



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen vom 8. Jänner 2008 der Bw, vertreten durch WT, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 11. Dezember 2007 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheide 2001 bis 2003 gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr	Vergütungsempfänger	Bemessungsgrundlage (ermessensreduziert)	Abzugssteuer
2001	AuB.	6.228,79	1.245,76 €
2002	B.	4.116,22	823,24 €
2003	B .	7.824,18	1.564,84 €

### Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer bei der Berufungswerberin, nachfolgend Bw abgekürzt, durchgeföhrten gemeinsamen **Prüfung lohnabhängiger Abgaben** (GPLA) wurde bei der am 23.5.2006 abgehaltenen Schlussbesprechung handschriftlich Folgendes festgehalten: "Die endgültige Abklärung, ob das DBA Großbritannien – Österreich die Abzugsbesteuerung im Falle von Arbeitskräfteüberlassung ausschließt, wird mit dem Fachbereich des FA Bregenz besprochen. Eine telefonische Verständigung über den Ausgang der Entscheidung wird [.....]

durchgeführt." Im am 1.11.2006 ausgedruckten Prüfungsbericht wird unter anderem, übertitelt mit "Abzugssteuern für ausl Leasingfirmen lt. Buchhaltung", ausgeführt:

Dienstnehmer	Zeitraum	Bemessungsgrundlage alt	Bemessungsgrundlage neu = Hinzurechn	Nachforderung LSt
Pauschale Nachrechnung Finanz	01.01.01. bis 31.12.01	0,00	26.839,00	5.367,80
Pauschale Nachrechnung Finanz	01.01.02 bis 31.12.02	0,00	19.208,74	3.841,75
Pauschale Nachrechnung Finanz	01.01.03 bis 31.12.03	0,00	18.256,14	3.651,23

Mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 1.11.2006 nahm das Finanzamt die Bw unter Hinweis auf die durchgeführte Lohnsteuerprüfung gemäß § 82 EStG als Arbeitgeberin für die Einhaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden lohnabhängigen Abgaben in Anspruch.

Die Bw wandte sich u.a. gegen die Vorschreibung von Abzugssteuern mit **Berufung**, wobei sie das Berufungsbegehren auf innerstaatliches und zwischenstaatliches Recht stützte. Hinsichtlich der Berechnung der Abzugssteuern führte sie aus, es sei nicht nachvollziehbar, wie sich die Hinzurechnungen im Detail berechneten. Die entsprechenden Detail seien ihr nicht mitgeteilt worden. Die von der Behörde ausgewiesenen Jahresbeträge stimmten mit ihren Buchungen nicht überein. Auch habe der Prüfer in der Besprechung am 22.5.2006 mitgeteilt, er werde die Abzugssteuer in Höhe von 20% von 70% der an die Gestellerin geleisteten Zahlungen vornehmen. Offensichtlich seien aber die gesamten Zahlungen an die Gestellerin als Bemessungsgrundlage für die Abzugssteuer herangezogen worden.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 10.12.2007 gab das Finanzamt der Berufung – soweit gegenständlich von Belang – statt. Begründend führte es sinngemäß aus, im Rahmen der Personalgestellung bleibe die Gestellerin Arbeitgeber. Da die Bw nicht Arbeitgeberin der gestellten Arbeitnehmer sei, komme die Anwendung von § 82 EStG nicht in Frage.

Mit **Haftungs- und Abgabenbescheiden 2001 bis 2003** vom 11.12.2007 machte das Finanzamt den Steuerabzug gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG wie folgt geltend:

	Bemessungsgrundlage	Abzugssteuer 20 %
2001	A.: 7.216,41 €	1.443,28 €

2001	B ..	31.125,77 €	6.225,15 €
2002	B ..	27.441,06 €	5.488,21 €
2003	B ..	26.080,20 €	5.216,05 €

Begründend führte es wörtlich aus:

*"Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG unterliegen der beschränkten Steuerpflicht unter anderem Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung. Diese sind nach der genannten Gesetzesstelle auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist. Gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer). Die Abzugsteuer beträgt gem. § 100 Abs. 1 EStG generell 20 %. Gemäß § 100 Abs. 2 EStG ist Schuldner der Abzugsteuer der Empfänger der Einkünfte gem. § 99 Abs. 1 EStG. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99 EStG. Durch den Haftungsbescheid wird der Abzugspflichtige zum Schuldner der Abzugsteuer (§ 7 BAO).*

*Die Haftung der [Bw] nach innerstaatlichem Recht steht aufgrund der erwähnten Bestimmungen (§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG und § 100 Abs. 2 EStG) jedenfalls fest, da sämtliche dort enthaltenen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind. In einem weiteren Schritt ist jedoch zu untersuchen, ob die erwähnten Einkünfte aufgrund eines anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens an der Quelle zu entlasten sind.*

*Doppelbesteuerungsabkommen zwingen den anzuwendenden Vertragsstaat grundsätzlich nicht, bei Vorhandensein eines innerstaatlichen Steuerabzugsverfahrens die Entlastung unmittelbar an der Quelle vorzunehmen. Vielmehr kommen für die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen sowohl das System der Entlastung an der Quelle (teilweise oder gänzliche Entlastung von der Abzugsbesteuerung durch unmittelbare Anwendung einer Abkommensbestimmung bei der Auszahlung) als auch das System der Rückerstattung (voller Steuerabzug durch den inländischen Abzugsverpflichteten, Rückerstattungsantrag durch den ausländischen Einkünfteempfänger) in Betracht. Nur dann, wenn in Bezug auf ein im konkreten Fall anzuwendendes Doppelbesteuerungsabkommen die Anwendung eines bestimmten Verfahrens in einer Durchführungsregelung (Durchführungsverordnung) mit dem anderen Vertragsstaat vereinbart wurde, ist dieses Verfahren anzuwenden. Ansonsten hat die auszahlende Stelle aus der Sicht des Steuerrechts ein Wahlrecht zwischen beiden Systemen (vgl. Loukota, Internationale Steuerfälle. Rz 722f). Allerdings kann dieses Wahlrecht nicht willkürlich, sondern nur unter bestimmten Voraussetzungen ausgeübt werden. Bis zum Inkrafttreten der DBA-Entlastungsverordnung am 1.7.2005 (BGBl. 92/2005 idF BGBl. 44/2006) war eine Entlastung an der Quelle unter den im Erlass des BMF vom 20.12.1985, AÖF 1986/31 ("Steuerliche Entlastung steuerabzugspflichtiger Inlandseinkünfte auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen") beschriebenen Voraussetzungen zulässig.*

*Demzufolge musste im Falle einer (beabsichtigten) Entlastung an der Quelle durch den Steuerabzugsverpflichteten der Nachweis über das Vorliegen der abkommensgemäßen Steuerentlastungsvoraussetzungen erbracht werden. Insbesondere musste nachgewiesen werden, dass die freigestellten Einkünfte tatsächlich einer Person zugeflossen sind, die im anderen Vertragsstaat im Sinne der Abkommensbestimmungen ansässig ist. Der Ansässigkeitsnachweis konnte durch Vorlage einer amtlichen Ansässigkeitsbescheinigung, zB im Verhältnis zu Großbritannien durch Vorlage des international abgestimmten Formblattes ZS GB1 erbracht werden (vgl. Abs. 4 und 5 des genannten Erlasses).*

Aufgrund zahlreicher Umgehungsgestaltungen im Bereich der internationalen Arbeitskräftegestellung erwiesen sich die im Erlass festgehaltenen Entlastungsvoraussetzungen als nicht mehr ausreichend, weshalb aufgrund der am 1.7.2005 in Kraft getretenen Verordnung BGBI. 92/2005 ("DBA-Entlastungsverordnung") eine Entlastung an der Quelle grundsätzlich nicht zulässig ist, wenn Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt werden (§ 5 Abs. 1 Z 4 DBA-EntlastungsVO). Eine Entlastung an der Quelle kann in solchen Fällen nur noch vorgenommen werden, wenn eine solche infolge eines gem. § 5 Abs. 3 DBA-EntlastungsVO (BGBI. 92/2005 idF BGBI. 44/2006) durch das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwarth erlassenen Bescheides zugelassen worden ist. Ein solcher Bescheid darf nur erlassen werden, 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 wahrnimmt.

Für Zeiträume vor Inkrafttreten der DBA-EntlastungsVO konnte jedoch grundsätzlich eine Entlastung an der Quelle, soferne die Abkommensberechtigung des Einkünfteempfängers anhand einer entsprechenden Ansässigkeitsbescheinigung nachgewiesen werden konnte, vorgenommen werden. Die Beweislast für eine Begünstigung (im gegenständlichen Fall das Fehlen der Haftung bei Unterlassen des Einbehaltens der Abzugsteuer wegen Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens) obliegt allerdings demjenigen, zu dessen Gunsten die Vorschrift wirkt, somit diesfalls der [Bw]. Zudem hätte diese aufgrund der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten bereits zum Zeitpunkt der Ausbezahlung der Vergütungen an die ausländischen Personalgestellungsunternehmen die entsprechenden Vorkehrungen (Beweisvorsorge) treffen müssen. Als Beweis für die Anspruchsberechtigung aus einem Doppelbesteuerungsabkommen kommt nach der internationalen Praxis nur die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung in Betracht, da in dieser Bestätigung

\* von der für die steuerliche Erfassung zuständigen ausländischen Abgabenbehörde

\* die steuerliche Ansässigkeit in diesem Staat im Sinne und unter Bezugnahme auf das im konkreten Fall anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen bestätigt wird.

Auch im Falle einer nachträglichen Rückerstattung von Abzugsteuer ist die steuerliche Ansässigkeit des Anspruchsberechtigten durch die ausländische Abgabenbehörde zu bestätigen (vgl. Formular ZS-RD1, Punkt 6, <http://formulare.bmf.gv.at/service/formulare/BMF/zwischenstaatliche/2002/ZS-RD1.pdf>).

Im international abgestimmten und für Zeiträume vor Inkrafttreten der DBA-Entlastungsverordnung zu verwendenden Formular ZS-GB1 würde einerseits die steuerliche Ansässigkeit in Großbritannien grundsätzlich bestätigt ("resident in the United Kingdom for the purposes of United Kingdom tax"), andererseits die zuständige Behörde entsprechende Angaben darüber tätigen, ob die steuerliche Ansässigkeit auch im Hinblick auf im Ausland erwirtschaftete und vereinnahmte Einkünfte gegeben ist ("the claimant's tax liability is not restricted to the amount remitted to or received in the United Kingdom"). Die Vergabe einer Steuernummer in Großbritannien sagt ebenso wenig wie die Registrierung im Handelsregister ("Companies House") unter der englischen Adresse etwas darüber aus, ob tatsächlich eine Ansässigkeit im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens, welche eine Besteuerung von ausserhalb von Großbritannien zugeflossenen Beträgen zulässt, gegeben ist.

