



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. GmbH, Adresse, vertreten durch StB., vom 14. April 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes X., vertreten durch FA-Vertr., vom 6. März 2006 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 99 EStG 1988 für die Jahre 2000-2002 im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölzer nach der am 8. Jänner 2013 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Inanspruchnahme der Haftung als Abfuhrpflichtige für die Abzugsteuer der Jahre 2000, 2001 und 2000 werden abgeändert.

Sie werden für die folgenden Zeiträume mit folgenden Beträgen als Haftungspflichtige in Anspruch genommen:

	2000	2001	2002
Steuer in ATS	2.338.459,65	2.412.413,42	
Steuer in EURO	169.942,49	175.316,92	74.676,77

Entscheidungsgründe

Im Unternehmen der Berufungswerberin (Bw.) fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt, bei der folgende im Bericht vom 6. Februar 2006 aufgelistete strittige Feststellungen (Tz.) getroffen wurden:

„Tz. 1 Subunternehmerleistungen:

Im Aufwand der geprüften Gesellschaft sind in jedem Jahr Aufwendungen für Fremdarbeiten der Firmen Au. und Ag., beide ansässig in Portugal, enthalten.

Am 15.10.1999 wurde mit der Fa. Au. , Sociedade de Construcoes LDA, Lissabon bzw. am 21.5.1999 mit der Fa. Ag. LDA, Portimao, ein Subunternehmervertrag über Trockenbauarbeiten auf Baustellen in Graz und Wien abgeschlossen. Die Subunternehmer wurden mit dem Herstellen von Ständerwänden und der kompletten Spachtelung beauftragt. Alle dazu notwendigen Materialien wurden dazu vom Auftraggeber beigestellt.

Zur Ausführung dieser Arbeiten kamen portugiesische Arbeitnehmer nach Österreich und waren in Arbeiterwohnungen, die im Besitz von Herrn Sch. oder der Sch. GmbH sind, untergebracht.

Von den Firmen Au. und Ag. wurden meist monatlich Rechnungen gelegt. Die Bezahlung erfolgte jedoch in Österreich in bar jeweils an die portugiesischen Arbeitnehmer. Nur zum Teil liegen Empfangsbestätigungen von jenen Vorarbeitern vor, die das Bargeld bzw. die Schecks entgegengenommen haben. Auch auf den wenigen vorliegenden Empfangsbestätigungen sind meist keine Namen und Adressen angeführt, aus denen sich der Empfänger eindeutig ableiten ließe. Auch ist die Höhe der ausbezahlten Beträge für die Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar, da nur einige Stundenaufzeichnungen vorliegen, aus denen jedoch nicht hervorgeht, wie der auszahlte Betrag ermittelt wurde.

Nach wiederholten Vorhalten und Fristenstreckungen wurden bisher vorgelegt:

Gesellschaftsvertrag der Fa. Au. vom 20.9.1999 mit Übersetzung

Fragebogen der portugiesischen Finanzverwaltung

evtl. Steuererklärung Fa. Au. für 2000

Liste portugiesischer Arbeitnehmer (nur Name und Geburtsdatum)

evtl. Kundenkonto BW. aus der Buchhaltung Au.

Ansässigkeitsbescheinigung der Au. aus dem Jahr 2005

Nach der oben dargestellten Vorgangsweise bei der Geschäftsabwicklung mit den portugiesischen Firmen konnte die tatsächliche Erbringung der Leistungen bzw. der tatsächliche Abfluss der Gelder nicht ausreichend nachgewiesen und belegt werden. Von den geltend gemachten Betriebsausgaben werden daher 20 Prozent nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

	2000	2001	2002
	S	S	€
lt. Kt. Fremdarbeiten	14,114.080,00	14,036.597,00	461.550,00

davon 20% Kürzung sind	- 2,822.816,00	- 2,807.319,40	- 92.310,00

Tz. 2 Ausländersteuer:

Alle Körperschaften, die Sitz und Geschäftsleitung im Ausland haben, sind in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig, d.h. ihre Steuerpflicht beschränkt sich auf bestimmte inländische Einkünfte, die im § 98 EStG taxativ aufgezählt sind. Gemäß § 98 Z 3 EStG führen Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung unabhängig vom Vorliegen einer Betriebsstätte iSd § 29 BAO zur beschränkten Steuerpflicht und somit zu einem inländischen Steueranspruch.

Die Besteuerung hat im Weg der Abzugsteuer gemäß § 99 EStG in Höhe von 20 Prozent der ungekürzten Betriebseinnahmen zu erfolgen. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet gemäß § 100 Abs. 2 EStG für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99 EStG. Kommt der Schuldner der Einkünfte seiner Verpflichtung zur Abfuhr nicht nach, ist die Haftung mittels Bescheides geltend zu machen. Von Seiten des geprüften Unternehmens konnten die lt. DBA geforderten Dokumente nicht vorgelegt bzw. die sonstigen Voraussetzungen diesbezüglich nicht erfüllt werden.

Daher erfolgt im Zuge der Betriebsprüfung die Vorschreibung der Abzugsteuer gemäß § 99 EStG.

	2000	2001	2002
	S	S	€
ausbezahlte Beträge	14,568.040,00	15,108.969,00	474.887,00
abzgl. oa.lt. Pkt. 1	- 2,822.816,00	- 2,807.319,40	- 92.310,00
	11,745.224,00	13,301.649,60	382.577,00
Davon 20%	2,349.044,80	2,460.329,90	76.515,40

In ihrer Berufung wandte sich die Bw. gegen diese Feststellung und führte aus:

„Für die Beurteilung, ob eine Überlassung von Arbeitskräften vorliegt, ist der wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes maßgebend. Im gegenständlichen Fall sprechen gegen eine Arbeitskräfteüberlassung folgende Sachverhaltselemente: der Subunternehmer haftete für den Erfolg der Werkleistungen, die Arbeitsleistungen wurden nicht im Betrieb des Werkbestellers durchgeführt, die Arbeitnehmer der Subfirmen waren nicht organisatorisch in den Betrieb des Werkbestellers eingegliedert und nicht dessen Dienst- und Fachaufsicht unterstellt gewesen. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt liegt den streitgegenständlichen Auftragsverhältnissen keine Arbeitskräfteüberlassung zugrunde, sondern das Herstellen eines vereinbarungskonformen Werkes. Die Einbehaltung der Abzugsteuer nach § 99 EStG kommt daher nicht in Frage.“

Die Abzugsbesteuerung aufgrund des DBA-Portugal käme nur dann in Frage, wenn das portugiesische Unternehmen in Österreich eine Betriebsstätte hätte. Eine Betriebsstätte der Subunternehmer in Österreich gibt es aber nicht. Zur Dokumentation des portugiesischen Betriebssitzes der Subunternehmen wurden Ansässigkeitsbescheinigungen vorgelegt.“

In seiner Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt unter anderem aus:

„Es wurden im Prüfungszeitraum Subunternehmerverträge mit portugiesischen Firmen über Trockenbauarbeiten auf Baustellen in Graz und Wien abgeschlossen.

Lt. Subunternehmervertrag beinhalteten alle Leistungen die komplett fertige Spachtelung, Nebenleistungen, einschließlich Hoch- und Quertransport. Alle dazu notwendigen Materialien werden vom Auftraggeber beigestellt. Dazu kamen portugiesische Arbeitskräfte nach Österreich und waren hier in Arbeiterwohnungen der Fa. Sch. GmbH oder von Johann Sch. untergebracht. Sie waren organisatorisch in den Betrieb der Bw. eingegliedert und der Dienst- und Fachaufsicht des jeweiligen Vorarbeiters unterstellt. Die Bezahlung erfolgte durch den Vorarbeiter in bar auf den Baustellen nach den jeweils geleisteten Arbeitsstunden. Vom Subunternehmer wurden dazu meist monatlich Rechnungen gelegt.

Gemäß § 98 Z 3 EStG unterliegen der beschränkten Einkommensteuer:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den

- im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder
- im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist.

Einkünfte

- aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland,
- aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung und
- aus der gewerblichen Tätigkeit als Sportler, Artist oder als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland

sind jedoch auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

Die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger wird gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG durch eine Abzugsteuer erhoben. In Verbindung mit § 100 EStG beträgt die Abzugsteuer 20 % der Bruttoeinnahmen.

Schuldner der Abzugsteuer ist gem. § 100 Abs. 2 EStG der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.

Besteht nach dem innerstaatlichen österreichischen Recht demnach eine Steuerpflicht des portugiesischen Unternehmens nach § 98 EStG, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob dieses Besteuerungsrecht durch das DBA eingeschränkt wird.

Wenn das DBA eine Entlastung von der Abzugsbesteuerung anordnet, muss der Abzugspflichtige einen Nachweis über das Vorliegen der abkommensgemäßen Steuerentlastungsvoraussetzungen erbringen.

Die im Prüfungsverfahren abverlangten zeitnahen Ansässigkeitsbescheinigungen der portugiesischen Subfirmen, auch unter Hinweis auf die bei Auslandsbeziehungen erhöhte Mitwirkungspflicht, wurden nicht vorgelegt. Vorgelegt wurde nur eine Bescheinigung der portugiesischen Finanzverwaltung, dass die GmbH an der schon eingangs unter Punkt 1 angeführten Adresse ansässig ist. Der Hinweis auf Art. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens ist durchgestrichen.

