu verstehen sei. Im Fall einer internationalen Arbeitskräfteüberlassung (Arbeitskräftegestellung) komme daher die abkommensrechtliche Arbeitgeberbereienschaft dem Beschäftigten (Gestellungsnehmer) zu. Dies habe zur Folge, dass die 183-Tage-Klausel nicht mehr wirksam werden könne, weil der Arbeitgeber des überlassenen Dienstnehmers im Tätigkeitsstaat ansässig sei.

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes beziehe sich ausschließlich auf die Arbeitgebereigenschaft im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen und bewirke keine Änderung der Arbeitgebereigenschaft auf der Ebene des innerstaatlichen Steuerrechts. Das Erkenntnis gelte ferner nur für echte Fälle einer Arbeitskräfteüberlassung, also für eine reine „Passivleistung“ des entsendenden Unternehmens. Der in der Beschwerde zitierte Erlass begründe keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden neuen Rechte und Pflichten, sondern diene nur der Klarstellung des Artikel 15 DBA Portugal.

Gemäß Artikel 15 DBA Österreich-Portugal habe demnach Österreich das Besteuerungsrecht auf die Löhne der in Österreich tätigen Arbeitnehmer. Die ausländische Firma könne sich freiwillig verpflichten, Lohnsteuer in Österreich zu entrichten. Im Falle eines daraufhin ausgestellten Befreiungsbescheides komme es dann gar nicht zur Einbehaltung der Abzugsteuer (siehe § 99 EStG in Verbindung mit § 5 Doppelbesteuerungsabkommen – Entlastungsverordnung).

Beim Antrag auf Rückzahlung einer einbehaltenen Abzugsteuer werde die Lohnsteuer, die in Österreich von der Firma entrichtet hätte werden müssen, in Abzug gebracht. Die in Portugal entrichtete Lohnsteuer der Firma könne bei diesem Verfahren nicht berücksichtigt werden, da Portugal laut DBA kein Besteuerungsrecht an den Löhnen der Arbeitnehmer für den Zeitraum habe, in dem die Arbeitnehmer in Österreich tätig gewesen seien.

Die Lohnsteuer werde nach den österreichischen Rechtsvorschriften erhoben. Im Bescheid vom 17. März 2015 sei sie aus verfahrensökonomischen Gründen mit 20% der Bruttolöhne geschätzt worden. Im Beschwerdeverfahren sei die von der Bf. zur Verfügung gestellte Lohnverrechnung als Grundlage für die Berechnung des Rückzahlungsbetrages herangezogen worden. Es ergebe sich dadurch ein Mehrbetrag in der Höhe von 58.749,26 Euro, der an die Bf. überwiesen werde.

In ihrem Vorlageantrag vom 26. Juli 2016 beantragte die Bf. die Aufhebung der Bescheide über den Antrag auf Rückzahlung österreichischer Abzugsteuer, die Auszahlung des Restbetrages über 63.381,22 Euro an Abzugsteuer sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Ergänzend führt die Bf. aus, dass in der Beschwerdevorentscheidung vom 28. Juni 2016 nunmehr ausschließlich mit dem VwGH Erkenntnis vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031, argumentiert werde. Die Finanz gehe aber mit keiner Silbe darauf ein, dass seitens der Bf. stets vorgebracht werde, dass sie selbst der „wirtschaftliche Arbeitgeber“ sei. Auf die angeführten Beweise und Erläuterungen werde in der Beschwerdevorentscheidung nicht eingegangen. Die Finanz verkenne die Rechtslage völlig. Im herangezogenen VwGH Erkenntnis gehe es grundsätzlich nicht um die klassische Personalgestellung im Auslandsbezug, sondern um zwei Schwesterngesellschaften, wobei der Arbeitslohn anteilig verrechnet und somit wirtschaftlich getragen worden sei. Dies sei im gegenständlichen Fall gar nicht der Fall.

Nehme man sich das VwGH Erkenntnis, welches von der Finanz strapaziert werde, zur Hand, so entgehe einem genauen Leser die Lösung nicht, da diese doch wortwörtlich im Erkenntnis stehe:

*„...bei der Gestellung von Arbeitskräften an Dritte in der Regel derjenige als Arbeitgeber anzusehen ist, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlassen hat und der sie entlohnt (Gesteller) und nicht der Gestellungsnehmer, ...“*

Daher sei die Bf. der Arbeitgeber. Eine Lohnsteuerpflicht für die portugiesischen Dienstnehmer sei nicht entstanden.