Bei der Erteilung einer Ansässigkeitsbescheinigung auf dem international abgestimmten Vordruck handelt es sich um eine geradezu selbstverständliche Verpflichtung aller DBA-Partnerstaaten, sodass deren Verweigerung zwingend dazu führt, dass der österreichische Zahler der Einkünfte nach österreichischem Recht den Steuerabzug vornehmen muss und der ausländische Einkünfteempfänger auf das

Rückerstattungsverfahren verwiesen wird (vgl. EAS 2750, BMF vom 26.6.2006). Da sich die Behörden in Großbritannien in anderen Verfahren, in denen die "The Employment Team / Clintwell LTD." sich offensichtlich weigern, eine entsprechende Bestätigung der Ansässigkeit mittels des international abgestimmten Formblattes vorzunehmen (eine solche Bestätigung wäre auch bei einer mittlerweile allenfalls erfolgten Löschung der Firmen im Firmenbuch für die Vergangenheit möglich), konnte die steuerliche Ansässigkeit der Personalstellungsunternehmen in Großbritannien (trotz dortiger Rechnungsadresse) im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens nicht erwiesen werden, weshalb eine Entlastung von der Abzugsteuer an der Quelle unzulässig ist und demzufolge die [Bw] als Abzugsverpflichtete zur Haftung heranzuziehen ist.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass es sich bei dem mit Großbritannien abgeschlossenen Abkommen vom 30.4.1969, BGBl 390/70, um ein solches "zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei Steuern vom Einkommen" handelt. Aus dem Abkommenszusammenhang ergibt sich eindeutig, dass es der Wille der Vertragspartner war, eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden (vgl. Philipp-Loukota-Jirousek, Internationales Steuerrecht, 61 GB, wonach bei Abgaben, die in Österreich dem Steuerabzug an der Quelle unterliegen, von diesem Abzug nur abzusehen ist, wenn eine Bescheinigung vorliegt, aus der hervorgeht, dass der Steuerpflichtige mit den genannten Einkünften der Besteuerung in Großbritannien unterliegt).

Es wäre auch unzutreffend, dass durch eine Nichterfassung von Einkünften eines ausländischen Personalstellungsunternehmens in Österreich das Besteuerungsrecht des anderen Staates anerkannt würde und somit die Ansässigkeit in Großbritannien von Amts wegen festgestellt würde, sodass sich die Vorlage einer Ansässigkeitsbestätigung erübrigte. Der Umstand, dass ein ausländisches Personalstellungsunternehmen eine Gestellung von Arbeitnehmern zur inländischen Arbeitsausübung vornimmt, führt auf der Ebene des innerstaatlichen Rechts (§ 99 iVm § 102 EStG) zur Verpflichtung, die nämliche Abzugsteuer einzubehalten bzw. im Unterlassungsfall zur Haftung des Abzugsverpflichteten. Diese Frage ist aber von jener des Nachweises der Berechtigung zur Entlastung aufgrund der Anwendung eines konkreten Doppelbesteuerungsabkommens strikt zu trennen. Die gegenständliche "Nichterfassung" (Unterlassung des Einbehaltens der Abzugsteuer) ist somit durch die [Bw] erfolgt, ohne dass die entsprechenden Voraussetzungen vorgelegen wären.

Das Fehlen des Nachweises der Ansässigkeit in einem anderen Staat hat zwar zur Folge, dass eine Entlastung nicht unter Berufung auf ein anzuwendendes Doppelbesteuerungsabkommen zulässig ist, es ändert aber nichts am Umstand, dass bei (offensichtlichem) Vorliegen eines ausländischen Vertragspartners der Steuerabzug vorzunehmen ist. Die Einkünfte sind auch nicht einer inländischen Betriebsstätte des ausländischen Personalstellungsunternehmens zuzurechnen. In diesem Fall hätte als Beleg für die Abkommensberechtigung eine schriftliche Erklärung des ausländischen Unternehmens, in welcher unter Angabe der österreichischen Steuernummer die steuerliche Erfassung in Österreich mitgeteilt wird, anerkannt werden können. Wird die Leistung aber nicht über eine inländische Betriebsstätte erbracht, so muss jedenfalls eine Ansässigkeitsbescheinigung (im Fall von Großbritannien auf dem Formblatt ZSGB1) als Beleg für die berechtigte Unterlassung des Steuerabzugs beigebracht werden (vgl. EAS 1372, BMF vom 23.11.1998). Dies wäre selbst bei Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte der Fall, da auch die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit eines in einem Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Betriebsstättendiskriminierungsverbotes nachzuweisen sind.

Wenn im Übrigen in der Verordnung des BMF vom 30.10.1979, BGBl. 505/1979 im Hinblick auf die Kapitalertragsteuer im Verhältnis zu Großbritannien das Rückerstattungsverfahren vorgeschrieben und in dieser ausdrücklich verlangt wird, dass der britische H.M. Inspector of Taxes die Ansässigkeit des Antragstellers im Vereinigten Königreich mit dem Hinweis bestätigt, die Steuerpflicht des Antragstellers schränke sich

nicht auf jene Beträge ein, die in das Vereinigte Königreich überwiesen oder dort in Empfang genommen werden, sind an eine zum Zweck der Steuerentlastung an der Quelle (bei der Abzugsteuer gem. § 99 EStG) ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung keine geringeren inhaltlichen Anforderungen zu stellen. Dass Steuerpflichtige zur Erlangung einer abkommensgemäßen Steuerentlastung den Nachweis der Ansässigkeit nach der zuvor erwähnten Verordnung durch Vorlage einer britischen Wohnsitzbescheinigung erbringen können, bedeutet nicht, dass ein zweifelsfreier Nachweis durch andere Unterlagen erbracht werden kann. Auch in der DBA-Entlastungsverordnung (BGBl. 92/2005) wird eine Entlastung an der Quelle grundsätzlich für unzulässig erklärt, wenn keine Ansässigkeitsbescheinigung vorliegt. Überdies haben der EuGH und der VwGH in ihrer Rechtsprechung (EuGH vom 3.10.2006, Rechtssache "Scorpio", C-290104, VwGH vom 19.10.2006, 2006/14/0109) zum Ausdruck gebracht, dass es zulässig (und nicht im Widerspruch mit Gemeinschaftsrecht stehend) ist, wenn die Entlastung des ausländischen Dienstleisters von der Besteuerung vom Vorliegen einer Ansässigkeitsbescheinigung bzw. Freistellungsbescheinigung der zuständigen Steuerbehörde, aufgrund welcher die Voraussetzungen hiefür nach dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen nachgewiesen werden, abhängig gemacht wird.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall ein Nachweis der steuerlichen Ansässigkeit im Sinne des international abgestimmten Formblattes (Ansässigkeitsbescheinigung) ZS-GB1 im Lohnsteuerprüfungsverfahren nicht erbracht worden ist (obgleich die Ausstellung einer solchen Bescheinigung bei Vorliegen der Voraussetzungen als selbstverständliche Verpflichtung aller DBA-Partnerstaaten gilt). Folglicherweise ist aber die Entlastung von der Abzugsteuer gem. § 99 EStG durch die [Bw] zu Unrecht vorgenommen worden, weshalb diese als Abzugsverpflichtete zur Haftung heranzuziehen ist. Aufgrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Abzugsbesteuerung (VwGH vom 19.10.2006, 2006/14/0109), ist jedoch auch bei einer dem Grunde nach eindeutig feststehenden Verpflichtung zur Einbehaltung der Abzugsteuer zu untersuchen, ob allenfalls zur Vermeidung einer Verletzung der Dienstleistungsfreiheit gem. Art. 49 EGV eine Berechnung der Abzugsteuer auf einer Netto-Bemessungsgrundlage (Kürzung um die in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben) als zulässig erachtet werden müsste.

In dem der genannten VwGH-Entscheidung vorangehenden Urteil des EuGH vom 3.10.2006 in der Rechtssache "Scorpio", C-290104, auf welches sich der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung bezieht, wurde geurteilt, dass trotz der Zulässigkeit des Steuerabzugs gegenüber gebietsfremden Dienstleistern und der Inanspruchnahme des Dienstleistungsempfängers bei Unterlassung des Steuerabzugs, zu dem er verpflichtet war, es aufgrund Art. 49 und 50 EGVertrag (ex-Art. 59 und 60) nicht zulässig ist, einem Dienstleistungsempfänger aufgrund nationaler Rechtsvorschriften die Möglichkeit, im Steuerabzugsverfahren Betriebsausgaben, die der Dienstleister ihm mitgeteilt hat und die im unmittelbaren Zusammenhang mit dessen Tätigkeiten im Mitgliedstaat der Leistungserbringung stehen, steuermindernd geltend zu machen, verwehrt wird, während bei einem gebietsansässigen Dienstleister nur die Nettoeinkünfte, d.h. die nach Abzug der Betriebsausgaben verbleibenden Einkünfte, der Steuer unterliegen. Gemäß Art. 49 EGV (ex-Art. 59) sind die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Gemeinschaft für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Staat der Gemeinschaft als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, nach Maßgabe der folgenden (Art. 50-55 EGV) Bestimmungen verboten. Die Vorschriften über den freien Dienstleistungsverkehr finden somit nur Anwendung, wenn nachfolgend aufgezählte Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Rz 67 und 62 zum Urteil des EuGH vom 3.10.2006 in der Rechtssache "Scorpio", C-290104):

\* Die Dienstleistung muss innerhalb der Gemeinschaft erbracht werden.

\* Der Dienstleister muss die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates besitzen und

---

\* in einem Land der Gemeinschaft ansässig sein.

Daraus folgt, dass der EGV die Anwendung dieser Vorschriften

\* weder auf Dienstleister, die Staatsangehörige eines Drittstaates sind, selbst wenn diese innerhalb der Gemeinschaft ansässig sind und es sich um eine innergemeinschaftliche Dienstleistung handelt,

\* noch auf Dienstleister, die zwar Staatsangehörige eines Mitgliedstaates sind, aber nicht innerhalb der Gemeinschaft ansässig sind,

erstreckt.

Sowohl im Urteil des EuGH vom 3.10.2006 in der Rechtssache "Scorpio", C-290104 als auch in der Entscheidung des VwGH vom 19.10.2006, 2006/14/0109, handelte es sich beim ausländischen Dienstleister um eine natürliche Person, bei welcher der inländische Dienstleistungsempfänger den Steuerabzug unterlassen hat und dieser in der Folge zur Haftung herangezogen worden ist.

Gemäß Art. 48 EGV (ex-Art. 58), welcher gemäß Art. 55 EGV (ex-Art. 66) auch auf das Kapitel Dienstleistungen Anwendung findet, stehen die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der Mitgliedstaaten sind.