Zur Fa. Ag. gab es keine Erklärungen.

Die geprüfte Gesellschaft hätte für die Inanspruchnahme der DBA-Steuerbefreiung die Verpflichtung gehabt, darzulegen oder glaubhaft zu machen, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auch tatsächlich erfüllt sind. Nachdem dies nicht geschehen ist, erfolgte im Zuge der Bp die Vorschreibung der Abzugsteuer gem. § 99 EStG mit Haftungsbescheid.“

In ihrem Vorlageantrag führte die Bw. u.a. Folgendes aus:

„Zur Thematik der Abzugsteuer wird ungeachtet dieser Rechtsansicht jedoch für den Fall des Beibehaltens dieser Ansicht durch die Abgabenbehörde auf das Erkenntnis des EuGH vom 3. Oktober 2006 in der Rechtssache Scorpio (C-290/04) hingewiesen. Das genannte Erkenntnis beschäftigt sich unter anderem mit der Frage, ob die mit der Inlandstätigkeit im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben bereits im Steuerabzugsverfahren Berücksichtigung finden müssen oder ob eine entsprechende Berücksichtigung in einem anschließenden Erstattungsverfahren genügt, um dem EU-Recht zu entsprechen.“

Der EuGH führt grundsätzlich aus, dass das Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienenden Haftungsregelung grundsätzlich ein legitimes, geeignetes und verhältnismäßiges Mittel darstellt, um eine steuerliche Erfassung der Einkünfte außerhalb des Besteuerungsstaates ansässigen Person sicher zu stellen. Allerdings stehen nationale Rechtsvorschriften dem Europarecht insofern entgegen, als Betriebsausgaben, die in unmittelbarem Zusammenhang mit den Tätigkeiten stehen, nicht steuermindernd geltend

gemacht werden können, während bei einem gebietsansässigen Dienstleister nur die Nettoeinkünfte der Steuer unterliegen würden. Das genannte Urteil qualifiziert somit das Bruttosteuerabzugssystem für Steuerausländer als EU-widrig. Bereits im Steuerabzugsverfahren muss somit das Recht zur Berücksichtigung von unmittelbar mit den Tätigkeiten stehenden Betriebsausgaben gegeben sein.

Stimmt man diesbezüglich der Abgabenbehörde zu und geht von einer Verpflichtung zum Steuerabzug aus, so ist jedoch unter Anwendung der Ausführungen im Urteil Scorpio jedenfalls eine Entlastung der Bemessungsgrundlage um die unmittelbar damit zusammenhängenden Betriebsausgaben vorzunehmen.

Die gegenständlichen Rechnungen der portugiesischen Firmen fakturieren in erster Linie Personalkosten, die an die beschäftigten Mitarbeiter ausbezahlt wurden. Zumal die Abgabenbehörde vom Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung ausgeht, so ist es wohl unbenommen, dass mit den fakturierten Leistungen jedenfalls Kosten für Mitarbeiter in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen müssen.

Ausgehend von den vorliegenden Aufzeichnungen und abgewickelten Aufmaßen ist davon auszugehen, dass den fakturierten Erträgen Mitarbeiterkosten in einer Größenordnung von rund 90% zugrunde liegen. Dazu kommen jeweils noch Kosten für portugiesische Sozialversicherungsbeiträge. Aus den vorangegangenen Ausführungen ergibt sich, dass den fakturierten Leistungen der portugiesischen Subunternehmer in den beiden Firmen Betriebsausgaben gegenüberstehen, die die Rechnungssummen nahezu erreichen.“

Mit Schreiben vom 21. März 2012 wurde die Bw. aufgefordert, entsprechend den in Umsetzung des Urteils des EuGH erlassenen gesetzlichen Bestimmungen angefallenen Betriebsausgaben unter Bescheinigung der entsprechenden steuerlichen Erfassung der beschränkt steuerpflichtigen Einkommensempfänger nachzuweisen. Weiters wurde die Bw. nochmals darauf hingewiesen, dass eine Inanspruchnahme abkommensrechtlicher Begünstigungen nur dann möglich ist, wenn sie durch entsprechende Bescheinigungen nachgewiesen werden.

Mit Schreiben vom 4. Oktober 2012 teilt die Bw. mit, auf die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zu verzichten, den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung jedoch aufrecht zu halten.

In einem Email vom 4. Oktober 2012 ersuchte der steuerliche Vertreter der Bw. für die Beantwortung des Vorhaltes betreffend Abzugsteuer eine Nachfrist von 14 Tagen zu gewähren, welche auch genehmigt wurde.

In einem weiteren Email vom 21. Oktober 2012 führte der steuerliche Vertreter aus, die Gemeinschaftskonformität der innerstaatliche Umsetzung des Urteils *Scorpio* durch das Budgetbegleitgesetz 2007 könne nur der EuGH selbst klären, denn § 99 Abs. 2 Z 2 EStG führe Einschränkungen ein, die dem Urteil wie auch dem zugrunde liegenden Europarechtlichen Vertrag so nicht zu entnehmen seien. Daher würde eine analoge Anwendung – entgegen der expliziten gesetzlichen Regelung hinsichtlich der Anwendung dieser Bestimmung auf Zuflüsse ab dem 24.5.2007 – auf frühere Fälle nach seiner Einschätzung einen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht bewirken.

Da diese Frage von erheblicher Bedeutung für die weitere Vorgangsweise sei – weitere Unterlagen sollen jedenfalls vorgelegt werden – ersuche er höflichst um Begründung Ihrer Analogie zu Lasten des Berufungsverbers, mit der Beweise verlangt werden, in einer Form bzw. einem Umfang, der erst 5 bis 6 Jahre später gesetzlich in dieser Form erstmalig geregelt wurde.

Im Antwortmail vom 21. Oktober 2012 wurde der steuerliche Vertreter in Kenntnis gesetzt, dass der Vorhalt vom 21. März 2012, zugestellt am 23. März 2012, eine ausreichende Bezugnahme auf die von Ihnen ins Treffen geführte gemeinschaftsrechtliche Interpretation des EuGH-Urteils aufweist und eine weitergehende Begründung, warum bestimmte Unterlagen zur Entscheidungsfindung benötigt werden, den verfahrensrechtlichen Bestimmungen nicht zu entnehmen sei.

Mit Vorladung vom 6. November 2012, zugestellt am 8. November 2012 wurde die mündliche Berufungsverhandlung für 22. November 2012 anberaumt.

Entsprechend der Verhandlungsniederschrift ist zu entnehmen, dass der steuerliche Vertreter einen elf seitigen vorbereitenden Schriftsatz vorlegt, der Gegenstand seiner mündlichen Ausführungen ist.

„1. Zum Vorliegen von Werkvertragsleistungen:

Wie schon in der Berufung vom 14.04.2006 dargestellt wurde, haben die Firmen Ag. und Au. für die Bw. Trockenbauarbeiten ausgeführt. Eine Personalbereitstellung hat nicht stattgefunden.

Die Abrechnung der Aufträge erfolgte nach Maßgabe der erbrachten Werkleistungen, hinsichtlich derer die portugiesischen Auftragnehmer gegenüber der Bw. die Haftung für den Erfolg übernommen haben. Dies ergibt sich eindeutig aus den vorgelegten Subunternehmeraufträgen sowie aus den baustellenspezifischen Abrechnungsunterlagen bzw. den vorgenommenen Rechnungskorrekturen.

Personalgestellung war und ist bei der Firmengruppe Bw. - Sch. nie ein Thema.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (z.B. Erk. v. 8.8.2008, ZI. 2008/09/0022) liegt ein Werkvertrag dann vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt besteht, wobei es sich um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung (in der Regel bis zu einem gewissen Termin) zu erbringen. Das Interesse des Bestellers bzw. die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind auf das Endprodukt gerichtet. Für einen Werkvertrag ist essenziell ein gewährleistungstauglicher Erfolg der Tätigkeit, nach welchem die für den Werkvertrag typischen Gewährleistungsansprüche bei Nichtherstellung oder mangelhafter Erstellung des Werkes beurteilt werden können.

Für den gegenständlichen Fall heißt dies, dass ein Werkvertrag vorliegt. Ein Steuerabzug gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG war daher nicht vorzunehmen und eine Haftung nicht möglich.

In der Berufungsvorentscheidung wird zwar offenbar davon ausgegangen, dass eine Personalgestellung vorliegt, es fehlt aber eine Begründung, wie die Abgabenbehörde zu dieser Ansicht kommt. Es wird zwar der Sachverhalt dargestellt; dann folgen aber ohne weitere Überleitung Ausführungen zur Abzugsteuer bzw. zur Entlastung von der Abzugsbesteuerung ohne darzulegen warum nicht vom Vorliegen von Werkvertragsleistungen auszugehen ist. Damit ist das Verfahren aber mit **Rechtswidrigkeit** belastet.

Sollte der Unabhängige Finanzsenat entgegen unserer Ansicht dennoch zu Ansicht gelangen, dass kein Werkvertrag vorliegt, so wird in eventu ergänzend auch dazu im Folgenden Stellung genommen.

Für die Abgabenbehörde ist - ohne den Sachverhalt in wirtschaftlicher Betrachtung näher zu prüfen - die einzige Alternative zum Werkvertrag die Personalgestellung. Damit kann der vorliegende Sachverhalt aber nur unzureichend beurteilt werden.