Es handle sich hier um Personalgestellung über die Grenze – Portugal nach Österreich, bei der der Gesteller der wirtschaftliche Arbeitgeber sei. Daher sei das DBA mit Portugal anzuwenden und zu prüfen.

Am 24. August 2016 legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde zur Entscheidung vor.

In der mündlichen Verhandlung schilderte der steuerliche Vertreter der Bf. das Geschäftsmodell der Bf. Es würden portugiesische Arbeitnehmer zu vier österreichischen Gesellschaften (A GmbH, X GmbH, B GmbH und Y GmbH) zur Arbeitsverrichtung entsandt. Dabei sei die Bf. sowohl für die Grunderfüllung der Arbeitsleistung als auch für die Erfüllung der Nebenpflichten verantwortlich. Es würden seitens der Bf. die Gehaltszahlungen geleistet, die Reisekosten und auch die Nächtigungsgebühren getragen.

Auf Befragen stellte der steuerliche Vertreter fest, dass die Bf. zwar den Lohnaufwand der Arbeitnehmer trage, diesen jedoch mit Gewinnaufschlag an die Gestellungsnehmer weiterverrechne. In weiterer Folge werde dieser Lohnaufwand an den Endkunden weiter verrechnet.

Die Amtsvertreterin bringt dazu vor, dass diese Vorgangsweise aus DBA-Sicht zu beurteilen sei, innerstaatlich sei dies nicht von Bedeutung. Des Weiteren stellte sie den Antrag auf Abverlangen der Gestellungsverträge, sofern das BFG deren Inhalt Bedeutung zumesse.

Der steuerliche Vertreter der Bf. führte weiter aus, dass Ansässigkeitsbescheinigungen der portugiesischen Arbeitnehmer vorgelegt worden seien. Solche würden in Portugal lediglich dann ausgestellt, wenn nach Überprüfung durch die portugiesischen Steuerbehörden feststehe, dass in Portugal Steuerpflicht besteht.

Die Amtsvertreterin bringt dazu vor, dass die Ansässigkeitsbestätigungen der portugiesischen Arbeitnehmer deshalb abverlangt würden, um sicher zu gehen, dass die Arbeitnehmer tatsächlich in Portugal und nicht in Österreich ansässig seien. Diese Ansässigkeitsbestätigungen seien jedoch unabhängig von einer portugiesischen Steuerpflicht, da das portugiesische Wohnsitzfinanzamt der Arbeitnehmer das Vorliegen einer tatsächlichen Steuerpflicht nicht prüfe.

In diesem Zusammenhang verwies der steuerliche Vertreter auf Punkt II der vorgelegten Ansässigkeitsbescheinigungen. An dieser Stelle würden die Beträge angeführt, die bereits in Portugal besteuert worden und daher in Österreich zu entlasten seien.

Auf Befragen bestätigte der steuerliche Vertreter, dass die angefochtenen Bescheide des Finanzamtes lediglich dem Grunde nach, nicht aber der Höhe nach angefochten seien.

Abschließend verwies die Amtsvertreterin auf ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 6. Juli 2016, RV/3100632/2015, in welchem der Gestellungsnehmer als wirtschaftlicher Arbeitgeber angesehen worden sei.

Mit Eingabe vom 5. April 2017 stellte die Bf. einen Antrag auf Wiedereröffnung des Beweisverfahrens und teilte dem Bundesfinanzgericht zusammengefasst mit, dass sie in den Jahren 2011 und 2012 aus ihrer Personalgestellung in Österreich einen Forderungsverlust von rund 717.000 Euro erlitten habe. Damit sei - nach Ansicht der Bf. - die These der Behörde, der inländische Auftraggeber (Beschäftiger) der Bf. sei wirtschaftlicher Arbeitgeber, weil er den Lohnaufwand „wirtschaftlich“ trage, nicht länger haltbar.

Im Jahr 2011 sei über den Kunden der Bf., C GmbH, der Konkurs eröffnet worden. Bedeutsam sei weiter, dass der Masseverwalter den Betrieb von C an die Y GmbH verkauft habe. Y habe weiter Leistungen von der Bf. bezogen und für diese Personalgestellung ordnungsgemäß Abzugsteuer abgeführt, für welche im gegenständlichen Verfahren ein Rückzahlungsantrag gestellt worden sei.

Im Jahr 2012 sei über den Kunden der Bf., Z GesmbH & Co KG der Konkurs eröffnet worden.