Der "satzungsmäßige Sitz", welcher sich aufgrund der Eintragung einer Gesellschaft im Firmenbuch nachvollziehen lässt, führt also dazu, diese Gesellschaft als (Staats-) Angehörige dieses Mitgliedstaates zu behandeln, womit aber erst eines der beiden Erfordernisse für die Inanspruchnahme der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 49 (ex-Art. 59) EGV erfüllt ist. Dass der VwGH in der Entscheidung vom 19.10.2006, 2006/14/0109 den Umstand der (zu untersuchenden) Staatsangehörigkeit als in diesem Zusammenhang maßgebendes Kriterium genannt hat, lässt keinesfalls den Schluss zu, von der Ansässigkeit des ausländischen Dienstleisters könne abgesehen werden, was sich schon daraus ergibt, dass der EuGH in seinem die Art. 49 und 50 (ex-Art. 59 und 60) EGV auslegenden Urteilsspruch (EuGH vom 3.10.2006 in der Rechtssache "Scorpio", C-290104, Rz 70), und auch der Anfrage des Bundesfinanzhofs (Rz 26) entsprechend, selbstredend von einem gebietsfremden (in einem anderen EU-Staat ansässigen) Dienstleister ausgeht. Dass der Verwaltungsgerichtshof vermeintlich für die Anwendung der Dienstleistungsfreiheit bloß auf die beim Dienstleister vorliegende Staatsangehörigkeit eines anderen Mitgliedstaates abstellt, wurde in der Literatur mit Erstaunen zur Kenntnis genommen (vgl. Lang, "Steuerabzug, Haftung und Gemeinschaftsrecht" in SWI 1/2007, S. 28), bedeutet aber nicht, das Kriterium der Ansässigkeit des Dienstleisters in einem anderen Mitgliedstaat sei außer acht zu lassen. Dies ergibt sich sowohl aus dem erwähnten Urteilsspruch des EuGH als auch unmittelbar aus dem Wortlaut von Art. 49 EGV (ex-Art. 59). Während das Kriterium der "Angehörigkeit eines Vertragstaates" bei einer juristischen Person durch die Begründung eines satzungsmäßigen Sitzes erfüllt wird, kann vom Vorliegen der Ansässigkeit nur dann gesprochen werden, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in diesem Staat befindet. Mangels Vorliegens entsprechender Ansässigkeitsbescheinigungen konnte das Vorliegen des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung im Staat des Firmensitzes (oder in einem anderen Mitgliedsstaat) im gegenständlichen Fall aber nicht nachgewiesen werden, sodass eine Berufung auf die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 49 EGV (ex-Art. 59) jedenfalls nicht in Betracht kommen kann.

Selbst dann, wenn es sich bei gegenständlichen Personalleasingunternehmen um Dienstleister im Sinne des Art. 49 und 50 EGV (ex-Art. 59 und 60) handelt, könnte es im Lichte der aktuellen Rechtsprechung unter den gegebenen Umständen nicht zu einer Berechnung der Abzugsteuer auf Basis einer Netto-Bemessungsgrundlage (unter

Berücksichtigung von unmittelbar mit den Tätigkeiten in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben) kommen. Denn laut dem Urteilsspruch des EuGH (EuGH vom 3.10.2006 in der Rechtssache "Scorpio", C-290104, Rz 70) stehen die Art. 49 und 50 EGV (ex-Art. 59 und 60) nur solchen nationalen Rechtsvorschriften entgegen, welche den ausländischen Dienstleistungserbringer gegenüber dem gebietsansässigen Dienstleister diskriminieren, d.h. die EU-Rechtswidrigkeit der Verweigerung des Abzugs der dem Dienstleistungsempfänger mitgeteilten Betriebsausgaben im Steuerabzugsverfahren ergibt sich erst im Zusammenhang der Behandlung eines inländischen Dienstleisters ("während bei einem gebietsansässigen Dienstleister nur die Nettoeinkünfte [...] der Steuer unterliegen"). Ist also bei einer vergleichbaren Sachverhaltskonstellation im Inland kein Abzug der Betriebsausgaben (im Veranlagungsverfahren) zulässig, so liegt überhaupt kein Anwendungsfall der Art. 49 und 50 EGV (ex-Art. 59 und 60) vor, da sich aus dem Verbot der Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit

\* weder eine Verpflichtung der Besserstellung von nicht gebietsansässigen Dienstleistern gegenüber im Inland ansässigen Dienstleistern

\* noch ein Rechtsanspruch auf eine günstigere Steuerberechnung bei Steuereinbehalt im Wege der Abzugsbesteuerung im Vergleich zum Veranlagungsverfahren ableiten lässt.

Aus der Bestimmung des § 162 BAG ergibt sich, dass Betriebsausgaben, für welche die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge gegenüber der Abgabenbehörde nicht über deren Verlangen genau bezeichnet werden, nicht anzuerkennen sind. § 162 BAO dient nach hA vornehmlich dem Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen. Eine Verweigerung der Namhaftmachung gemäß § 162 BAG hat die zwingende Nichtanerkennung der betreffenden Aufwendungen zur Folge, und zwar auch dann, wenn die Tatsache der Zahlung und beispielsweise deren betriebliche Veranlassung an sich unbestritten ist. Solche Aufwendungen sind auch nicht im Schätzungswege zu berücksichtigen (vgl. Ritz, BAG, Kommentar zu § 162).

Der Abzug von Betriebsausgaben käme mangels deren Nachweises bzw. Benennung der Empfänger bei einem inländischen Dienstleister von vornherein nicht in Betracht. Solche Betriebsausgaben würden unter Anwendung der Bestimmung des § 162 BAG aber auch bei nicht gebietsansässigen Dienstleistern bei Veranlagung der in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte jedenfalls nicht zum Abzug zugelassen werden.

Mit der im Budgetbegleitgesetz 2007 enthaltenen Änderung des § 99 Abs 2 EStG wird die Vornahme einer Ermittlung der Abzugsteuer infolge der Dienstleistungsfreiheit unter Abzug der unmittelbar mit den Betriebseinnahmen in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben unter der Voraussetzung zugelassen, dass

\* der Im EU/EWR-Raum ansässige beschränkt Steuerpflichtige diese vor dem Zufließen der Einkünfte dem Schuldner der Abzugsteuer mitgeteilt hat, und

\* die steuerliche Erfassung der Empfänger der als Ausgaben geltend gemachten und EUR 2.000,--übersteigenden Beträge, welche der Inländischen Besteuerung unterliegen, ausreichend sichergestellt ist.

Durch diese Neuregelung wird der aktuellen EuGH-Rechtsprechung Rechnung getragen und zugleich klargestellt, dass es durch die Anwendung des Nettosystems bei der Ermittlung der Abzugsteuer im Hinblick auf die Verpflichtung des Nachweises der Betriebsausgaben nicht zu einer Bevorzugung der im EU/EWR-Ausland ansässigen Dienstleistern gegenüber den im Inland ansässigen Mitbewerbern (für welche sich eine solche Verpflichtung bereits aufgrund der Bestimmung des § 162 BAO ergibt) kommen darf.

*Da im gegenständlichen Fall die nach der Rechtsprechung maßgebenden, unmittelbar mit den Betriebseinnahmen im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben der ausländischen Kapitalgesellschaften der [Bw] nicht mitgeteilt worden sind, sind dieser weder die Empfänger der Beträge bekannt, noch, ob diese Empfänger der inländischen Besteuerung unterliegen und deren steuerliche Erfassung ausreichend sichergestellt ist. Eine Berücksichtigung solcher Betriebsausgaben im Wege einer Schätzung ist aber im Hinblick auf die gebotene Gleichbehandlung mit inländischen Dienstleistern nicht möglich.*

*Das Finanzamt kommt daher insgesamt zum Ergebnis: Die Voraussetzungen für einen Betriebsausgabenabzug vor Berechnung der Abzugsteuer sind im gegenständlichen Fall nicht erfüllt.*

*Es war deshalb die Abzugsteuer im Wege der Haftung bei der [Bw] geltend zu machen. Zumal es Ziel der Abzugsteuer ist, mittels vereinfachter Regelungstechnik den Steueranspruch sicherzustellen."*

Gegen den Standpunkt des Finanzamtes wandte sich die Bw mit **Berufung vom 8.1.2008**.

In ihr führte sie aus:

*"Als Haftungspflichtige können Personen nur dann in Anspruch genommen werden, wenn in Gesamtbetrachtung der innerstaatlichen und zwischenstaatlichen Rechtslage ein Besteuerungsrecht Österreichs vorliegt (Kuschil und Kofler in "Abkommensrechtliche Entlastung von österreichischen Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren"; ÖStZ 912003). Im Hinblick auf Art 7 DBA-GB ist ein Besteuerungsrecht Österreichs nicht gegeben. Daher ist auch eine Inanspruchnahme als Haftungspflichtige ungerechtfertigt.*

*In obigen Bescheiden wurde für die Jahre 2001 und 2002 von einer Bemessungsgrundlage für die Abzugssteuern hochgerechnet, die nicht mit den Zahlen der Buchhaltung übereinstimmt (siehe Anlage). Bereits in der Berufung vom 14.11.2006 hinsichtlich der Haftungs- und Abgabenbescheide zur Lohnsteuer 2001 bis 2003 haben wir auf Folgendes verwiesen: "Des weiteren ist nicht nachvollziehbar, wie sich die Hinzurechnungen für die Abzugssteuer im Detail berechnen bzw welche Belege für die Zahlungen an die Leasinggeberin zur Berechnung herangezogen wurden. Die entsprechenden Details wurden uns nicht mitgeteilt. Lediglich die Jahresbeträge wurden ausgewiesen. Diese stimmen nicht mit den betreffenden Buchungen überein. Eine Überprüfung der Abweichungen ist uns mangels eines Details daher nicht möglich." Eine Begründung für die Abweichung wurde auch in dieser Bescheidbegründung nicht gegeben. Somit ist auch die abweichende Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer ungerechtfertigt.*

*Des Weiteren wurde im Haftungsbescheid festgestellt, dass die Gesellschaft gem. § 99 EStG trotz einer Steuerfreistellung gem. Artikel 7 DBA-GB steuerabzugspflichtig gewesen sei. Der Steuerabzug an der Quelle habe von 100% der ausbezahlten Entgelte zu erfolgen. Begründet wurde diese Forderung mit folgenden Argumenten:*

[1. .... 2. ....]

#### **Ad 1) Ansässigkeitsbescheinigung:**

*Es ist vorab darauf zu verweisen, dass jene Rechtslage zu berücksichtigen ist, die in Jahren, in denen der entsprechende Sachverhalt gesetzt wurde, bestand. So stammt vor allem die DBA-Entlastungsverordnung BGBl 92/2005 erst vom 01.07.2005 (bis dahin war die Durchführungsverordnung 505/1979 maßgeblich) und das Budgetbegleitgesetz 2007 betreffend § 99 Abs. 2 EStG vom 23.05.2007.*

*Nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG ist bei den vorliegenden Einkünften ein Steuerabzug vorzunehmen. Artikel 7 DBA-GB ist hinsichtlich dieser Einkünfte als lex specialis zu der*

innerösterreichischen Regelung zu werten. Nach dem DBA-GB sind die Gewinne der Gestellungsgeberin in Großbritannien zu besteuern (Artikel 7). Der Abzug einer Quellensteuer ist nach diesem DBA lediglich bei Dividenden-, Zins- und Lizenzeinkünften vorgesehen.

Die Durchführungsverordnung BGBl 1979/505 sagt in § 3 Abs. 2, dass der Steuerpflichtige zur Erlangung einer abkommensgemäßen Steuerentlastung in Österreich den Nachweis der Ansässigkeit in GB erbringen müsse. Der Nachweis **könne** auch durch Vorlage einer britischen Wohnsitzbescheinigung erbracht werden. Jetzt betrifft aber diese Bestimmung nur die Art 10, 11, 12, 18 und 23 des DBA-GB und nicht Unternehmensgewinne nach Art 7.