2. Zum Vorliegen von Arbeitskräfteüberlassung und ihrer steuerrechtlichen Folgen

2.1 Definition

...

Eine Gestellung von Arbeitskräften zu inländischern Arbeitsausübung liegt vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Arbeitnehmer einem anderen Unternehmer

(Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsunternehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird.

Der Gesteller trägt den Lohnaufwand und zu ihm stehen die Arbeitnehmer in einem Dienstverhältnis. Die Vergütung, die er durch den Gestellungsnehmer erhält, ist als Entgelt anzusehen, aus dem Löhne und sonstige Aufwendungen abgedeckt werden. Die Differenz zwischen Entgelt und Aufwendungen ist entweder Gewinn oder Verlust des Gestellers. Damit unterscheidet sich die Arbeitskräfteüberlassung von all jenen Fällen, bei denen ein neues Arbeitsverhältnis mit dem Gestellungsnehmer begründet wird. Entscheidend sind die steuerlich maßgeblichen Kriterien, nicht jedoch die Bestimmungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetz. Für die Beurteilung der Arbeitgebereigenschaft kommt es entscheidend darauf an, wer gegenüber den Arbeitnehmern weisungsbefugt ist (*Doralt, EStG, § 98, Rz 56 f.*).

2.2 Atypische Gestaltung der Gestellung - Wirtschaftliche Zuordnung der beschäftigten Dienstnehmer

Die Entlohnung des Arbeitnehmers erfolgt im Normalfall durch den Gesteller. Im gegenständlichen Fall erfolgte nach den Feststellungen der Abgabenbehörde die Entlohnung der Mitarbeiter de facto durch den Gestellungsnehmer. Es wäre daher zu prüfen gewesen, ob nicht ein atypischer Arbeitskräftegestellungsvertrag vorliegt, demzufolge die Arbeitnehmer in wirtschaftlicher Betrachtung als solche des Gestellungsnehmers zu qualifizieren sind. Die Au. hätte dann eventuell die Funktion einer Personalvermittlung. Die Dienstnehmer waren in der Bw. integriert und unterstanden nach Ansicht der Abgabenbehörde dem Weisungsrecht der Verantwortlichen in der Bw. Der Geschäftsführer der Au. war in Österreich Dienstnehmer des Alleingeschäftschafters der Bw. und diesem somit de-facto ebenfalls weisungsgebunden.

Da nach den dies bestätigenden Ausführungen der Abgabenbehörde die Au. ein verbundenes Unternehmen zur Bw. darstellt, wäre zu prüfen gewesen, ob nicht der gegenständliche Sachverhalt, nach dem die portugiesischen Dienstnehmer ausschließlich für die Bw. tätig bzw. an diese "verliehen" waren und ausschließlich bzw. unmittelbar durch die Bw. entlohnt wurden, dazu führt, dass nicht die portugiesische Firma, sondern die Bw. selbst zum Dienstgeber wird; die Dienstnehmer schulden ihre Arbeitskraft damit gemäß § 47 Abs. 2 EStG de facto nicht der Au. bzw. Ag., sondern unmittelbar der Bw. Damit ist aber für eine Arbeitskräfteüberlassung kein Raum. Weder Ag. noch Au. haben neben der gegenständlichen "Personalgestellung" keine weitere Geschäftstätigkeit in Portugal (oder einem anderen Land) ausgeübt. Einziger Grund ihres Bestehens war die Zurverfügungstellung (ev. Vermittlung?) portugiesischer Arbeitnehmer an die Bw.

Die Abgabenbehörde führt in der Berufungsvorentscheidung vom 16. April 2007 zur Au. aus:

"Das Unternehmen ist seit 23.9.1999 unter der Nr. 8534 im Handelsregister von Lissabon eingetragen. Gesellschafter sind Herr Johann Sch. mit einem Anteil von EUR 4.000,00 und Herr Franz O. beschäftigt bei der Fa. Bw. bzw. Sch. GmbH) mit einem Anteil von EUR 1.000,00. Geschäftsführer ist Herr Johann Sch. . Es handelt sich um ein Bauunternehmen, Mitarbeiter sind ziffermäßig nicht bekannt. Ein Direktkontakt mit dem Unternehmen war trotz größter Bemühungen nicht möglich."

Es ist nicht verständlich, wie das gemeint sein soll: Sowohl Herr O. wie auch Herr Sch. , somit alle verantwortlichen Personen waren ohne große Probleme jederzeit in R. erreichbar. Welche Bemühungen sollen das gewesen sein? Dieses Argument geht somit in Leere und ist damit so zu verstehen, dass bisher kein Versuch unternommen wurde, den Sachverhalt ordnungsgemäß zu klären womit auch hier eine Rechtswidrigkeit im Verfahren gelegen ist.

In seiner Entscheidung vom 12.12.2011, RV/0488-F/09 hat der UFS ausgeführt, dass nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung (VwGH 27.10.1987, [85/14/0010](#), und 19.12.2002, 99/15/0191) in Fällen der Arbeitskräfteüberlassung der Beschäftiger in rein innerstaatlicher Beurteilung ausnahmsweise dann als Arbeitgeber anzusehen ist, wenn ihm ein unmittelbares (nicht nur vom Gesteller abgeleitetes) Weisungsrecht gegenüber dem Arbeitnehmer zukommt und der Arbeitnehmer in erster Linie in den Betrieb des Beschäftigers eingegliedert ist. Die Frage, wem das Weisungsrecht zusteht und wer die Arbeitslöhne wirtschaftlich trägt, ist nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen (ecolex 1994, 421; Doralt, EStG⁶, § 47 Tz8). Für die Beurteilung der Arbeitgebereigenschaft ist auch von Bedeutung, inwieweit die erbrachte Leistung einen wesentlichen Bestandteil der Unternehmensaktivität des Leistungsempfängers darstellt, welches Unternehmen Verantwortung und Risiken für die Arbeitsergebnisse der natürlichen Person trägt, wer die Leistungserbringung kontrolliert, wer die nötigen Arbeitsmittel zur Verfügung stellt, wer zu disziplinarrechtlichen Maßnahmen berechtigt ist (*Bendlinger, Auslandsentsendungen², 122*).

Ein grundlegendes Indiz ist laut UFS weiters, dass es sich bei der behaupteten Gestellung um eine solche innerhalb des Konzerns handelt, konkret um eine zwischen der nicht gewerblich als Arbeitskräfteüberlasserin tätigen Muttergesellschaft und deren 100%igen Tochter. Im Hinblick auf den bei solchen Nahebeziehungen fehlenden natürlichen Interessengegensatz fordern daher Lehre und Rechtsprechung für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen verflochtenen Gesellschaften, dass sie formal und inhaltlich einem Fremdvergleich standhalten. Sodann ist von Bedeutung, dass letztendlich der "Gestellungsnehmer" alle Lohnaufwendungen wirtschaftlich getragen hat, die mit der Tätigkeit

der Mitarbeiter verbunden sind. Relevant ist im Konzern somit nach Ansicht des UFS, welchem Unternehmen der Lohnaufwand funktional zuzuordnen ist.

Liegt zufolge der atypischen Gestaltung ein Arbeitskräftegestellungsverhältnis aber - wie im gegenständlichen Fall - nicht vor, so trifft die österreichische Gesellschaft auch keine Steuerabzugspflicht (siehe auch EAS 2914, 11. Dezember 2007).

Auch aus diesem Grund ist die Vornahme eines Steuerabzuges somit nicht geboten und damit auch eine Inanspruchnahme im Haftungswege nicht zulässig.

Mit dieser Sachverhaltsfrage hat sich die Abgabenbehörde bislang nicht auseinandergesetzt womit dem Verfahren ein erheblicher Verfahrensmangel anhaftet und damit eine Rechtswidrigkeit gegeben ist. Der Sachverhalt wurde in entscheidungswesentlichen Punkten nicht ausreichend ermittelt.

Umgelegt auf das Verhältnis der Bw. zu den beiden portugiesischen Gesellschaften wird wohl wenn man von den Darstellungen der Abgabenbehörde ausgeht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von genau so einem Fall der atypischen Gestaltung der Gestellung auszugehen sein.

Die Situation bei der Ag. wird nicht anders zu beurteilen sein, da dieses Unternehmen nach den Feststellungen der Betriebsprüfung in einem völlig anderen Bereich tätig war und damit unter diesem Gesichtspunkt auch "nur" Vermittler war. Die Auszahlungsmodalitäten waren bei der Ag. dieselben.

Sollte der Unabhängige Finanzsenat wider Erwarten zur Ansicht kommen, dass eine Arbeitskräfteüberlassung doch vorliegt, so ist in eventu die Verpflichtung zum Steuerabzug zu prüfen. Dazu wird ergänzend zu den bisherigen Eingaben Folgendes ausgeführt:

2.3 Verpflichtung zum Steuerabzug

2.3.1 Definition

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). Der Abzugsteuer unterliegen gem. § 99 Abs. 2 EStG (jetzt § 99 Abs. 2 Z 1. EStG) der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder der Gewinnanteile. Das Gesetz in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2007 normierte somit eine zwingende Bruttobesteuerung.

2.3.2 Europarechtliche Beurteilung dieses Steuerabzuges

Der EUGH hat sich in drei wegweisenden Entscheidungen mit der hier relevanten Thematik des Steuerabzuges beschäftigt und dabei den Steuerabzug unter dem Blickwinkel der verbotenen Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Europäischen Gemeinschaft geprüft.