Dies verdeutliche eindrucksvoll, dass der Sachverhalt des Geschäftsmodelles der Bf. ein völlig anderer ist als jener Sachverhalt, auf den sich die Finanz in der Beschwerdevorentscheidung mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.5.2013, 2009/13/0031, stütze. Eben keine Weiterverrechnung von Personalkosten innerhalb von Schwesterngesellschaften, wie im genannten Erkenntnis.

Der Bf. verwies des Weiteren auf Behauptungs- und Beweislücken der belangten Behörde. Wenn der inländische Auftraggeber (Beschäftiger) der Bf. „wirtschaftlicher Arbeitgeber/ Dienstgeber“ gewesen sei, so müssten deren Arbeitskräfte logischerweise seine Dienstnehmer gewesen sein. Dies sei bis dato nicht einmal behauptet (Behauptungslücke) geschweige denn schlüssig bewiesen (Beweislücke) worden.

Des Weiteren habe die Finanzbehörde weder in den Bescheiden noch in der Beschwerdevorentscheidung angeführt, nach welcher gesetzlichen Norm sie Lohnsteuer für die Dienstnehmer der Bf. vom Rückzahlungsantrag für Abzugsteuer in Abzug bringe. Die Behörde berufe sich lediglich auf einen Erlass und auf hier nicht zutreffendes Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes.

Sofern das Bundesfinanzgericht erkenne, dass dies trotz aller Mängel zulässig sei, so müsse die Lohnsteuer konsequenterweise bei den Dienstnehmern einer Anrechnung in einer Arbeitnehmerveranlagung zugänglich sein.

## **B) Über die Beschwerde wurde erwogen:**

### **1) Entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Die Bf. ist ein portugiesischer Personalbereitsteller mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Portugal. Im Streitjahr 2013 wurden portugiesische Arbeitskräfte u.a. für eine unter 183 Tage dauernde Tätigkeit bei der X GmbH sowie bei der Y GmbH zur inländischen Arbeitsverrichtung nach Österreich verliehen. Dabei wurden die Gehaltszahlungen für die verliehenen portugiesischen Arbeitskräfte zwar durch die Bf. als Gesteller geleistet, die Bf. hat diese jedoch mit Gewinnaufschlag an die Gestellungsnehmer weiterverrechnet.

Für diese Tätigkeit wurde in Österreich Abzugsteuer gemäß § 99 EStG einbehalten, deren Rückzahlung die Bf. begehrt.

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus der Aussage des steuerlichen Vertreters der Bf. in der mündlichen Verhandlung, wonach die Gehaltszahlungen für die verliehenen portugiesischen Arbeitskräfte von der Bf. an die österreichischen Gestellungsnehmer mit Gewinnaufschlag weiterverrechnet worden seien.

Das Vorbringen der Bf. in ihrer Eingabe vom 5. April 2017 bezieht sich zum einen auf die Jahre 2011 und 2012, zum anderen ändert ein Forderungsausfall nichts am Geschäftsmodell der Bf.

### **2) Streitpunkt**

Strittig ist, wem im vorliegenden Fall einer internationalen Arbeitskräftegestellung die abkommensrechtliche Arbeitgeberfunktion zukommt und ob die Bf. Anspruch auf Rückzahlung der österreichischen Abzugsteuer hat.

### **3) Rechtlich folgt daraus**

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) grundsätzlich nur im Falle einer inländischen Betriebstätte, 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 Betriebstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist. Dies bedeutet, dass ein Arbeitskräfteüberlasser – sofern er Steuerausländer ist – hinsichtlich der an ihn für die Überlassung von im Inland tätigen Personal geleisteten Gestellungsvergütungen beschränkt steuerpflichtig ist.

Gemäß § 99 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer). § 99 Abs. 1 Z 5 EStG normiert bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung einen Steuerabzug von 20% (§ 100 Abs. 1 Satz 1 EStG) der Bruttoeinnahmen, wobei der Schuldner der

Einkünfte (also der Gestellungsnehmer, der inländische Beschäftigte) für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabsetzbeträge haftet.

Nach dieser innerstaatlichen Rechtslage ist somit bei gegebener Sachlage zweifelsfrei 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 war.

Primär hängt die Verpflichtung zur Vornahme eines Steuerabzuges zwar davon ab, wie die Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung nach originär innerstaatlichem Recht zu beurteilen sind. Unter Bedachtnahme auf das Beschwerdevorbringen ist jedoch in einem zweiten Schritt zu klären, ob das österreichische Besteuerungsrecht aufgrund der Bestimmungen des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen BGBl 1972/85 (DBA Portugal) eingeschränkt oder aufgehoben wird.