Diese klare Formulierung zeigt, dass die britischen Wohnsitzbescheinigung nicht einmal bei den Einkünften gem. 10, 11, 12, 18 und 23 des DBA-GB eine zwingende Voraussetzung des Nachweises der Ansässigkeit in GB sind, sondern alternativ auch andere Nachweise möglich sein müssen. Auch die ESTR 2000 sagen in RZ 8023 bezüglich des Nachweises der Steuerentlastungsvoraussetzungen, dass der Nachweis durch eine Ansässigkeitsbescheinigung erbracht werden kann. Wenn im DBA-GB für bestimmte, klar bezeichnete Einkünfte ein solcher Ansässigkeitsnachweis gefordert wird, für andere aber im selben DBA nicht, ist dies ein klarer Hinweis dafür, dass bei anderen Einkünften dieser Nachweis nicht gefordert werden kann.

Amtswegige Ermittlungspflicht, erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabe-/Haftungspflichtigen:

Unabhängig davon, dass ein solcher Ansässigkeitsnachweis bei Unternehmensgewinnen nach Art 7 DBA-GB gar nicht gefordert werden kann, könnte ein solcher Nachweis, wenn er zu Recht gefordert würde, auch erfolgen durch das Erbringen von Beweisen iS der §§ 166 ff BAO oder aber durch die Glaubhaftmachung. Nach § 183 BAO sind die Beweise von Amts wegen aufzunehmen. Auch § 138 Abs I BAO führt zu keiner generellen Verschiebung der Beweislast, sondern lediglich zu einer Mitwirkungspflicht (Ritz, BAO-Kommentar, § 115, Rz 10). Eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabe-/Haftungspflichtigen bei Auslandssachverhalten ist nur dann und insoweit erforderlich, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten dadurch geringer sind (Ritz, BAO-Kommentar, § 115, RZ 10). Voraussetzung für eine erhöhte Mitwirkungspflicht ist die eingeschränkte Ermittlungsmöglichkeit der Behörde (Michael Lang, "Die Erbringung von ausländischen Besteuerungsnachweisen durch den Steuerpflichtigen", SWI 2000). Weiters heißt es in diesem Artikel von Lang: Dieses Urteil (EuGH Rechtssache Skatministeriet/Bent Vestergaard) lässt den Schluss zu, dass eine überspannte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandsbeziehungen im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten auch gemeinschaftsrechtlich nicht hingenommen werden könnte.... Diese ... Überlegungen haben gezeigt, dass der Umfang der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen mit dem Ausmaß der Möglichkeit amtswegiger Ermittlungsmaßnahmen korrespondiert. Zu den Ermittlungsmaßnahmen, zu denen die Behörde befugt ist, gehören auch die Möglichkeiten, die durch gemeinschaftsrechtliche und bilaterale Amts- und Rechtshilfevorschriften geschaffen wurden. Solange diese Möglichkeiten noch **nicht** vollkommen ausgeschöpft sind, **erhöht sich auch nicht die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen**. Soweit internationale Amtshilfemöglichkeiten existieren, besteht daher nach herrschender Lehre und Rechtsprechung keine erhöhte Mitwirkungspflicht.

Aufgrund der vorrangigen Ermittlungspflicht der Behörde und den für die Behörde gleichen bzw leichteren Möglichkeiten zu Ermittlungsmaßnahmen (insbesondere EGAmthilfeRL "RL Nr 77/799 EWG des Rates vom 19.12.1977"), als diese dem Steuer-/Haftungspflichtigen zur Verfügung standen, kann nicht von einer erhöhten Mitwirkungspflicht gesprochen werden. So konnte der Prüfer [...] über Internet ohne weiteres die MwSt-Nummer (UID) GB 785375385 abrufen und feststellen, dass diese auch in 2003 noch Gültigkeit hatte. Ebenso konnte er die Registrierung im britischen

*Handelsregister abrufen. Die genannte Richtlinie bietet Möglichkeiten zur Erlangung notwendiger Auskünfte, die mit den für die inländischen Steuerverwaltungen im Verhältnis zueinander bestehenden Möglichkeiten vergleichbar sind (EuGH, Schumacker, C-279/93, RZ 45). Die Annahme, dass die Beweislast für eine "Begünstigung" demjenigen obliege, zu dessen Gunsten die Vorschrift wirke (s. Bescheidbegründung), ist so nicht gesetzlich gedeckt, vielmehr ist die Frage der Beweislast immer nur fallbezogen zu beurteilen.*

### **Erfordernis einer Britische Ansässigkeitsbestätigung:**

*Wie oben dargelegt, war die britische Ansässigkeitsbestätigung nur eine von mehreren Möglichkeiten, die Ansässigkeit der Gestellungsgeberin im EU-Ausland nachzuweisen. Wenn in der Bescheidbegründung angeführt wird, dass nach der internationalen Praxis als Beweis eine Ansässigkeitsbescheinigung nur in Betracht komme, wenn sie von der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde komme und die nach dem DBA gegebene steuerliche Ansässigkeit für den konkreten Fall bestätigt werde, so ist darauf zu verweisen, dass nicht die internationale Praxis - die erst noch zu verifizieren wäre – sondern die innerstaatliche und zwischenstaatliche Rechtslage in dem Zeitraum, in dem der Sachverhalt gesetzt wurde, maßgeblich ist.*

*Da mangels Mitwirkung der Gestellungsgeberin diese britische Ansässigkeitsbestätigung nicht erbracht werden konnte, sind als Nachweis jedenfalls andere Beweismittel wie die MwSt-Nummer und die Eintragung im britischen Handelsregister Beweis für die Ansässigkeit im EU-Ausland. Es wird darauf hingewiesen, dass der Abgabenpflichtige nicht die Steuerpflicht im Ausland nachweisen muss, sondern lediglich die Ansässigkeit. "Selbst wenn man davon ausgehe, dass im Anwendungsbereich der DBA eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen auch dann besteht, wenn sich die Behörde der Möglichkeit der Amtshilfe bedienen kann, kann eine derartige Mitwirkungspflicht nicht begründen, warum die Abkommenvorteile nur bei Vorlage einer britischen Wohnsitzbescheinigung gewährt werden. Wenn der Haftungspflichtige nicht in der Lage ist, die Ansässigkeit des Vergütungsempfängers im anderen Vertragstaat durch Vorlage einer Ansässigkeitsbestätigung zu belegen, darf die Behörde nicht ausschließen, dass der Haftungspflichtige die Ansässigkeit des Geschäftspartners im anderen Staat auf andere Weise glaubhaft macht. Die erhöhte Mitwirkungspflicht kann zu keiner Einschränkung der zulässigen Beweismittel führen" (Lang, Steuerabzug, Haftung und Gemeinschaftsrecht in SWI 01/2007). Nach Art 4 Abs 1 DBA-GB ist eine Person dann als ansässig in einem Vertragstaat anzusehen, wenn sie nach dem Recht dieses Staates auf Grund ... des Ortes ihrer Geschäftsleitung steuerpflichtig ist. Die bekannt gegebene Handelsregistereintragung und die Steuernummer können somit auch die Ansässigkeit nachweisen.*

*Da mittels der angeführten Nachweise amtswegig festgestellt werden konnte, dass die Gestellungsgeberin in Großbritannien ansässig war, ist damit die Voraussetzung erfüllt, die für den Verzicht auf den Quellensteuerabzug durch die Gestellungsnehmerin notwendig ist. Damit ist auch die Aussage in der Bescheidbegründung unrichtig, dass die Verweigerung einer Ansässigkeitsbescheinigung auf dem international abgestimmten Vordruck zwingend dazu führe, dass die Gesellschaft einen Steuerabzug an der Quelle vornehmen müsse. Und wenn in der Bescheidbegründung darauf verwiesen wird, dass eine Steuernummer und eine Handelsregistereintragung nichts über die Ansässigkeit aussage, so würde dies nur für den Fall gelten, dass die Geschäftsführung nicht in dem Land, in dem der Sitz der Gesellschaft lt. Handelsregistereintragung gegeben ist, vorgenommen wird. Aber auch diesbezüglich konnte die Behörde im Zuge ihrer Ermittlungen (amtswegige Ermittlungspflicht) keine Feststellungen treffen. Daher ist die im Handelsregistereintragung angeführte Adresse jene, an der die Gesellschaft der Gestellungsgeberin ansässig war.*

### **EU-rechtliche Zulässigkeit eines Quellensteuerabzuges:**

Speziell bei Einkünften, für die kein inländisches Besteuerungsrecht nach einem DBA besteht, fehlt der Abzugssteuer bereits die Eignung der Sicherung eines Besteuerungsrechtes und ist daher unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit nicht zu rechtfertigen. Es liegt damit ein Verstoß gegen die passive Dienstleistungsfreiheit vor. So auch Walter Loukota in "Neue Schlussanträge des Generalanwaltes beim EuGH zu den Abzugsteuern - Diskriminierende Haftungsinanspruchnahme EU-widrig, SWI 5/2006.

Da die Schuldnerin dieser Einkünfte (die Gestellungsnehmerin) zum Zeitpunkt der Bezahlung dieser Entgelte aufgrund der Steuernummer und der Registrierung im Handelsregister davon ausgehen konnte, dass die Gläubigerin dieser Einkünfte (die Gestellungsgeberin) in Großbritannien ansässig sei, konnte sie zurecht von einer Abzugsteuer absehen. Dies insbesondere auch deshalb, weil wegen der amtswegigen Ermittlungspflicht keine weitergehenden Ermittlungen von der Gestellungsnehmerin gefordert werden konnten. Somit widerspricht ein Quellensteuerabzug wie im vorliegenden Fall gefordert, auch der EU-Dienstleistungsrichtlinie.

#### **Ad 2) Berechnung der Abzugsteuer von einer Netto-Bemessungsgrundlage:**

Lt. § 99 Abs. 2 EStG unterliegt der volle Betrag der Einnahmen der Abzugsteuer. In der Bescheidbegründung wurde dazu richtig ausgeführt, dass entsprechend dem Scorpio-Urteil des EuGH ein Steuerabzug vom vollen Betrag der Einnahmen den Artikeln 49 und 50 EGV (Dienstleistungsfreiheit) widerspreche. Voraussetzung für die Berücksichtigung von Betriebsausgaben für die Berechnung der Abzugsteuer sei aber, neben dem satzungsgemäßen Sitz im EU-Ausland, auch die Ansässigkeit im EU-Ausland nachzuweisen.

Auch diesbezüglich verweisen wir auf die im vorigen Punkt angesprochene amtswegige Ermittlungspflicht und Ermittlungsmöglichkeit der Abgabenbehörde hinsichtlich der Ansässigkeit der Gestellungsgeberin. Auch verweisen wir nochmals darauf, dass entsprechend der in den betreffenden Jahren gültigen Rechtslage (s. o. Durchführungsverordnung und der EStR 2000) diese Ansässigkeitsbescheinigung als Beweismittel neben anderen zugelassen war.

Wenn in der Folge darauf hingewiesen wird, dass unabhängig davon bei vergleichbaren Sachverhalten auch Inländer nicht zur Berücksichtigung von Betriebsausgaben berechtigt sind, wenn sie die Empfänger dieser Bezüge nicht genau bezeichnen (§ 162 BAO), so sei diese Voraussetzung auch bei nicht gebietsansässigen Dienstleistern gegeben und Betriebsausgaben nicht zum Abzug zugelassen, wenn deren Empfänger nicht genau bezeichnet würden.