Urteil des EUGH vom 12. Juni 2003. RS C-234/01, „*Arnoud Gerritse*“

Die zu beurteilende deutsche Gesetzesbestimmung entsprach jener des § 102 Abs. 4 EStG (vor dem Abgabenänderungsgesetz 2004) und hat für Steuerabzugsfälle bei beschränkt Steuerpflichtigen eine Steuerabgeltung ohne die Möglichkeit einer nachträglichen Veranlagung und damit ohne die Möglichkeit des Abzugs von Betriebsausgaben normiert.

...

Die im Zeitraum 2000 bis 2002 geltende Rechtslage wird diesbezüglich somit EU-widrig.

Urteil des EUGH vom 3. Oktober 2006, RS C-290104 „*FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*“

Die zu beurteilende deutsche Gesetzesbestimmung entsprach jener des § 99 Abs. 2 EStG (vor dem Budgetbegleitgesetz 2007) und hat für Steuerabzugsfälle bei beschränkt Steuerpflichtigen einen Steuerabzug von den Bruttoeinnahmen normiert. Abzüge für Betriebsausgaben waren nicht zulässig.

...

Seit dem Budgetbegleitgesetz 2007 besteht als Reaktion auf das Urteil "Scorpio" für ab dem 24. Mai 2007 zugeflossene Einkünfte ergänzend zur Bruttobesteuerung gemäß § 99 Abs. 2 Z 2 EStG die Möglichkeit einer Nettop Besteuerung (Berücksichtigung von mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben).

Demnach können ab diesem Zeitpunkt mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängende Betriebsausgaben vom vollen Betrag der Einnahmen abgezogen werden, wenn sie ein in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässiger beschränkter Steuerpflichtiger vor dem Zufließen der Einkünfte dem Schuldner schriftlich mitgeteilt hat. Ist der Empfänger der als Ausgaben geltend gemachten Beträge beschränkt steuerpflichtig und übersteigen die Ausgaben den Betrag von 2.000 Euro, ist ein Abzug vom vollen Betrag nicht zulässig, wenn die steuerliche Erfassung beim Empfänger zur inländischen Besteuerung nicht ausreichend sichergestellt ist.

...

Urteil des EUGH vom 15. Februar 2007, RS C-345/04 „*Centro Equestre da Leziria Grande Lda*“

Gemäß deutschem § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG 1997 setzte die Erstattung voraus, dass die mit diesen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten höher sind als die Hälfte der Einnahmen.

...

2.3.3 Interpretation der innerstaatlichen Umsetzung

Im der Bw. am 23.3.2012 zugegangenen Schreiben des UFS stellt dieser fest, dass das *Scorpio* Urteil mit der Einführung des § 99 Abs. 2 Z 2 EStG gemeinschaftsrechtskonform innerstaatlich umgesetzt wurde.

Ob dies tatsächlich so ist, kann nicht mit Gewissheit gesagt werden, da diese Bestimmung bislang vom EUGH nicht geprüft wurde. Darin finden sich allerdings Einschränkungen, die mit den oben angeführten Rechtssätzen nicht ganz in Einklang gebracht werden können. Laut EUGH sind alle unmittelbar mit den Betriebseinnahmen zusammenhängende Ausgaben zu berücksichtigen. Eine weitere Einschränkung ist nicht vorgesehen; so wurde ja mit dem oben angeführten Urteil *Centro Equestre* eine Beschränkung der abziehbaren Ausgaben als Verstoß gegen den freien Dienstleistungsverkehr innerhalb der Gemeinschaft angesehen. Dies dürfte auch auf die österreichische Bestimmung zutreffen.

Nach Jakom, *EStG 2. Aufl.*, § 99, Rz 27 ist, soweit Abzugsteuer auch für Zeiträume vor dem 24.5.2007 vorgeschrieben wird, - soweit der Empfänger der Einkünfte in einem EU- bzw. EWR-Staat ansässig ist - ebenfalls die Nettoposteuerung anwendbar; dies ergibt sich in diesem Fall direkt aus dem EUGH-Urteil *Scorpio*. Das Verbot, Ausgaben bereits beim Steuerabzug zu berücksichtigen, ist aufgrund des Vorrangs des Europarechts auch für die Vergangenheit aufgehoben.

Das BMF führt im EAS 2806 vom 15.1.2007 dazu aus:

Aus einer Zusammenschau der Urteile FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (EuGH 3.10.2006, C-290/04) einerseits und Gerritse (EuGH 12.6. 2003, C-234/01) andererseits ergibt sich das gemeinschaftsrechtliche Gebot (Dienstleistungsfreiheit), dass ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Dienstleister bei der Besteuerung im Steuerabzugsverfahren im Inland keine höhere Besteuerung erfahren darf, als sie für den gebietsansässigen Dienstleister (unter Außerachtlassung persönlicher Steuervergünstigungen) gegeben ist (VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109). Das solcherart interpretierte Gemeinschaftsrecht überlagert das geltende österreichische Steuerrecht. Engagiert daher ein österreichischer gemeinnütziger Kulturveranstalter vom Gemeinschaftsrecht begünstigte Künstler zu Inlandsgastspielen, dann wird bis zu einer allfälligen künftigen gesetzlichen oder erlassmäßigen Klärung kein Einwand zu erheben sein, wenn wie folgt vorgegangen wird: Der Kulturveranstalter kann sich als berechtigt erachten, im Steuerabzugsverfahren die Betriebsausgaben, die der Künstler ihm mitgeteilt hat und die im unmittelbaren Zusammenhang mit der in Österreich erbrachten künstlerischen Leistung stehen, von der Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringen, sofern dadurch die Steuerleistung nicht unter jene sinkt, die gebietsansässige Künstler zu leisten haben.'

Eine darüber hinausgehende Einschränkung der abziehbaren Ausgaben ist daher weder geboten noch zulässig.

Auch ein inländischer Personalgesteller muss jedenfalls nur die Differenz zwischen verrechneten Erlösen und den angefallenen unmittelbar damit zusammenhängenden Personalkosten versteuern. Damit ist aber gerade dadurch die Gleichstellung hergestellt. Eine betragsmäßige Einschränkung ist den EU-Bestimmungen nicht zu entnehmen und somit gemeinschaftswidrig.

Unter diesem Blickwinkel ist die im Verfahren geäußerte Meinung des UFS, dass § 99 Abs.2. Z 2 EStG analog auf ältere Rechtsfälle anzuwenden sein soll, zu relativieren.

Die erläuternden Bemerkungen zum Budgetbegleitgesetz 2007 führen zum neuen § 99 Abs. 2 Z 2 EStG aus:

...

Aus Praktikabilitätsgründen soll zur bestehenden und bewährten Brutto-Abzugsteuer bei im EU/EWR-Raum ansässigen Einkünfteempfängern zusätzlich eine Netto-Abzugsteuer mit einheitlichem Steuersatz hinzutreten. Im Sinne der angesprochenen Rechtsprechung des EuGH können bei der Netto-Abzugsteuer die mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben (Betriebsausgaben) berücksichtigt werden. Der im EU/EWR-Raum ansässige beschränkt Steuerpflichtige hat dabei dem Abzugsverpflichteten vor Auszahlung die entsprechenden Ausgaben (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) schriftlich mitzuteilen. Der Abzugsverpflichtete kann so dann diese Ausgaben (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) abziehen. Da allerdings der Abzugsverpflichtete nach § 100 Abs. 2 EStG haftet, wird er einen solchen Abzug nur nach eingehender Prüfung auf Richtigkeit der Ausgaben (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) vornehmen. Ein nachgelagertes Veranlagungsverfahren steht dem beschränkt Steuerpflichtigen jedenfalls offen.

Expressis verbis soll diese Regelung "künftig" hinzutreten. Auf Fälle vor Inkrafttreten kann § 99 Abs. 2 Z 2 EStG daher selbstverständlich nicht angewandt werden. Daher ist auch eine analoge Anwendung dieser Regelung auf frühere Fälle insbesondere was die normierten Einschränkungen betrifft, verfassungswidrig. Wäre die Analogie hinsichtlich einer für den Abgabepflichtigen günstigeren Regelung noch denkbar, so ist die Analogie hinsichtlich einer Einschränkung auf Fälle vor Inkrafttreten eines Gesetzes jedenfalls ausgeschlossen.

...

Im Fall des § 99 Abs. 2 Z. 2 EStG liegt **eine anlassbezogene Neuregelung für nach dem Willen des Gesetzgebers künftige Fälle** vor. Eine planwidrige Unvollständigkeit in der davor geltenden, wenn auch EU-widrigen Regelung, kann nicht erkannt werden. Daher ist hier **für eine Analogie kein Raum und eine solche eindeutig verfassungswidrig**. In der Fassung des § 99 EStG vor dem Budgetbegleitgesetz 2007 kann es den Wortsinn der mit dieser Gesetzesänderung erst neu eingeführt wurde, keinesfalls gegeben haben.

Jegliche Analogie dieser Art ist somit unzulässig und würde das Verfahren mit Rechtswidrigkeit behaften.