**Artikel 15 DBA Portugal lautet:**

*„(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19, 20 und 21 können 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 können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.*

*(2) Ungeachtet des Absatzes 1 können 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 Kalenderjahres 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.*

*(3) ...“*

Mit seinem Erkenntnis vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR (welcher inhaltlich Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA Portugal entspricht) für einen in Österreich ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in der Slowakei ausgeübten Tätigkeit das ausschließliche österreichische Besteuerungsrecht davon abhängig macht, dass „ *die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden* “, der nicht in der Slowakei ansässig ist. Durch diese Einschränkung soll nach hM sichergestellt werden, dass der Tätigkeitsstaat sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden

Tätigkeit behält, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens geschmälert hat. Entscheidend ist demnach, dass die Vergütung vom nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird (vgl. *Zehetner/Dupal*, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Wien 2003, S. 141 f, mwN, und z.B. das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 23. Februar 2005, I R 46/03, BStBl. 2005 II S. 547, der - in Bezug auf DBA-Bestimmungen, die mit der hier 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. 3 ff).

Da die portugiesischen Arbeitnehmer im gegenständlichen Fall weniger als 183 Tage in Österreich aufhältig waren, macht demnach Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA Portugal das ausschließliche portugiesische Besteuerungsrecht für die in Portugal ansässigen portugiesischen Dienstnehmer hinsichtlich ihrer Einkünfte aus der in Österreich ausgeübten Tätigkeit davon abhängig, dass die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt wurden, der nicht in Österreich ansässig ist. Wurden die Vergütungen hingegen von einem in Österreich ansässigen Arbeitgeber getragen, behält der Tätigkeitsstaat Österreich sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit.

Der Begriff des – wirtschaftlichen – Arbeitgebers ist im Rahmen des DBA-Rechts abkommensautonom – und nicht nach nationalem Recht – zu interpretieren (vgl. VwGH 31.7.2013, 2010/13/0003 zum inhaltlich entsprechenden Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA-Portugal). Entscheidend ist, ob die Vergütung vom im Wohnsitzstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird (vgl. in diesem Sinne VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031 zu Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA CSSR, der inhaltlich Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA Portugal entspricht).

Mit dem wiederholten Einwand der Bf., selbst Arbeitgeber der portugiesischen Dienstnehmer zu sein, weil sie die wirtschaftlichen Kosten der Arbeitnehmer, die Reisekosten und die Kosten der Nächtigungen sowie die Gehaltszahlungen leiste, bringt sie lediglich vor, Arbeitgeber im zivilrechtlichen Sinne zu sein. Zum Zwecke des Verfahrens betreffend die Abzugsteuer kommt jedoch der abkommensautonome wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff zum Tragen, alle anderen Arbeitgeberbegriffe sind irrelevant.

In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass es sich im vorliegenden Fall um eine gewerbliche Arbeitskräftegestellung handelt. In solchen Fällen erfolgen die unmittelbaren Gehaltszahlungen regelmäßig seitens des Gestellers, werden aber in weiterer Folge an den Gestellungsnehmer weiterverrechnet. Dies ergibt sich für den vorliegenden Fall auch aus dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bf. in der mündlichen Verhandlung, wonach die Gehaltszahlungen für die verliehenen portugiesischen

Arbeitskräfte zwar durch die Bf. als Gesteller geleistet worden seien, die Bf. diese jedoch mit Gewinnaufschlag an die Gestellungsnehmer weiterverrechnet habe.

Wenn nun die Bf. in ihrer Eingabe vom 5. April 2017 vorbringt, dass die Kostentragung durch den Gestellungsnehmer infolge von Forderungsausfällen nicht (immer) gegeben sei, so ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass die Möglichkeit von Forderungsausfällen, die sich außerhalb des Streitjahres auch in der Realität gezeigt hat, nichts am Geschäftsmodell der beschwerdegegenständlichen Arbeitskräftegestellung ändert. Forderungsausfälle sind ein Teil des allgemeinen Unternehmerrisikos. Die tatsächlichen Forderungsausfälle betreffen zudem nicht das Streitjahr 2013.

Des Weiteren ist festzustellen, dass der Ausfall einer Forderung nicht rückwirkend die Situation im Tätigkeitszeitraum ändern kann.