Im Zusammenhang mit der Eigenschaft der Beschwerdeführerin als Abgabepflichtige gilt folgendes: Empfänger der von der Berufsführerin bezahlten gegenständlichen Bezüge war die Clintwell Ltd. (Geschäftsbezeichnung "Employment Team"), deren Name und Anschrift sich aus den Geschäftsunterlagen ergibt und die den Behörden längst bekannt sind. Im Zusammenhang mit der Eigenschaft als Haftungspflichtige gilt nach § 77 Abs. 2 BAO folgendes: Die für den Abgabepflichtigen getroffenen Anordnungen gelten **sinngemäß** für den persönlich Haftenden. Lt. Ritz, Kommentar zur BAO, RZ 5 zu § 77 BAO, heißt dies, dass diese Anordnungen erst dann für den Haftungspflichtigen gelten, wenn er in Anspruch genommen wurde. Die Anwendung des § 162 BAO gelten daher für die Pflichtigen erst ab Zustellung der Haftungs- und Abgabenbescheide, das ist der 14.12.2007. Da zu diesem Zeitpunkt die Gesellschaft der Abgabeschuldnerin (Gestellungsgeberin) bereits liquidiert war, gab es für die Berufsführerin gar keine Möglichkeit mehr, an diese Informationen zu gelangen. Es ist mit rechtsstaatlichen Grundsätzen unvereinbar, Beweismittel zu fordern, deren Beschaffung sachlich nicht mehr möglich ist.

Die 'Weigerung, Betriebsausgaben zu berücksichtigen, um der Dienstleistungsfreiheit gem, Art 49 und 50 EHV gerecht zu werden, kann daher nicht auf § 162 BAO gestützt werden.

*Da die Ansässigkeit der Gestellungsgeberin im EU-Ausland nachgewiesen bzw aufgrund der UID-Nummer und der Eintragung im britischen Handelsregister glaubhaft ist, widerspricht der Steuerabzug von den Brutto-Einnahmen der Dienstleistungsfreiheit nach Art 49 und 50 EGV. Und weil eine genaue Feststellung der mit diesen Einnahmen im direkten Zusammenhang stehenden Ausgaben mangels Mitwirkung der Gestellungsgeberin weder durch die Berufungsführerin noch durch die österreichische Abgabenbehörde möglich erscheint, sind diese Ausgaben, so vor allem die an die "Leasingarbeiter" ausbezahlten Bezüge, im Zuge der amtsweigigen Ermittlungspflicht nach Erfahrungswerten anzusetzen, wie es der Prüfer [...] im Zuge der Prüfung bereits angekündigt hatte.*

Mit **E-Mail vom 13.8.2009** übermittelte der Referent den Parteien des Berufungsverfahrens nachstehende Überlegungen mit der Einladung zur Stellungnahme:

*"Der Berufungswerber hat Berufung gegen den Haftungsbescheid vom 11.12.2007 erhoben. Da er sich in der Berufung einleitend auch auf § 248 BAO beruft, ist die Berufung auch als Rechtsmittel zu werten, das sich gegen den Abgabenanspruch bzw den Abgabenbescheid richtet. Als Abgabenbescheid kommt gegenständlich der Veranlagungsbescheid (für beschränkt Steuerpflichtige) bzw der grundsätzlich mögliche Erstattungs- bzw Nichterstattungsbescheid in Frage, die beide an den Abgabenschuldner bzw Vergütungsgläubiger zu richten wären. Da solche Bescheide nicht ergangen sind und auch – wegen zwischenzeitlicher Liquidierung - nicht ergehen werden, ist über den Abgabenanspruch im Haftungsverfahren abzusprechen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 248 Tz 5 und 6). Materiellrechtlich hat dies insbesondere die Auswirkung, dass der Nachweis über die Voraussetzungen für die Quellenentlastung auch nachträglich erbracht werden kann (Kuschil, Kofler, ÖStZ 2003, 225).*

**Das Budgetbegleitgesetz 2007 und die DBA-Entlastungsverordnung** waren in den Streitjahren (noch) nicht in Kraft. Ihr Inhalt ist für die Streitjahre ohne Belang. Dies bedeutet ua: Die Beibringung einer Ansässigkeitsbescheinigung ist in den Streitjahren keine (zwingende gesetzliche) Voraussetzung für die Freistellung bzw Entlastung. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Betriebsausgaben gemäß § 99 Abs. 2 Z 2 EStG neu, sind nur insoweit beachtlich, als bereits in den Streitjahren eu-rechtlich vorgegeben. Das nationale Recht wird nur in dem Ausmaß verdrängt, das erforderlich ist, um einen gemeinschaftsrechtskonformen Zustand herbeizuführen (ÖStZ 2008, 270)

Die an sich in den Streitjahren in Geltung stehende **Durchführungsverordnung zum DBA-GB** erging aufgrund der Art. 10, 11, 12, 18 und 23. Sie betrifft also nicht Unternehmensgewinne gem. Art. 7. Ein allenfalls in der Durchführungsverordnung begründetes Gebot zur Nachweisführung in bestimmter Form findet im Berufungsfall keine Anwendung.

**Direkte Freistellung an der Quelle** (unter Haftungsrisiko): Der diesbezüglich vom Bw vertretene Standpunkt findet in den EStR (Rz 8023) und in der Lehre (Hofstätter/Reichel, § 99 Tz 4; Kofler, ÖStZ 2007, 195; Doralt/Ludwig, EStG<sup>9</sup>, § 100 Tz 10) Deckung. Auch das Finanzamt teilte diese Auffassung im angefochtenen Haftungsbescheid zu Recht. Eine Steuerabzugspflicht auf Grund des DBA-GB, das ja eine lex specialis darstellt, gibt es im vorliegenden Fall nicht (weshalb auch AÖFV Nr 31/1986 nicht zur Anwendung gelangen würde, wäre der UFS an Erlässe gebunden).

**Ansässigkeit (ausländische Steuerpflicht, steuerliche Erfassung im Ausland):** Dem Finanzamt wird beige pflichtet, dass die Ansässigkeit des Vergütungsempfängers in

der EU (GB oder BRD) grundsätzlich hinsichtlich der Berufung auf die Dienstleistungsfreiheit erforderlich ist (vgl. EuGH Rs Scorpio, Rz 67). Und auch das DBA GB gilt (nur) für Personen, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. "Ansässig" bedeutet dabei, nach dem Recht eines Vertragsstaates dort auf Grund des Wohnsitzes bzw des Ortes der Geschäftsleitung steuerpflichtig zu sein. Das DBA knüpft also an der rechtlichen Verpflichtung und nicht an der faktischen Besteuerung an. Wie Einkünfte steuerlich im Ausland behandelt werden, hat keine entscheidende Bedeutung. Dem Umstand kommt gegebenenfalls nur Indizcharakter zu (vgl. VwGH 30.11.1962, 364/61). Auch wenn eine doppelte Nichtbesteuerung gewiss nicht im Sinne des DBA ist, so kann Art. 7 DBA nicht entnommen werden, dass eine Realisierung des ausländischen Besteuerungsanspruchs, also eine steuerliche Erfassung im Ausland, Voraussetzung für seine Anwendung ist.

**Ansässigkeitsbescheinigung** Dem Bw ist zuzustimmen, dass eine Glaubhaftmachung der Ansässigkeit (jedenfalls in den Streitjahren) zulässig ist (ÖStZ 2003, 225; Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 138 Tz 5-7; SWI 2009, 365). Oder mit anderen Worten: Die Ansässigkeitsbescheinigung ist keine materielle Voraussetzung für die Freistellung (UFS 15.1.2008, RV/0527-G/06) (noch stärker in diesem Sinne Lang, SWI I/2007, 17).

Liegen dem Finanzamt bereits Ermittlungsergebnisse dergestalt vor, dass sich die britischen Behörden in anderen Verfahren weigern, für die Vergütungsempfängerin Ansässigkeitsbescheinigungen auszustellen, so wären diese der Berufungswerberin gegenüber, aber auch gegenüber der Rechtsmittelbehörde offenzulegen.

**Erhöhte Mitwirkungsverpflichtung versus Amtswegigkeitsgrundsatz:** Grundsätzlich besteht im Berufungsfall eine Verpflichtung zur erhöhten Mitwirkung. Bedenkt man allerdings, dass festzustehen scheint, dass die Vergütungsempfängerin eine im britischen Handelsregister eingetragene britische Limited (gem. RV/0500-L/05 vom 27.10.2005 vergleichbar mit einer GmbH) mit britischer UID-Nummer ist, an deren Leistungen keine Zweifel bestehen, die aber zwischenzeitlich liquidiert wurde und keine Bescheinigungen beantragen kann, dann rückt der von der Mitwirkungsverpflichtung zurückgedrängte Amtswegigkeitsgrundsatz doch wieder stärker in den Vordergrund.

**Staatsangehörigkeit:** Richtig ist, dass sich auf die eu-rechtliche Grundfreiheit der Dienstleistungsfreiheit nur Dienstleister berufen können, die die Staatsangehörigkeit eines Drittstaates besitzen. Freilich macht die Gründung einer Kapital- oder Personengemeinschaft im Gemeinschaftsgebiet die Gesellschaft bereits zur Berechtigten (Kofller, ÖStZ 2007, 195). Da die Vergütungsempfängerin im britischen Handelsregister eingetragen war, ist wohl davon auszugehen, dass diese Voraussetzung gegeben ist.

**DBA:** Die Anwendbarkeit des DBA-GB wird derzeit für wahrscheinlich gehalten. Dagegen könnte sprechen, wenn nach einem ordnungsgemäß durchgeföhrten Verfahren festgestellt wird, dass der Vergütungsgläubiger und Gesteller nicht in GB ansässig ist. Es ist aber auch nicht ausgeschlossen, dass die Arbeitnehmer-Gestellung leitend von der deutschen Betriebsstätte aus ausgeübt worden. In diesem Fall wäre die zwischenstaatliche Ebene auf Basis der DBA BRD (alt und ab 2003 neu) zu beurteilen, was insbesondere im Bereich der Amtshilfe Konsequenzen haben könnte. (vgl. SWI 10/2005, 477).

Die in den Streitjahren geltende Rechtslage deckt sich grundsätzlich mit jener, die dem **VwGH-Erkenntnis vom 19.10.2006, 2006/14/0109**, zugrunde lag, dem ich gleichsam präjudiziellen Charakter beimesse und das Eu-rechtliche Vorgaben (EuGH 3.10.2006, C 290/04, RS Scorpio) berücksichtigt. Allerdings sind folgende entscheidungsrelevanten Sachverhaltsdivergenzen zu beachten:

Beim VwGH ging es nur um Haftungsfragen. Gegenständlich ist auch der Abgabenanspruch bzw der Abgabenbescheid angefochten.

Beim VwGH ging es um gewerbliche Einkünfte, die auf Grund der Isolationstheorie als abzugspflichtige Einkünfte aus V + V beurteilt und der Durchführungsverordnung unterliegend angesehen worden sind, was darauf schließen lässt, dass sie abzugsrechtlich als Lizenzgebühren behandelt worden sind. Im Gegensatz dazu liegt gegenständlich keine abkommensrechtliche Abzugsberechtigung vor, da allein Art. 7 als maßgebliche Zuteilungsregel in Frage kommt.