Das österreichische Recht ist für die hier relevanten Jahre somit EU-konform dahingehend auszulegen, dass der Abzug von unmittelbar mit den Einnahmen zusammenhängenden Ausgaben jedenfalls und uneingeschränkt zulässig ist.

Mangels möglicher Antragsveranlagung hätte die Ag. wie auch die Au. , deren Erlöse quasi Durchlaufcharakter hatten - Gewinne sind in den Unternehmen durch die Gestellung ja nicht entstanden - eine Besteuerung von Einkünften stattgefunden, die nicht erzielt worden sind. Damit läge aber wieder ein Verstoß gegen die oben dargestellte Rechtsprechung des EUGH vor. Vom EU-Ausländer wäre Ertragsteuer zu bezahlen, die bei einem Inländer unter gleichen Umständen nicht angefallen wäre.

2.3.4 Nettobesteuerung

Ausgangspunkt der Nettobesteuerung ist somit der volle Betrag der Einnahmen. Diese ergeben sich aus dem Betriebsprüfungsbericht der Abgabenbehörde.

Davon sind die unmittelbar mit den Einnahmen zusammenhängende (Betriebs-)Ausgaben un gekürzt abgezogen worden. Das sind solche, die bei der Leistungserbringung im Inland selbst anfallen oder ausschließlich durch diese bedingt sind.

Auf die besondere Bedeutung der Nettobesteuerung bei der Arbeitskräftegestellung weist *Doralt, EStG § 99, Rz 19* hin. Damit wäre hier die Bruttobesteuerung besonders problematisch, weil ein Großteil der Vergütung als Gehalt bzw. Lohn an die Arbeitskräfte fließen wird und die verbleibende Spanne oft weniger als 20% ausmachen wird. Damit wäre die Steuerbelastung durch einen Bruttoabzug aber bei 100% des Gewinnes!

Da diese Ausgaben wie im Gesetz vorgesehen vorab mitgeteilt worden sein müssen, versteht sich von selbst, zumal es ansonsten ja keine Veranlassung für eine Berücksichtigung bei der Berechnung eines Steuerabzuges geben würde.

Im vorliegenden Fall rückt aufgrund der besonderen Umstände (Nahebeziehung, weitreichende Personenidentität; konzernähnliche Situation, ev. direkte Zurechnung der Dienstnehmer etc.) die Bedeutung dieses Kriteriums jedoch in den Hintergrund. Aufgrund der Personenidentität ist die Mitteilung jedenfalls erfolgt, da der Geschäftsführer der Au. , Herr Sch. , dies dem Geschäftsführer der Bw., Herrn Sch. , mitzuteilen hätte. Die umfassenden Unterlagen betreffend Personalabrechnung wurden Herrn Sch. natürlich "vorgelegt" bzw. von diesem abgesegnet und die sich daraus ergebenden Betriebsausgaben der As. dann unmittelbar von der Bw. ausbezahlt (siehe dazu unten Punkt 3).

Die zusätzliche Einschränkung des § 99 Abs. 2 Z 2 S 2 EStG ist wie oben dargestellt wurde auf den gegenständlichen Fall (noch) nicht anwendbar.

3. Vorlage von Belegen betreffend abzuziehende Ausgaben

Für den Fall, dass nicht bereits aufgrund der zuvor gebrachten Argumente und Darstellungen von einer Abzugsbesteuerung bzw. Haftungsanspruchnahme Abstand genommen wird und die bekämpften Bescheide aufgehoben werden, werden zum Nachweis von Ausgaben des "Gestellers" Belege betreffend die zur Verfügung gestellten Arbeitnehmer gesondert vorgelegt.

Diese wurden unlängst vom Geschäftsführer der Bw. im Keller des ehemaligen Büros bei anderen Unterlagen gefunden, die mit der gegenständlichen causa nichts zu tun haben. Durch die mehrmalige Umsiedlung sind diese Unterlagen leider längere Zeit nicht mehr auffindbar gewesen und dadurch in Vergessenheit geraten (das ist nach einem Zeitraum von rund 10 Jahren wohl durchaus entschuldbar).

Es sind dies Personalverrechnungsunterlagen der strittigen Jahre der Austrobau. Wir ersuchen um Berücksichtigung unserer Ausführungen und rechtlichen Beurteilung.“

Auf die Frage, warum der Vorhalt des UFS vom 21. März 2012 im Vorverfahren nicht beantwortet wurde, gibt der steuerliche Vertreter an, dass ihm durch ein Versehen des Geschäftsführers der Vorhalt des UFS erst im Oktober 2012 zugekommen sei. Der Vorhalt des UFS beinhaltet nach seiner Ansicht unzulässige Beweisanträge, da auf Grundlage einer Gesetzeslage die expressis verbis erst ab Mai 2007 anzuwenden ist, es seien Aufträge erteilt und Unterlagen entgegen der geltenden Rechtslage sowie der europarechtlichen Vorgaben angefordert worden.

Der Amtsvertreter gibt zu den Ausführungen der Bw. bekannt, dass er im Hinblick auf das erst in der heutigen mündlichen Verhandlung erstattete Vorbringen keine inhaltliche Replik gegeben werden kann.

Der steuerliche Vertreter legt in der mündlichen Verhandlung drei Bene-Ordner der Firma Au. (Lohnverrechnungsordner) sowie einen Schmalordner betreffend sozialversicherungsrechtliche Anmeldung der portugiesischen Arbeitnehmer im Heimatstaat vor. Diese Unterlagen werden zu den Akten genommen.

Das Finanzamt beantragt, die gegenständlichen Unterlagen sichten und prüfen zu wollen, um ein entsprechendes Prozessvorbringen erstatten zu können. Der Amtsvertreter führt dazu aus, im erstinstanzlichen Prüfungsverfahren erging ein umfangreicher Vorhalt vom 12. Oktober 2005 an die Bw. und die in der heutigen mündlichen Verhandlung vorgelegten Unterlagen wurden von der Bw. noch nicht beigebracht.

Der steuerliche Vertreter repliziert zu diesem Faktum: Der Vorhalt ist vor dem Urteil des EuGH in der Rechtssache *Scorpio* ergangen und es war somit die Option auf die sogenannte Nettobesteuerung noch nicht vorgesehen.

Auf die Frage des UFS, warum die gegenständlichen Unterlagen anlässlich der Erstellung des Vorlageantrages vom 4. Juni 2007 nicht der Abgabenbehörde vorgelegt wurden, gibt der steuerliche Vertreter an, diese wurden erst anlässlich der Vorbereitung zur mündlichen Verhandlung (!) aus dem Archiv ausgehoben. Der Geschäftsführer der Bw. führt weiters aus, dass noch ca. 20 Ordner im Zusammenhang mit der Bw. vorhanden wären.

Auf die Frage, ob hinsichtlich der Fa. Au. sämtliche Unterlagen in der heutigen mündlichen Verhandlung vollständig wären, gibt der steuerliche Vertreter an, dass hinsichtlich des Jahres 2000 noch weitere Unterlagen gesichtet werden müssen. Der steuerliche Vertreter sichert zu, dass bis 30. November 2012 hinsichtlich des Jahres 2000 weitere Belegordner betreffend portugiesische Arbeitnehmer vorgelegt werden.

Die mündliche Verhandlung wurde daraufhin auf unbestimmte Zeit erstreckt.

Mit Email vom 30. November 2012, 21:45 Uhr übermittelte der steuerliche Vertreter im Anhang eine entsprechende Übersicht, die den bisher vorgelegten gleicht. Gleichzeitig teilt er mit, dass die dazugehörigen „Akten“ bereits abgegeben worden seien, was am 3. Dezember 2012 dann auch geschah.

Die Übersichten der Nettoauszahlungen sind wie folgt gestaltet:

Im Zeilentitel finden sich die inländischen Vorarbeiter der Bw., die die in einer Monatssumme aufgelisteten Barlöhne an die portugiesischen Arbeitnehmer ausbezahlt haben. Die Spalten geben die einzelnen Kalendermonate des Jahres an und weisen die einzelnen Monatssummen auf, aus denen die Jahressumme errechnet wird.

Sozialversicherungsbeiträge werden lediglich in den Jahren 2001 und 2002 zahlenmäßig nur in einer Jahressumme genannt. Für 2000 enthält die Aufstellung lediglich den allgemein gehaltenen Hinweis „zzgl. Sozialversicherung und Einkommensteuer Portugal“.

Mit Vorhalt vom 6. Dezember 2012 wurde die auf die eingereichten Belegordner, welche die an die einzelnen Arbeitnehmer ausgezahlten Barlöhne monatsweise geordnet enthielten, Bezug genommen und bemängelt, dass den Aufstellungen nicht entnommen werden könne, dass die maßgeblichen Besteuerungsgrenzen pro Arbeitnehmer und Jahr nicht überschritten wurden. Die Bw. wurde daher veranlasst, die im Eventualantrag in einer Jahressumme konkretisierten Werbungskosten in der Weise aufzugliedern, dass die den einzelnen portugiesischen Arbeitnehmern pro Jahr ausbezahlten Beträge sich in vertretbarer Zeit

ermitteln lassen und die bloße Übermittlung von abgelichteten Buchhaltungsbelege noch keine ausreichende Darlegung des gestellten Antrages darstelle. Außerdem wären hinsichtlich der einzelnen ausländischen Arbeitnehmer die entsprechenden Einkünfteermittlungen anzuschließen, da ansonsten die gesetzlichen Bestimmungen (2.000 €- Grenze) nicht angewendet werden könnten, sodass zu vermuten sei, dass diese überschritten wurde. Gleichzeitig wurde die mündliche Berufungsverhandlung für den 8. Jänner 2013 anberaumt.