Im Übrigen stellt die gegenständliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht auf eine Beziehung zwischen auftraggebender und auftragnehmender Gesellschaft als Schwesterngesellschaften ab.

Da im gegenständlichen Fall somit eine Weiterverrechnung der Gehaltsaufwendungen für die portugiesischen Dienstnehmer an die inländischen Beschäftigerunternehmen erfolgt ist, wurden die Vergütungen letztlich von diesen Beschäftigungsunternehmen wirtschaftlich getragen. Im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Mai 2013, 2009/13/0031, sind die inländischen Gestellungsnehmer daher als wirtschaftliche Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne anzusehen. Hierbei ist unerheblich, wer zivilrechtlicher Arbeitgeber ist.

Daraus folgt, dass die Vergütungen aus der internationalen Arbeitskräftegestellung im Tätigkeitsstaat Österreich zu besteuern sind, wobei die Dauer des Aufenthaltes im Tätigkeitsstaat ohne Belang ist. Der Umstand, dass die im Streitjahr 2013 in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte trotz fehlenden Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaates auch in Portugal der Besteuerung unterzogen wurden, vermag daran nichts zu ändern, da die Frage, ob in Portugal bereits Steuer entrichtet wurde nicht Gegenstand dieses Verfahrens sein kann.

Ebenso ist nicht Verfahrensgegenstand, ob den Dienstnehmern im Zuge einer Arbeitnehmerveranlagung österreichische Lohnsteuer anzurechnen wäre oder nicht.

Auch das Vorbringen der Bf., wonach im Fall der Wertung des Gestellungsnehmers als wirtschaftlicher Arbeitgeber ein Qualifikationskonflikt ausgelöst würde, ist nicht zielführend, da vom Bundesfinanzgericht lediglich zu prüfen war, ob auf Grund der österreichischen Rechtslage die Abzugssteuer für das Streitjahr zu Recht einbehalten wurde.

Des Weiteren kann es dahingestellt bleiben, ob der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 12. Juni 2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, von der Finanzverwaltung im vorliegenden Streitfall anzuwenden war oder nicht, da dieser Erlass mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt lediglich einen Auslegungsbehelf darstellt, welcher im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise die Rechtsansicht des

Bundesministeriums für Finanzen zu den Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031) wiedergibt. Das Bundesfinanzgericht ist daran nicht gebunden.

Sofern die Bf. einwendet, dass die Behandlung des Gestellungsnehmers als wirtschaftlicher Arbeitgeber nicht europarechtskonform sei, da hierdurch eine Diskriminierung von Arbeitskräftegestellern anderer EU-Mitgliedstaaten herbeigeführt werden, ist diesem Vorbringen entgegen zu halten, dass die Beschwerde nicht hinreichend begründet aufzeigt, inwiefern die behauptete Gemeinschaftswidrigkeit bestehen sollte. Auch der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 22.5.2013, 2009/13/0031, keine gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gesehen. Auf das Vorbringen war daher nicht weiter einzugehen.

Da dieses Erkenntnis der Beschwerde im Sinne der Beschwerdeentscheidung teilweise Folge gibt, ist im Hinblick auf die Ermittlung des Rückzahlungsbetrages für das Jahr 2013 auf die beiden angefochtenen Bescheide vom 17.3.2015 und die Beschwerdeentscheidung vom 28. Juni 2016 zu verweisen. Der Betrag von 107.812,62 Euro laut Spruch ergibt sich aus der Summe von 21.375,78 Euro (Bescheid vom 17.3.2015, Evidenznummer 6314/2014) zuzüglich 27.687,59 Euro (Bescheid vom 17.3.2015, Evidenznummer 6318/2014) zuzüglich 58.749,25 Euro (Beschwerdeentscheidung vom 28.6.2016 betreffend beide Evidenznummern).

Im Detail wird auf das zweiseitige Berechnungsblatt, das der Beschwerdeentscheidung zugrunde gelegen ist, verwiesen.

Aus den dargelegten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: ein zweiseitiges Berechnungsblatt

### **C) Unzulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Sachverhaltsfragen sind der ordentlichen Revision nicht zugänglich. Die Frage, wie der Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers im DBA-Recht auszulegen ist, wurde durch die angeführte Rechtsprechung geklärt. Das Bundesfinanzgericht ist von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031, zum gleich lautenden Artikel 15 Abs. 2 lit. b DBA-CSSR); es liegt damit keine grundsätzliche Rechtsfrage vor. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof erweist sich damit als nicht zulässig.

Wien, am 6. April 2017