Der VwGH ließ die bloße Glaubhaftmachung der Ansässigkeit grundsätzlich zu, indem er für den ihm vorliegenden Fall ausführte: "Die Ansässigkeit eines bekanntermaßen weltweit tätigen Modells in GB während eines dort zur steuerlichen Ansässigkeit führenden Zeitraumes erscheint nicht schon mit deren Behauptung glaubhaft gemacht." Demgegenüber handelt es sich – nach den Feststellungen des Prüfers und dem Berufungsvorbringen - gegenständlich um eine Gesellschaft (Limited), die im britischen Handelsregister eingetragen war, die eine in den Streitjahren gültige UID hatte und hinsichtlich derer in den vorgelegten Akten keinerlei Anzeichen dafür zu finden sind, dass sie nicht in GB ansässig war.

**Empfängerbenennung:** Nach der Aktenlage gibt es keinen Zweifel daran, dass die Empfängerin der in Rede stehenden Zahlungen die Clintwell Ltd (Geschäftsbezeichnung "Employment Team") war. Nach Beiser (SWK 2000, S 854) ist damit das Verlangen nach Empfängerbenennung erfüllt. Nach der Aktenlage ist auch nicht strittig, wofür und an wen die Zahlungen geleistet worden sind. Nach Stoll (BAO, 1731) ist damit eine Berufung auf § 162 BAO nicht gerechtfertigt. Tatsächlich ist es auch so, dass eine bescheidmäßige Aufforderung zur Empfängerbenennung (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 162 Tz 1) nicht aktenkundig ist. Ebensowenig aktenkundig sind Hinweise darauf, dass die Vergütungsempfängerin eine Steueroasenfirma ist. Ein Anwendungsfall von § 162 BAO ist somit nicht gegeben. Zahlungen an einen bekannt gegebenen ausländischen Gestellungsgeber, dessen Leistungen für den Gestellungsnehmer nicht strittig sind, können nach meiner Überzeugung nicht unter Hinweis auf § 162 BAO nicht anerkannt werden. Dies umso mehr, wenn eine Aufforderung zur Empfängerbenennung nicht erfolgt ist. Gleiches gilt für einen Gestellungsgeber, der in GB oder BRD ansässig ist. (Aus diesem Grund erachte ich es für bedenklich und methodisch unzulässig, die Nichtdiskriminierung mit der möglichen Empfängerbenennung zu begründen.)

**Ermessen:** Die Geltendmachung der Haftung liegt grundsätzlich im Ermessen des Finanzamtes (Marschner/Jakom, EStG, 2009, § 100 Rz 4; Doralt/Ludwig, EStG9 § 100 Tz 5). Nach dem Akteninhalt sind weder die Leistungserbringung durch die Gestellungsnehmerin noch der Zahlungsfluss an die Gestellungsnehmerin (denen erfahrungsgemäß Zahlungen an die von ihr beschäftigten Arbeitnehmer gegenüber stehen) strittig. Nach derzeitigem Kenntnisstand gibt es starke Hinweise für eine britische Ansässigkeit des Vergütungsempfängers. Unter Berücksichtigung dessen, dass die Abzugssteuer die Funktion von Vorauszahlungen auf die richtige Einkommensteuer hat, unter Bedachtnahme darauf, dass die Bestimmungen über den Steuerabzug keinen Strafcharakter haben, und bedenkend, dass der Grundsatz der Dienstleistungsfreiheit letztlich auf die Nettobesteuerung zielt und auch eine passive Reichweite hat (ÖStZ 2007, 79), erschiene es im Berufungsfall, sollten alle zuvor angeführten Argumente nicht stechen, ermessensadäquat, die Haftung der Höhe nach auf Netto-Basis (also unter Abzug der erfahrungsgemäß angefallenen Betriebsausgaben) vorzunehmen.

**Sachverhaltsermittlung:** Zur Entscheidungsreife fehlt meines Erachtens – abgesehen von Ihren Stellungnahmen – insbesondere die zweifelsfreie Klärung der Fragen –

- wer Vergütungsempfängerin war (Britische Mutter oder deutsche Zweigniederlassung),
- ob in der Person der Vergütungsempfängerin gelegene Verdachtsmomente vorliegen (vgl. UFS 18.3.2009, RV/0752-L/05)
- welche Leistungen die Vergütungsempfängerin erbracht hat (vertragliche Grundlagen),

- 
- wie hoch die bezahlten Vergütungen waren,
  - wo die Vergütungsempfängerin ansässig war.

*Vorläufig neige ich dazu, das Rechtmittel dem gegenwärtigen Ermittlungsstand entsprechend am ehesten in Form einer aufhebenden Zurückverweisung nach § 289 Abs. 1 zu erledigen. Dies vor allem im Hinblick darauf, dass die tendenziell eher umfangreichen (vgl. UFS 18.3.2009, RV/0752-L/05; 13.2.2008, RV/0401-L/07) Auslandsermittlungen (GB + BRD) primär in die Zuständigkeit und fachliche Kompetenz der hierarchisch organisierten Verwaltung fallen. Im Übrigen verweise ich bezüglich der Ermessensübung auf Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 289 Tz 5."*

Mit **E-Mail vom 3.9.2009** teilte die Bw dem UFS Folgendes mit:

"Wer war Vergütungsempfängerin?

*Ein persönlicher Kontakt zwischen der Berufungswerberin und der Gestellerin bestand ausschließlich über Fr. Alice van der Sel. Diese war lt Mitteilung der Bw die ersten sechs bis zwölf Monate direkt für die Clintwell Ltd in Leicester tätig und hat erst dann, offensichtlich auf Grund der zunehmenden Geschäftstätigkeit in Lindau eine Betriebsstätte gegründet. Sie kassierte jeweils das Geld entsprechend den wöchentlichen Abrechnungen bar, da dieses üblicherweise noch am selben Tag an die betreffenden Leasingarbeiter ausbezahlt wurde. Ein aus unserer Sicht klares Indiz dafür, dass de facto die Vergütungsempfängerin die britische Gesellschaft war und nicht die deutsche Betriebsstätte, zeigt sich darin, dass der überwiegende Teil der Leasingarbeiter britischer Nationalität waren und nur die restlichen deutschsprachig. Ein klares Indiz deshalb, weil jedenfalls die britischen Leasingarbeiter über die Geschäftsstelle in GB angeworben und in Vertrag genommen wurden und daher von dort auch deren Abrechnung erfolgte.*

*Das Papier, auf dem die Abrechnungen der Gestellerin geschrieben wurden, ist das Geschäftspapier der Gestellerin mit Sitz in Leicester. Darauf fehlt jeder Hinweis auf eine Betriebsstätte in Lindau. Die wöchentlichen Arbeitsberichte als Grundlage für die Abrechnungen waren ausschließlich in Englisch gehalten. Soweit auf diesen Arbeitsberichten Faxnummern der Empfängerin angeführt waren (ab Februar 2002), sind teils jene der Betriebsstätte Lindau, teils jene des Sitzes der Gesellschaft in Leicester und teils beide alternativ. Die ersten Arbeitsberichte wurden danach immer nach Leicester gesandt, die späteren unterschiedlich mal nach Lindau und von dort weiter nach Leicester, mal direkt nach Leicester. Auch dies führt zum Schluss, dass die Abrechnungen in GB erstellt wurden, die Vergütungsempfängerin aber die Gesellschaft in Leicester war.*

*Gibt es in der Person der Vergütungsempfängerin gelegene Verdachtsmomente?*

*Die persönlichen Kontakte der Bw erfolgten, wie erwähnt, ausschließlich über Alice van der Sel. Die Bw wusste jedoch, dass diese für die Gestellerin in Leicester tätig war. Andere Orte, über die die Gestellerin hätte tätig sein können, zB Steueroasen, waren und sind der Bw weder aus den Geschäftskontakten noch aus anderen Kontakten bekannt. Auch über Geschäftsbeziehungen der Gestellerin mit Personen/Gesellschaften in Steueroasen ist der Bw nichts bekannt. Diesbezüglich unübliche Geschäftsabwicklungen der Bw iZm der Gestellerin gab es nicht. Personelle und rechtliche Verbindungen der Bw selbst mit Personen/Gesellschaften in Steueroasen gab und gibt es nicht. Es gab auch keinerlei andere Verdachtsmomente der Bw gegenüber der Gestellerin, die diese in ihren Augen als verdächtig erscheinen lassen mussten.*

*Die Gestellungsnehmerin wusste hingegen, dass andere größere Baufirmen in Vorarlberg mit der Gestellerin ebenfalls geschäftliche Kontakte pflegten und hatten daher keinerlei Argwohn.*

---

*Welche Leistungen hat die Vergütungsempfängerin erbracht?*

*Die vertraglichen Grundlagen der Leistungserbringung waren rein mündlicher Art. Denn die Leasingarbeiter wurden immer nur bei dringendem Bedarf für relativ kurze Zeit (1 bis 2 Wochen) angefordert und mussten umgehend gestellt werden. Diese mündlichen Vereinbarungen bezogen sich bei der jeweiligen Anforderung von Leasingarbeitern auf die Dauer der Inanspruchnahme, die Art und den Umfang der von den Leasingarbeitern zu erbringenden Leistungen, die Art und den Zeitpunkt der Abrechnung (Abrechnung jeweils über Clintwell Ltd., GB), sowie den Zeitpunkt der Bezahlung des Entgeltes.*

*Die Bw weiß lediglich davon, dass die Clintwell Ltd im Bereich Personalleasing tätig war und kennt keine anderen Leistungsarten dieser Gesellschaft.*

*Höhe der bezahlten Vergütungen?*

*Die Höhe der bezahlten Vergütungen ergibt sich beim Bw aus den Buchhaltungskonten 5800 und 5810, in denen Fremdleistungen erfasst werden. Die die Gestellerin betreffenden Leistungen betrugen, wie dem Amt schon mehrfach mitgeteilt, im Jahr 2001 € 20.762,63, in 2002 € 13.720,73 und in 2003 € 26.080,60.*

*Ansässigkeit der Vergütungsempfängerin?*

*Diesbezüglich verweisen wir auf unser bisheriges Vorbringen. Das Vorliegen einer UID-Nummer sowie die Registrierung der Clintwell Ltd in GB verweisen klar auf eine Ansässigkeit in GB.*

*Zu Überlegungen bezüglich Maßnahmen, die das Verfahrensrisiko und damit die Kosten minimieren, dürfen wir im Auftrag der Bw mitteilen, dass wir hiebei gerne einer einvernehmlichen Lösung zustimmen,*

*sofern das Finanzamt nicht schon in anderen Verfahren betreffend dieselbe Gestellerin festgestellt hat, dass diese mit Sitz in GB auch die tatsächliche Vergütungsempfängerin war (in diesem Fall gibt es keinerlei Abzugsverpflichtung) bzw*

*muss andernfalls eine Einigung mit dem Finanzamt hinsichtlich der Höhe der bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer zu berücksichtigenden Betriebsausgaben gefunden werden können."*