Mit Email vom 6. Jänner 2013 bzw. 7. Jänner 2013 wurden für die Jahre 2001 und 2002 bzw. 2000 die an die einzelnen Arbeitnehmer getätigten Auszahlungen in einer Jahressumme bekannt gegeben.

In einer weiteren Email vom 7. Jänner 2013, 19:39 Uhr beantragte die Bw. zum Nachweis der Zahlungsflüsse der Bw. an Mitarbeiter der portugiesischen Firma, fünf namentlich genannte Personen als Zeugen einzuvernehmen.

In der mündlichen Verhandlung vom 8. Jänner 2013 verwies die Vertreterin der Amtspartei (Prüferin) darauf, die Bw. sei bereits in ihrem schriftlichen Vorhalt vom 12. Oktober 2005 unter Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten betr. der Beschäftigung ausländischer Arbeitnehmer aufgefordert worden, entsprechende Unterlagen vorzulegen. Unbestritten sei im Prüfungsverfahren die Tatsache, dass ein Großteil der von der Bw. gefertigten Arbeiten von portugiesischen Arbeitern durchgeführt wurde. Hinweise, die für ein (nunmehr) behauptetes Werkvertragsverhältnis sprechen, hätten sich nicht ergeben, zumal im Zuge des Prüfungsverfahrens auch keine substantiierten Vorbringen eingebracht wurden.

Der steuerliche Vertreter meint zu diesem Einwand, bereits im Zuge der Abgabenprüfung seien im Zusammenhang mit den Rechnungen der portugiesischen Unternehmen Unterlagen vorgelegt worden, aus denen die Ausmaße der geleisteten Tätigkeiten detailliert dargestellt wurden. Im Übrigen bezog er sich auf sein in der letzten Verhandlung vom 22. November 2012 erstattetes Vorbringen. Der am 7. Jänner 2013 gestellte Antrag auf Einvernahme der Zeugen zum Nachweis der Zahlungsflüsse an die Mitarbeiter der portugiesischen Gesellschaft wurde als unerheblich abgewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer):

"Bei Einkünften aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung und bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung".

Eine Gestellung von Arbeitskräften liegt vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird. Beim Gestellungsvertrag handelt es sich um einen Vertrag eigener Art.

Entscheidend für die Arbeitskräftegestellung ist auch, dass der Gesteller Arbeitgeber bleibt. Er trägt den Lohnaufwand und zu ihm stehen die Arbeitnehmer in einem Arbeitsverhältnis, es bleibt das Dienstverhältnis zu demjenigen aufrecht, der die Dienste verschafft.

Im Unterschied zum Werkvertrag schuldet er jedoch kein Werk, sondern lediglich die Bereitstellung von Arbeitnehmern. Bei einem Werkvertrag hingegen verpflichtet sich der Unternehmer zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges.

Die Vergütung, die der Gesteller durch den Gestellungsnehmer erhält, ist zum einen als Entgelt anzusehen, aus dem die Löhne und sonstigen Aufwendungen abgedeckt werden und zum anderen auch als Entgelt für die in der Gestellung der Arbeitskräfte liegenden Leistung.

Damit unterscheidet sich die Arbeitskräftegestellung von jenen Fällen, bei denen ein Werkvertrag zwischen Gestellungsnehmer und Gesteller geschlossen wird.

Im Unterschied zum Werkvertrag liegt das Gefahrenrisiko beim Gestellungsvertrag ausschließlich beim Gestellungsnehmer. Der Gesteller haftet sohin nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung (*Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 98 Rz. 8.7*).

Die Arbeiten werden unter Leitung und Verantwortung des Gestellungsnehmers durchgeführt.

Entscheidend für die Beurteilung und Einstufung des Sachverhaltes sind die steuerlich maßgeblichen Kriterien und nicht die Bestimmungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (*Doralt, EStG-Kommentar, § 98, Tz 56*). Der Begriff der Arbeitskräfteüberlassung im Sinne des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes darf daher nicht mit jenem der Gestellung von Arbeitskräften im Sinne des [§ 98 EStG 1988](#) gleichgesetzt werden. Bei der Prüfung des Vertragscharakters ist auch zu beachten, dass gemäß [§ 21 BAO](#) im Steuerrecht nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend ist: Damit sind für die Beurteilung der strittigen Leistungsbeziehung nicht die vertraglichen Abmachungen maßgeblich, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 25. Oktober 1994, [90/14/0184](#);

VwGH 20. Dezember 2000, [99/13/0223](#), VwGH 19. September 2007, [2007/13/0071](#) betr.
Scheinselbständigkeit von Bauarbeitern).

Die Ausführung der Arbeiten an den Baustellen erfolgte nicht nur unter weitgehender Fachaufsicht der Angestellten der Bw. Außerdem wurden den ausländischen Arbeitskräften, auch das erforderliche Material, das Werkzeug, die Baustellenfahrzeuge, die notwendigen Arbeitsmittel sowie auch die Unterkünfte zur Verfügung gestellt. Von den portugiesischen Firmen wurden nach den Ausführungen des angefochtenen Bescheides zwar monatlich Rechnungen gelegt, die Bezahlung der portugiesischen Arbeitnehmer, aus den teilweise vorliegenden Empfangsbestätigungen zu schließen, erfolgte durch Angestellte der Bw. in bar.

Abgesehen davon wurde das Vorliegen der Arbeitnehmergestellung im Vorlageantrag mehr oder weniger pauschal bestritten. Die Berufung selbst enthält lediglich Rechtsbehauptungen, die die festgestellten Fakten nicht zu erschüttern vermögen. Der Einwand in der mündlichen Verhandlung, wonach ohnehin Unterlagen im Zusammenhang mit den von den portugiesischen Unternehmen gelegten Rechnungen, aus denen die Ausmaße der geleisteten Tätigkeiten detailliert dargestellt wurden, ist insofern zu verstehen, als selbst die Bescheid erlassende Behörde keine dahingehenden Bedenken an der Tatsächlichkeit der von den portugiesischen Arbeitnehmern geleisteten Arbeiten hegte. Derartige Unterlagen aus denen dezidiert nachgewiesen wurde, dass die **ausländischen Firmen** die Gewerke tatsächlich eigenverantwortlich erstellten, wurden vom steuerlichen Vertreter allerdings in der mündlichen Verhandlung nicht vorgelegt. Abgesehen davon ist seitens des UFS zu bedenken, dass die ausländische Firma zwar als Rechtsträger in der Hand im Nahebereich der Bw. stehender Gesellschafter auf Grund einer eingeholten Wirtschaftsauskunft nur gegenüber ihr in Erscheinung getreten sein dürfte und die Bw. - wie bereits erwähnt - sämtliche Baumaterialien selbst besorgte und zudem noch die Unterkünfte der (ausländischen) Arbeitnehmer der ausländischen Gesellschaft bereitstellte, war nicht anzunehmen, dass diese die in den „Werkverträgen“ vereinbarten Leistungen eigenverantwortlich durchführte, sondern lediglich Arbeitnehmer an die Bw. überließ.

Im Übrigen hat der Geschäftsführer schon bei anderen ihm nahe stehenden GmbH Dienstleistungen über Fremdfirmen in Anspruch genommen, wobei auf das Erkenntnis des VwGH vom 14. Oktober 2010, [2008/15/0124](#) verwiesen wird.

Was den in der mündlichen Verhandlung vom 22. November 2012 erhoben Einwand anlangt, es wäre von der Abgabenbehörde zu prüfen gewesen, ob nicht ein atypischer Arbeitsgestellungsvertrag vorliege, demzufolge die Arbeitnehmer in wirtschaftlicher Betrachtung als solche des Gestellungsnehmers (Bw.) zu qualifizieren seien, ist ausführen, dass dieser im Hinblick auf das bereits fortgeschrittene Berufungsverfahren erst sechs Jahre

nach überreichter Berufung als äußerst unglaublich angesehen werden muss, zumal sie jahrelang den Abgabenbehörden gegenüber vorgab, das gegenständliche Vertragsverhältnis sei abgabenrechtlich als Werkvertrag anzusehen. Die nunmehrige Verantwortung dürfte vor dem Hintergrund der Verjährung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge zu verstehen sein. Abgesehen davon wurden die portugiesischen Arbeitnehmer bei der portugiesischen Sozialversicherungsanstalt angemeldet (*Ludwig, ecolex 1994, 421; LStR 2002 Rz. 924*) und diese traten offenbar mit einem portugiesischen Unternehmen in Kontakt. Selbst wenn diese hilfsweise erhobene Behauptung der eigenen Arbeitgebereigenschaft der ausländischen Arbeitnehmer zutreffen sollte, bleibt unerklärlich, warum dann deutlich über dem Lohnaufwand liegende Vergütungen an die ausländischen Rechtsträger ausbezahlt wurden, weshalb diesem Einwand keine hinreichende Glaubwürdigkeit beigemessen wird.