Am **14.9.2009** wandte sich das Finanzamt per E-mail an die Bw mit der Frage,

*"ob das von Dr. Kopf angedachte "Einvernehmen" aus der Sicht der Berufungswerberin hergestellt ist, wenn - wie von Ihnen in der Berufung erwähnt - 70% der für die Arbeitskräfteüberlassung geleisteten Zahlungen in die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Abzugssteuer einbezogen werden."*

Die Bw. beantwortete den Vorschlag des Finanzamtes mit **E-Mail vom 14.9.2009** wie folgt:

*"Um das von Dr. Kopf angesprochene Einvernehmen herzustellen, bedarf es aus unserer Sicht noch der Klärung folgender Fragen bzw. einem Einvernehmen mit Ihnen über die Höhe des abzuziehenden Prozentsatzes zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage.*

*Wie hoch sind die an die Gestellerin ausbezahlten Vergütungen in den bezüglichen Jahren 2001 bis 2003? Lt. Buchhaltung betragen diese insgesamt € 60.563,96, lt. BP und Erstbescheiden € 91.863,44. Wie wurden die vom Finanzamt angeführten Beträge ermittelt (siehe Anhang)?*

*Die unmittelbar mit der Gestellung der Arbeitskräfte zusammenhängenden Betriebsausgaben der Gestellerin sind jedenfalls die Personalkosten der gestellten Arbeitskräfte. Aus dem Verhältnis der für eine Stunde geleisteter Arbeit zu entrichtenden Vergütung an die Gestellerin und dem vermutlichen Stundenlohn einer Arbeitskraft kann der Anteil der Personalkosten an den bezahlten Entgelten errechnet werden. Wenn davon ausgegangen wird, dass ein Leasingarbeiter in dieser Branche einen Brutto-Stundenlohn von € 9,00 bezieht, beträgt der von der Gestellerin damit abzudeckende Aufwand € 16,20. Bei einem vom Gestellungsnehmer zu vergütenden Stundenbetrag von € 21,80 (lt. den vorgelegten Rechnungen) beträgt somit allein der Personalaufwand der Gestellerin 74,31% der zu entrichtenden Entgelte. Wenn nun noch die direkten Kosten der Vermittlung und Abrechnungen dieser Arbeitskräfte mitberücksichtigt werden, ist also davon auszugehen, dass ca. 80% der bezahlten Entgelte direkt mit diesem Personalleasing zusammenhängende Betriebsausgaben der Gestellerin sind (siehe Anhang zur Berechnung zur Differenz Brutto Lohn Stunde zu Leistungsstunde).*

*Daher ist für uns aus heutiger Sicht als Bemessungsgrundlage für eine 25%ige Abzugssteuer ein Anteil von 20% der in den betreffenden drei Jahren bezahlten Entgelte (€ 60.563,96), also € 12.112,79 vertretbar.*

*Ich darf Sie höflich bitten, uns mitzuteilen, ob Sie mit obigem Vorschlag einverstanden sind."*

Mit **E-Mail vom 18.9.2009** gab das Finanzamt dem UFS Folgendes bekannt:

*"Einleitend darf ich festhalten, dass in den angefochtenen Bescheiden nicht die gewerblichen Einkünfte der "Gestellerin", sondern die nichtselbständigen Einkünfte der Arbeitnehmer erfasst wurden. Und zwar insofern, als 30% der (insgesamt je Kalenderjahr geleisteten) Entgelte als unter die Spanne der "Gestellerin" fallend gewertet und 70% der Entgelte als den Löhnen der Arbeitnehmer zurechenbar eingestuft wurden. Die 70%igen Arbeitnehmeranteile unterzog das Prüfungsorgan, weil hinsichtlich der angesprochenen Arbeitnehmer keine Ansässigkeitsbescheinigungen vorgelegt wurden, und dies trotz mündlicher Aufforderung im Sinne des § 162 BAO (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, § 162 Rz 1 und die dort zitierte Judikatur - zumal im Streitfall durch die Gegenpartei nicht in Abrede gestellt wird, dass die Ansässigkeitsbescheinigungen mündlich eingefordert wurden), der Abzugsbesteuerung.*

*Für einen Betriebsausgabenabzug besteht deshalb dem Grunde nach kein Raum.*

*In seiner Antwort auf den "Streitbeilegungsversuch" bezieht sich auch der steuerliche Vertreter nach wie vor auf die durch den GPLA-Prüfer ausgeschiedenen gewerblichen Einkünfte der "Gestellerin" und wendet ein, eine Besteuerung der gewerblichen Einkünfte (und somit eine Einigung der betroffenen Parteien) verlange, dass die auf die Arbeitnehmer entfallenden Löhne als Betriebsausgaben auszuscheiden wären.*

*Diese Wertung stellt, wie bereits erwähnt, den vom FA Bregenz festgestellten Sachverhalt auf den Kopf"*

Mit **E-Mail vom 21.9.2009** teilte das Finanzamt dem Vertreter der Bw mit:

*"die vom Prüfer festgestellten und an die englischen Limiteds bezahlten Entgelte erreichten folgende Werte:*

*Employment Ltd. (2001): 31.125,77 €*

*Employment Ltd. (2002): 27.441,00 €*

*Employment Ltd. (2003): 26.080,20 €*

---

Clintwell Ltd. (2001): 7.216,40 €

*Von diesen absoluten Werten schied der Prüfer 30%, das sind die Gewinnanteile der Limiteds, aus den Bemessungsgrundlagen aus und wertete die verbleibenden 70%igen Anteile als die auf die Arbeitnehmer entfallenden **Löhne**, die der vereinfachten Einkommensbesteuerung (=25% ESt) unterworfen wurden.*

*Meines Erachtens ist es deshalb verfehlt, von weiteren Anpassungen der Bemessungsgrundlagen infolge Berücksichtigung von **Betriebsausgaben** zu sprechen. Entscheidend ist vielmehr, dass trotz Aufforderung keine Ansässigkeitsbescheinigungen der Arbeitnehmer (Leiharbeitskräfte) - ausschließlich deren Lohnbesteuerung steht zur Diskussion -beigebracht wurden.*

*Um die Sache zu bereinigen, bin ich dennoch namens des FA Bregenz bereit, die Bemessungsgrundlagen auf 50% der absoluten Werte einzugrenzen. Eine weitere Reduktion schließe ich aus, weil andere (geprüfte) Unternehmen die vom Prüfer festgestellten Bemessungsgrundlagen (=70%), und die darauf fußende Besteuerung (im wesentlichen) mit nachfolgender Begründung akzeptierten:*

*"Bis zum Inkrafttreten der DBA-Entlastungsverordnung am 1.7.2005 (BGBl. 92/2005 idF BGBl 44/2006) war eine Entlastung an der Quelle unter den im Erlass des BMF vom 20.12.1985, AÖF 1986/31 ("Steuerliche Entlastung steuerabzugspflichtiger Inlandseinkünfte auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen") beschriebenen Voraussetzungen zulässig. Demzufolge musste im Falle einer (beabsichtigten) Entlastung an der Quelle durch den Steuerabzugsverpflichteten der Nachweis über das Vorliegen der abkommensgemäßen Steuerentlastungsvoraussetzungen erbracht werden. Insbesondere musste nachgewiesen werden, dass die freigestellten Einkünfte tatsächlich einer Person zugeflossen sind, die im anderen Vertragstaat im Sinn der Abkommensbestimmungen ansässig ist. Der Ansässigkeitsnachweis konnte durch Vorlage einer amtlichen Ansässigkeitsbescheinigung, zB im Verhältnis zu Großbritannien durch Vorlage des international abgestimmten Formblattes ZS – GB1 erbracht werden (vgl. Abs 4 und 5 des genannten Erlasses)."*

Mit **E-mail vom 23.9.2009** replizierte die Bw abschließend:

*"In Ihrem Email vom 21.09.2009 geht das Amt davon aus, dass es sich bei der geforderten Abzugsteuer um eine Lohnsteuer handle, die von den 70% der geleisteten Entgelte zu berechnen sei (Vereinfachte Einkommensbesteuerung). Es ist daher verständlich, dass Sie zu anderen Folgerungen bzw. Vorschlägen kommen.*

*Bereits in der BVE vom 10.12.2007 (Seite 2) wird dezidiert festgehalten: „Ein Steuerabzug im Zusammenhang mit auf nichtselbständiger Basis erwirtschafteten Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger ist in § 99 EStG nicht vorgesehen. Die Anwendung des § 82 EStG scheitert im Streitfall wiederum deshalb, weil die Berufsführerin nicht Arbeitgeberin der Leiharbeiter ist.“*

*Der folgende Haftungs- und Abgabenbescheid vom 11.12.2007 zielt daher auch dezidiert nur auf die Abzugsteuer von den Einkünften der britischen Gestellerin gem. § 99 Abs. 1 Z 5 EStG ab.*

*Weiters noch nicht geklärt ist die Höhe der an die Gestellerin bezahlten Entgelte. Wir müssen diesbezüglich im Detail wissen, warum und wo in der Lohnsteuerprüfung abweichende Entgelte zu den in der Buchhaltung aufscheinenden Zahlen sich ergeben.*

*Aus den erwähnten Gründen bleibt unser Angebot It mail vom 17.09.2009 aufrecht, jedoch mit der Maßgabe eines Abzugssteuersatzes von 20 %.*

---

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

Aus dem oben dargestellten Verfahrensgang wird deutlich, dass sich das Finanzamt im (gegenständlichen) zweitinstanzlichen Berufungsverfahren mehrfach auf Feststellungen, Überlegungen und Fragen bezogen hat, die durch Erlassung der stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 10.12.2007 abschließend, rechtskräftig und im Übrigen auch rechtsrichtig entschieden worden sind. Das diesbezügliche Vorbringen des Finanzamtes ist daher nicht geeignet, das gegenständlich maßgebliche Berufungsbegehren zu entkräften. Dies hat die Bw in ihrer E-Mail vom 23.9.2009 zutreffend zu Ausdruck gebracht.

Weiters hat die Bw zu Recht bemängelt, dass ihr bis heute die detaillierten Bemessungsgrundlagen nicht in nachvollziehbarer Weise bekannt gegeben worden. Auch für die Berufungsbehörde ist ziffernmäßig nicht nachvollziehbar, weshalb das Finanzamt von den von der Bw verbuchten und offensichtlich auch bezahlten Gestellungsvergütungen abgewichen ist. Im Hinblick auf die in § 198 BAO angeführten Erfordernisse eines Abgabenbescheides wäre dies aber unerlässlich (vgl. VwGH 26.1.1996, 94/17/0169). Der Berufung war daher jedenfalls insofern statzugeben, als das Finanzamt von Bemessungsgrundlagen ausgegangen ist, die die einbekannten verbuchten Ansätze übersteigen.

Der Bw ist auch zuzustimmen, dass die Rechtslage anzuwenden ist, die bei Tatbestandsverwirklichung in Geltung stand. Die DBA-Entlastungsverordnung, das Budgetbegleitgesetz 2007 und das Abgabenänderungsgesetz 2004 sind daher zur Lösung der gegenständlich strittigen Fragen ungeeignet.

Beide Parteien des Verfahrens sind sich zu Recht darin einig, dass aus rein innerstaatlicher Sicht, die §§ 99 Abs. 1 Z 5 und 100 Abs. 2 EStG 1988 eine grundsätzlich taugliche Grundlage für den angefochtenen Bescheid darstellen.

Der Bw ist insoweit zuzustimmen, dass zu prüfen ist, ob Abkommensrecht dem entgegensteht. Der Bw ist weiters zuzustimmen, dass bei dieser Prüfung innerstaatliches Verfahrensrecht anzuwenden ist, das von den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung und der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel getragen ist. Das bedeutet, dass die Art der Nachweisführung der Bw grundsätzlich offen steht (Ritz, SWI 3/2003, 109, und die von der Bw zitierte Literatur; Schilcher in "Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen", 253 ff.).

Zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (§ 138 BAO) sind gegenständlich die Voraussetzungen dafür, dass die in Rede stehende Haftungsregelung deshalb nicht zur Anwendung kommt, weil Art. 7 DBA Großbritannien dem entgegensteht. Wie die Bw

---

zutreffend vorgebracht hat, ist die Durchführungsverordnung des BMF vom 30.10.1979, BGBl. Nr. 505/1979, hinsichtlich der Zuteilungsnorm für Unternehmensgewinne nicht anwendbar. Die Bw ist weiters der Meinung, den erforderlichen bzw zulässigerweise geforderten Nachweis erbracht zu haben, weil die beschränkt steuerpflichtige Empfängerin der Gesellungsvergütungen in den Streitjahren eine gültige UID hatte und im britischen Handelsregister eingetragen war. Die Berufungsbehörde teilt diese Meinung nicht. Denn zum einen hat die UID nur eine umsatzsteuerliche Bedeutung im Binnenmarkt. Für die Ertragsbesteuerung ist sie nicht maßgebend (vgl. Ruppe, UStG3, Art. 28 BMR Tz 1). Und so wie zum anderen das inländische Firmenbuch nichts oder sehr wenig über die ertragsteuerliche Behandlung eines eingetragenen Unternehmens aussagt, so gilt dies für das britische Register. Hinzu kommt, dass sowohl das inländische als auch das ausländische Register nicht das geringste über die Steuerpflicht der eingetragenen Unternehmen unter Bezugnahme auf bestimmte Einkünfte aussagen. Im Hinblick auf Art. 4 Abs. 1 DBA wäre es aber die Aufgabe der Bw gewesen darzutun, dass die Gestellerin von Arbeitskräften nach britischem Recht in Großbritannien "auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen Merkmals steuerpflichtig ist."

Entgegen der Auffassung des Finanzamtes liegt ein Anwendungsfall für § 162 BAO nicht vor. Diesbezüglich wird auf die E-Mail vom 3.9.2009 verwiesen. Die Auffassung, aus der zitierten Regelung sei zu schließen, dass gebietsansässige und gebietsnichtansässig Dienstleister steuerrechtlich gleich behandelt würden, wird – weil nicht Vergleichbares miteinander verglichen wird, für methodisch unzulässig erachtet. Da aber mit dieser Entscheidung ohnedies die Abkommensberechtigung bzw die Anwendbarkeit der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten verneint wurde, ist dies ohne Belang. Jedenfalls geht die in den Streitjahren geltende Pflicht zur Empfängerbenennung in der Folgestufe gem. § 99 Abs. 2 Z 2 EStG idF BudBG 2007 und AbgSiG 2007 über die in § 162 BAO verankerte Pflicht hinaus.

Im Ergebnis hat daher das Finanzamt zu Recht die Abkommensberechtigung der Empfängerin der Gestellungsvergütungen verneint. Weiters hegt die Berufungsbehörde aus den vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid angeführten Gründen keine Bedenken gegen die Feststellung, es liege auch kein Anwendungsfall der Dienstleistungsfreiheit vor (EuGH 3.10.2006, C 290/04, Rs Scorpio, Rz 67; VwGH 4.3.2009, 2008/15/0275). Denn auch die maßgeblichen Vertragsregelungen (Art 49 und 50 EGV) setzen für die Anwendbarkeit der Dienstleistungsfreiheit die Ansässigkeit des Dienstleisters im Gemeinschaftsgebiet voraus. Derartige Feststellungen konnten aber auf Grund mangelnder Nachweise nicht mit der erforderlichen Sicherheit getroffen werden.

---

Liegt aber auch kein Anwendungsfall der Dienstleistungsfreiheit vor, dann vermag der Bezug auf gemeinschaftsrechtliche Freiheiten und EuGH-Judikatur (EuGH 12.6.2003, C-234/01, Gerritse) dem Berufungsbegehr auch auf der Anfechtungsebene des Abgabenbescheides nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Dass bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung besteht und dass in ihrem Rahmen – auch aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht - behördlicherseits gefordert werden kann, die Abkommensberechtigung von Geschäftspartnern nachzuweisen, will man das Haftungsrisiko ausschließen, ist nach Überzeugung des Referenten durch höchstgerichtliche Rechtsprechung (VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109; BFH 19.11.2007, 1 B 181/07) gedeckt.

Wie den Parteien vom entscheidenden Referenten bereits mit E-Mail vom 13.8.2009 mitgeteilt worden ist, liegt die Geltendmachung der Haftung grundsätzlich im **Ermessen** der Behörde (Marschner/Jakom, EStG, 2009, § 100 Rz 4; Doralt/Ludwig, EStG<sup>9</sup> § 100 Tz5; Stoll, Ermessen im Steuerrecht, 379). Aus den nachstehenden Gründen wird die grundsätzlich bestehende Haftungspflicht der Bw der Höhe nach im Wege des Ermessensgebrauchs auf 30% der Nettovergütungen eingeschränkt:

- Nach dem Akteninhalt ist unstrittig, dass die Bw die verbuchten Beträge als Gegenleistung für die Gestellung von Arbeitnehmern tatsächlich aufgewendet hat.
- Wenn auch die britische Ansässigkeit der Gestellerin nicht nachgewiesen worden ist, so liegen doch mit der UID-Nummer und der amtlichen Registrierung Indizien vor, die für eine britische Ansässigkeit sprechen. Das Finanzamt hat die diesbezüglichen Ausführungen der Bw im Schriftsatz vom 3.9.2009 nicht beeinsprucht.
- Auch wenn nicht mit der erforderlichen Sicherheit festgestellt werden konnte, dass die Empfängerin der Gesellungsvergütungen im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist, so fehlen doch jegliche Hinweise darauf, dass sie nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist.
- Die maßgeblichen Feststellungen dafür, dass die Gestellerin nicht abkommensberechtigt ist und sich auch nicht auf die gemeinschaftsrechtliche Dienstleistungsfreiheit berufen kann, wurde im Rahmen der freien Beweiswürdigung getroffen. Andere Sachverhaltsannahmen waren unwahrscheinlicher, aber nicht unmöglich.
- Die Abzugssteuer hat die Funktion von Vorauszahlungen auf die richtige Einkommensteuer.
- Das Leistungsfähigkeitsprinzip stünde mit der Besteuerung eines fiktiven Einkommens in Widerspruch.

- Die angewendete Haftungsregelung soll die korrekte steuerliche Erfassung von Auslandseinkünften sicherstellen, stellt aber keine Strafsteuer dar.
- Die Bw hat im Wesentlichen übereinstimmend mit den Lebenserfahrungen und nicht beeinsprucht vom Finanzamt in der E-Mail vom 14.9.2009 vorgebracht, dass der Gestellerin im Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Arbeitnehmergestellungen Betriebsausgaben in Höhe von 80 % der Gestellungsvergütungen erwachsen sind. Denn es ist absolut glaubwürdig, dass über einen längeren Zeitraum die Beschäftigung von gestellten Arbeitskräften nur möglich ist, wenn auch entsprechende Löhne bezahlt werden. Allerdings ist auch zu berücksichtigen, dass es sich beim Vorbringen der Bw letztlich nur um kalkulatorische Überlegungen handelt, die weder durch konkrete Namensnennung noch durch Belegvorlage nachvollziehbar und nachprüfbar sind. Auch wurde das Entstehen von Abrechnungs- und Vermittlungskosten und deren Konnex zu den Gestellungsvergütungen lediglich behauptet, aber nicht nachgewiesen. Aus diesem Grund gelangte der Referent zur Überzeugung, dass der Gestellerin (gedanklich berücksichtigte) Betriebsausgaben in Höhe von 70% der Gestellungsvergütungen im Zusammenhang mit der Personalgestellung an die Bw erwachsen sind.
- Unstrittig ist weiters, dass für das Unternehmen der Bw Arbeitnehmer gearbeitet haben, die von der Empfängerin der Gestellungsvergütungen gestellt worden sind. Über die Identität der gestellten Arbeitnehmer und deren steuerlichen Status können keine Feststellungen getroffen werden. Einen Hinweis darauf, dass es sich um in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer gehandelt hat, gibt es nicht.
- In den Streitjahren fehlten klare und verständliche inländische gesetzliche Bestimmungen, die die Nachweisführung betreffend Abkommensberechtigung von Geschäftspartnern und die Antragsveranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen gemeinschaftsrechtskonform regelten. Dies hat es der Bw nicht gerade erleichtert, steuerlich korrekt und wirtschaftlich vernünftig zu handeln.
- Dass die Rechtslage nicht gerade leicht ist und bei der Rechtsanwendung Fehler unterlaufen können, wird durch das vorausgegangene Verfahren deutlich, das mit stattgebender Berufungsvorentscheidung vom 10.12.2007 beendet worden ist.
- Gleiches ist aus der einleitend wiedergegebenen Prüfer-Aussage bei der Schlussbesprechung zu schließen.
- Durch die Löschung der Empfängerin der Gestellungsvergütungen ist die Bw in einen unverschuldeten Beweisnotstand geraten, dem allerdings eine Verletzung der Pflicht zur Beweisvorsorge vorausging.

- 
- Aus der Rechtsprechung des EuGH (EuGH 12.6.2003, C-234/01, RS Gerritse) ergibt sich, dass die einschränkenden innerstaatlichen Bestimmungen betreffend die Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen gegen Gemeinschaftsrecht verstößen. Dies hat zur Folge, dass auch schon vor der innerstaatlichen Einführung der generellen Möglichkeit einer Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger auf Antrag eine solche aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen geboten ist, wobei die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen stehenden Betriebsausgaben zwingend zu berücksichtigen sind (Jakom/Marschner, EStG 2009, § 99 Rz 5 und 6). Die Anwendung des für die Bw günstigen Gemeinschaftsrechtes blieb ihr nach dem zuvor Gesagten gleichsam lediglich aus formalen Gründen versagt.

Zusammengefasst bedeutet dies: Es liegen eine Reihe von Gründen vor, die eine volle Geltendmachung der Haftung als unbillig erscheinen lassen. Im Hinblick darauf, dass der (inländische) Gesetzgeber zwischenzeitig Regelungen über die Entlastung von Abzugssteuern und die gemeinschaftsrechtskonforme Besteuerung beschränkt Steuerpflichtigen getroffen hat, entstehen aus einer positiven Ermessensübung auch keine Beispielsfolgen. Damit wird klar, dass dem dargestellten Ermessensgebrauch lediglich geringfügig Zweckmäßigkeitsüberlegungen entgegenstehen. Dies umso mehr, als auch das Finanzamt Gründe gesehen hat, der Bw entgegenzukommen.

Der Berufung wurde daher teilweise stattgegeben.

Feldkirch, am 18. Dezember 2009