Die bw. Argumentation, der Geschäftsführer der ausländischen Gesellschaft sei gleichzeitig weisungsgebundener Dienstnehmer der Bw. und daher seien deren Dienstnehmer (portugiesische Arbeitnehmer) der Bw. gegenüber weisungsgebunden, vermag sich der Unabhängige Finanzsenat nicht anzuschließen. In der weiteren Folge relativiert die Bw. ihre Ausführungen zum Weisungsrecht, in dem sie ausführt, dass sich nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung (VwGH 27. Oktober 1976, [85/14/0010](#) und 19. Dezember 2002, 99/15/0191) in Fällen der Arbeitskräfteüberlassung, der Beschäftiger ausnahmsweise dann als Arbeitgeber anzusehen sei, wenn ihm ein unmittelbares (nicht nur vom Gesteller abgeleitetes) Weisungsrecht zustehe. Die bloße gesellschaftsrechtliche Verflechtung allein, vermag ein derartiges (selbständiges) Weisungsrecht nicht zu begründen. Ebenso sind die Ausführungen für die Beurteilung der Arbeitgebereigenschaft als bedeutsam erachteten Kriterien, inwieweit die erbrachte Leistung einen wesentlichen Bestandteil der Unternehmensaktivität der Leistungsempfängers darstelle, welches Unternehmen Verantwortung und Risiken für die Arbeitsergebnisse der natürlichen Person trage, wer die Leistungserbringung kontrolliere, wer zu disziplinarrechtlichen Maßnahmen berechtigt sei, auf den gegenständlichen Sachverhalt (Einsatz von ausländischen Verspachtlern und Maurern auf inländischen Baustellen) von sehr untergeordneter Bedeutung, weil diese das Vorliegen von Leiharbeit im Regelfall ausschließen. Bei der von der Bw. intendierten Interpretation wäre Leiharbeit, Personalleasing, Zeitarbeit, etc. gerade bei hauptsächlich nachgefragten handwerklichen Tätigkeiten einfacher Art in Industrie und Gewerbe dann geradezu ausgeschlossen. Daher ist bei der Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse auch auf branchenübliche Verhältnisse Bedacht zu nehmen. Das Gefahrenrisiko liegt im Gegensatz zum Werkvertrag ausschließlich beim Gestellungsnehmer unter dessen Leitung auch die Arbeiten ausgeführt werden (VwGH 27. September 2000, [96/14/0126](#)).

Die Haftung der Bw. nach innerstaatlichem Recht steht aufgrund der erwähnten Bestimmungen ([§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) und [§ 100 Abs. 2 EStG 1988](#)) jedenfalls fest, da sämtliche dort enthaltenen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind. In einem weiteren Schritt ist zu untersuchen, ob die erwähnten Einkünfte aufgrund eines anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens an der Quelle zu entlasten sind. Diese 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 (*Loukota, Internationale Steuerfälle. Rz 722f*). Allerdings kann dieses nicht willkürlich, sondern nur unter bestimmten Voraussetzungen ausgeübt werden. Bis zum Inkrafttreten der [DBA-Entlastungsverordnung](#) am 1.7.2005 (BGBI. 92/2005 idF BGBI. 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.

Für Zeiträume vor Inkrafttreten der DBA-Entlastungs-VO konnte jedoch grundsätzlich eine Entlastung an der Quelle, sofern 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 hätte die Bw. 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.

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 auch bei (offensichtlichem) Vorliegen eines ausländischen Vertragspartners der Steuerabzug vorzunehmen ist.

Der Bw. ist insoweit zuzustimmen, dass zu prüfen ist, ob Abkommensrecht dem entgegensteht, wobei 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*). 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 das DBA dem entgegensteht. Dass bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung besteht und in ihrem Rahmen - auch aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht - behördlicherseits gefordert werden kann die Abkommensberechtigung von Geschäftspartnern nachzuweisen, will man das Haftungsrisiko ausschließen, ist durch höchstgerichtliche Rechtsprechung (VwGH 19. Oktober 2006, [2006/14/0109](#); BFH 19.11.2007, 1 B 181/07) gedeckt.

Was die Rekurrenz der Bw. auf das *EuGH-Urteil vom 3. Oktober 2006, C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH* anlangt, ist ihr Folgendes zu erwidern:

Das Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienende Haftungsregelung stellen ein legitimes und geeignetes Mittel dar, die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen, um zu verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Leistungserbringung unversteuert bleiben. Im Übrigen stellt der Steuerabzug ein verhältnismäßiges Mittel zu Betreibung steuerlicher Forderungen des Besteuerungsstaates dar (vgl. Rz. 36, 37 *EuGH-Urteil aaO*).

Was die Berücksichtigung von Betriebsausgaben anlangt, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass ein generelles undifferenziertes innerstaatliches Abzugsverbot, nach denen der Dienstleistungsempfänger, der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung ist, dem Unionsrecht widerspricht. Zur Frage, inwieweit eine Beschränkung des Dienstleistungsverkehrs vorliegt, weil der Dienstleistende bei der Steuerbehörde des Tätigkeitsstaates eine Freistellungsbescheinigung vorzulegen hat, bejaht dies der EuGH grundsätzlich, vermeint aber, diese Beschränkung sei im Hinblick auf die Gewährung des ordnungsgemäßen Funktionieren des Steuerabzugsverfahrens gerechtfertigt (vgl. Rz. 59, *EuGH-Urteil aaO, EuGH 22. Dezember 2008, C-282/07, Truck Center SA*). Weiters sei die Geltendmachung der Dienstleistungsfreiheit an folgende Voraussetzungen gebunden: Die Dienstleistung muss innerhalb der Union erbracht werden. Der Dienstleister muss die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates besitzen **und** in einem Land der Union **ansässig** sein (vgl. Rz. 67 *EuGH-Urteil, ausdrücklich bestätigend VwGH 4. März 2009, 2008/15/0275*). Die Bw. wurde im erstinstanzlichen Verfahren ausdrücklich aufgefordert für die Streitjahre eine Ansässigkeitsbescheinigung beizubringen. Die Bezugnahme auf die bereits vorlegte Bestätigung, in der die Ansässigkeitsklausel nach dem DBA gestrichen wurde und außerdem nachfolgende Kalenderjahre (2005) betrifft, ist daher nicht ausreichend. In diesem Zusammenhang darf auch darauf hingewiesen werden, es ist Sache des Steuerpflichtigen, der nationales Recht durch die Dienstleistungsfreiheit verdrängt wissen will, die Mitgliedstaaten-Staatsangehörigkeit nachzuweisen oder glaubhaft zu machen hat.

Selbst im Falle der Anwendung der Dienstleistungsfreiheit, wenn man die gesellschaftsrechtliche Registrierung im Sitzstaat als ausreichend ansieht, wird die Rechtsauffassung vertreten, im Abzugs- und hierzu akzessorischen Haftungsverfahren kann eine Schätzung abzugsfähigen Aufwands nicht in Betracht kommen. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es zur Herstellung der Unionskonformität notwendig, aber auch ausreichend, wenn im Abzugsverfahren nur die im unmittelbaren Zusammenhang mit der steuerpflichtigen Tätigkeit stehenden, vom Vergütungsgläubiger „mitgeteilten“ Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Auf die Frage, ob der Bw. von den ausländischen Gesellschaften entsprechende Ausgaben „mitgeteilt“ wurde, war nicht näher einzugehen, zumal die Bw. keine derartige Prozessbehauptung aufgestellt hat bzw. aufstellen konnte, zumal in Zeitpunkt der Auszahlung der Arbeitslöhne die darauf abzielende Judikatur noch nicht bekannt war. Eine weiter gehende Einschränkung dahin, dass auch vom Vergütungsgläubiger nicht mitgeteilte Betriebsausgaben zu schätzen und in Abzug zu bringen wären, erfordert der Anwendungsvorrang des Unionrechts nicht. Vielmehr könne der Steuerschuldner seine Erwerbsaufwendungen im Nachhinein im Rahmen des Erstattungsbegehrens geltend machen (BFH 5.5.2010, I R 104/08).

Abgesehen davon übersieht die haftungspflichtige Bw., dass gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 4 TS 1 EStG 1988](#) die vom **ausländischen Unternehmen** an die **ausländischen Arbeitskräfte** ausbezahlten Arbeitslöhne als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der inländischen Besteuerung (Tätigkeit im Inland) unterliegen, deren Erfassung nach dieser Ziffer **nur** zu unterbleiben hat, wenn die Einkünfte wirtschaftlich bereits nach Z 3 erfasst wurden. Da seitens des ausländischen Unternehmens kein inländischer Lohnsteuerabzug in Österreich erfolgt ist, hat nach der Konzeption des EStG (§ 98 Abs. 1 Z 3 TS 5 und § 98 Abs. 1 Z 4 letzter Satz) **eine indirekte Besteuerung der Arbeitslöhne durch Vornahme eines Steuerabzugs von Arbeitsgestellungsvergütungen** zu erfolgen. Wenn aber der von den Arbeitsgestellungsvergütungen vorzunehmende Steuerabzug der steuerlichen Erfassung der darin wirtschaftlich enthaltenen Arbeitslöhne dient, kann diese Besteuerung nicht dadurch umgangen werden, dass unter Berufung auf die in [§ 99 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) zugelassene Nettoabzugsbesteuerung genau dieses Besteuerungssubstrat – nämlich die vom Gesteller an die Arbeitnehmer gezahlten Arbeitslöhne - als abzugsfähig angesehen wird und damit der Steuerabzug auf den dem Gesteller verbleibenden Gewinnaufschlag eingeschränkt wird, der u.U. kraft DBA-Rechts wieder rückforderbar wäre. Denn § 99 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 lässt keine dem § 98 EStG 1988 im Widerspruch stehende Auslegung zu, die den Gesetzesauftrag zur steuerlichen Erfassung der Arbeitslöhne ausländischer Arbeitskräfte in sein Gegenteil verkehrt. Eine ausdrückliche und stillschweigende Zustimmung des EuGH zu derartigen Umgehungsgestaltungen der Vermeidung von Steuerpflicht kann dem Unionsrecht nicht zugesonnen werden. Eine Anerkennung von Werbungskosten von Ausgaben mit Inlandsbezug, die mangels inländischer Ansässigkeit und fehlende zum Abzug verpflichtete inländische auszahlenden Stelle (hier: Auszahlung von Arbeitslöhnen durch einen ausländischen Rechtsträger für im Inland erbrachte Arbeitsleistungen) wurde vom EuGH nicht behandelt. Zu der von der Bw. georteten Einschränkung der Dienstleistungsfreiheit bzw. Diskriminierung ausländischer gegenüber inländischen Wirtschaftsteilnehmern darf daran erinnert werden, dass inländische bei der Auszahlung von Arbeitslöhnen abgabenrechtlichen Verpflichtungen wie der Abfuhr von Lohnabgaben unterliegen. Eine von der Bw. intendierte Auslegung hätte zur Folge, dass ausländische Gestellungsunternehmen u.U. sogar bevorzugt würden, als sie nicht zum Lohnsteuerabzug verhalten werden und somit ungeschmälert Arbeitslöhne für im Inland verrichtete Tätigkeiten auszahlen könnten. Das inzidente Vorbringen der Bw. im Eventualantrag der Geltendmachung von abzugsfähigen Werbungskosten (Arbeitslöhne an ausländische Arbeitnehmer) geht offenbar von der Vorstellung aus, diese seien als Betriebsausgaben der ausländischen Gesellschaft anzuerkennen und keiner inländischen Besteuerung zu unterwerfen. Die Besteuerung erfolgt im gegenständlichen Fall daher indirekt durch die Nichterkennung der dem Grunde nach

bestehenden Abzugsfähigkeit mangels Vorliegen eines Besteuerungsnachweises der inlandsbezogenen Einnahmen, die beim Letztempfänger nicht erfasst werden können.

Im Zusammenhang zwischen der Abzugsbesteuerung und der durch die EuGH-Judikatur veranlassten Relativierung des Bruttobesteuerungskonzeptes bleibt allerdings zu bedenken, dass der UFS den als Werbungskosten veranlassten Lohnaufwendungen nicht prioritär die Abzugsfähigkeit abspricht, denn diese wurden ja dem Gestellungsunternehmen als Teil des von diesem zu tragenden Lohnaufwandes ersetzt und stellen daher dessen Einnahmen dar. In einem zweiten Schritt wird allerdings - wie vorhin erwähnt - mangels Vorliegens eines ausreichenden Besteuerungsnachweises durch die Verweigerung dessen Abzuges die bislang nicht vorgenommene und daher fehlende Besteuerung des „zweiten Einkünfteflusses“ seitens des ausländischen Unternehmens für die an die ausländischen Arbeitnehmer für ihre Inlandstätigkeit ausbezahlten Arbeitslöhne gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 EStG „nachgeholt“. M.a.W. wird die Bw. im Wege der Abzugsteuer nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 für die unterlassene Besteuerung der Arbeitslöhne durch die ausländische Gesellschaft zur Haftung herangezogen. Es wäre der Bw. unbenommen geblieben, die ausländische Gesellschaft, mit der sie sogar über ihren Gesellschafter verbunden ist, zu einem der inländischen Lohnsteuer entsprechenden Steuerabzug vom Arbeitslohn zu veranlassen und die entsprechenden Besteuerungsnachweise vorzulegen, wofür sie auch ausdrücklich zweimal aufgefordert wurde.

Vor diesen Grundüberlegungen beruht auch die in Umsetzung des Unionsrechts durch BBG 2007 eingeführte Möglichkeit der sog. Netto-Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, welche durch folgende „Sicherungseinrichtung“ ergänzt wurde: Ist der **Empfänger** der (vom beschränkt Steuerpflichtigen) als Ausgaben geltend gemachten Beträge selbst **beschränkt steuerpflichtig** und sind diese Beträge höher als 2.000 €, ist ein Abzug (Netto-Abzugsteuer) nur dann zulässig, wenn die steuerliche Erfassung beim Empfänger der Ausgaben ausreichend sichergestellt ist. Mit dieser Sicherungseinrichtung soll insbesondere verhindert werden, dass die von beschränkt Steuerpflichtigen ausbezahlten Bezüge zunächst zwar als Ausgaben abgezogen, bei den Empfängern steuerlich aber nicht erfasst werden (*Mayr, RdW 2007/269*).

Was nun die von der Bw. geortete vermeintlich rückwirkende Anwendung steuerlicher Vorschriften anlangt, ist dieser zu erwidern, dass sich bereits aus dem Vorgesagten kein Widerspruch der Anwendung innerstaatlichen Normen mit dem Unionsrecht ergibt, wenn durch die Vornahme des Steuerabzuges an der Quelle eine Sicherung des inländischen Besteuerungsanspruches (Besteuerung von Arbeitslöhne, für im Inland geleistete Arbeiten, die durch einen ausländischen Rechtsträger zur Auszahlung gelangt sind) erfolgt, zumal die Vornahme des Steuerabzuges II auch auf Grund bisheriger Vorschriften im Streitzeitraum vorgenommen werden kann und durch die Gesetzesänderung lediglich eine Präzisierung und

Erleichterung im Hinblick auf niedrigere Einkünfte zu Gunsten der Abzugsverpflichteten erfährt, zumal bei diesen Einkünften auch ein eventuelles Rückerstattungsverfahren vermieden werden kann.

Die Geltendmachung der Haftung liegt grundsätzlich im Ermessen des Finanzamtes (*Marschner in: Jakom, EStG⁵, 2012, § 100, Rz. 4, Doralt/Ludwig, EStG⁶, § 100, Rz 5*), daher erscheint es unbillig, sämtliche geltend gemachte Werbungskosten vom Abzug auszuschließen. Im Detail handelt es sich um ausdrücklich konkretisierte Beiträge an die portugiesische Sozialversicherungsanstalt sowie um Arbeitslöhne (Jahr) an einzelne Arbeitnehmer unter 2.000 €.

Was den einen halben Tag vor Eröffnung der vertragten mündlichen Berufungsverhandlung gestellten Beweisantrag anlangt, ist auszuführen, dass er sich nahtlos in das Bild der zögerlichen Verfahrensbeteiligung der Bw. fügt (Vorhaltsbeantwortung erst einen Tag vor Beginn der mündlichen Berufungsverhandlung, monatelange Untätigkeit, Vorlage ungeeigneter, unvollständiger und unsortierter Buchhaltungsunterlagen, um eine Verfahrenserstreckung zu erreichen, Ankündigung der Vorlage weiterer Unterlagen, Einreichung von Aufstellungen erst einen Tag vor der mündlichen Verhandlung in Reaktion auf den zweiten Vorhalt vom 6. Dezember 2012) und darauf hindeutet, dass die Bw. trotz fortgeschrittenener Verfahrensdauer einen weiteren Versuch unternommen hat, den Schluss der mündlichen Verhandlung zu vereiteln, indem sie weitere Beweisanträge (Vernehmung von fünf näher bezeichneten Angestellten ihrer Firma, wobei bemerkt wird, dass diese ohnehin am Verhandlungstag nicht stellig gemacht worden sind, zu einem Beweisthema - Auszahlung von Beträgen an ausländische Arbeitnehmer durch Vorarbeiter ihrer Firma - stellt, das von der Amtspartei dem Grunde nach nicht weiter bestritten wurde. Gemäß [§ 183 Abs. 3 BAO](#) ist von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig erkannt werden oder unerheblich sind. Daher war anzunehmen, dass der Beweisantrag in offenkundiger Prozessverschleppungsabsicht gestellt wurde.

Die Bemessungsgrundlagen und Abgaben werden wie folgt ermittelt:

	S 2000	S 2001	€ 2002
auszahlte Beträge	14.568.040,00	15.108.969,00	474.887,00
Kürzung durch BP	-2.822.816,00	-2.807.319,04	-92.310,00
SV Portugal	0,00	-165.555,72	-7.194,04
Pos. 31 (2000)	-4.523,58	0,00	0,00
Pos. 31 (2000)	-4.014,33	0,00	0,00
Pos. 44 (2000)	-23.509,86	0,00	0,00
Pos. 113 (2000)	-20.878,00	0,00	0,00
Pos. 2 (2001)	0,00	-25.442,68	0,00

Pos. 15 (2001)	0,00	-19.964,04	0,00
Pos. 42 (2001)	0,00	-27.028,26	0,00
Pos. 135 (2001)	0,00	-1.592,18	0,00
Pos. 9 (2002)	0,00	0,00	-1.999,11
	11.692.298,23	12.062.067,08	373.383,85
davon 20%	2.338.459,65	2.412.413,42	74.676,77
in €	169.942,49	175.316,92	74.676,77

Graz, am 28. Jänner 2013