



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH, vertreten durch B-WT, vom 29. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 4. Juni 2009 betreffend Haftung für Abzugssteuer gem. [§ 99 EStG 1988](#) für den Zeitraum 1. Jänner 2007 bis 31. Dezember 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, nachfolgend Bw abgekürzt, ist im Baunebengewerbe tätig. Im Zuge einer Nachschau gem. [§ 144 BAO](#) stellte der Prüfer sinngemäß Folgendes fest: Die Bw habe in den geprüften Jahren an ein deutsches Personalgestellungsunternehmen grundsätzlich abzugssteuerpflichtige Vergütungen für die Überlassung von Arbeitskräften bezahlt. Auf Antrag des deutschen Unternehmens habe das zuständige Finanzamt zeitlich befristet eine Entlastung an der Quelle gestattet. Für Vergütungen bzw Zeiträume während des Jahres 2007, die von den dem deutschen Personalgestellungsunternehmen ausgestellten Befreiungsbescheiden, die der Bw in Kopie vorliegen, nicht abgedeckt seien (1.1. – 31.3. und 1.7. – 31.12.2007), bestehe die Verpflichtung zum Steuerabzug. Da die Bw als Schuldnerin der entsprechenden Einkünfte ihrer gesetzlichen Abfuhrverpflichtung nicht nachgekommen sei, werde sie für die für die fragliche Zeit nicht entrichtete Abzugssteuer in Höhe von 9.706,40 € zur Haftung herangezogen.

Die Bw erhob Berufung. In ihr brachte sie Folgendes vor: In den beiden Bescheiden des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart sei für bestimmte Zeiträume festgestellt worden, dass für Arbeitsgestellungsvergütungen die ordnungsgemäßen Voraussetzungen für eine abkommenskonforme Steuerentlastung an der Quelle gegeben seien. Voraussetzung für eine Steuerentlastung an der Quelle sei der Nachweis, dass die freigestellten Einkünfte tatsächlich einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person zugeflossen seien. Dieser Nachweis sei jedenfalls für die bescheidmäßig abgedeckten Zeiten erbracht worden. Darüber hinaus reichten aber nach den Einkommensteuerrichtlinien (EStR Rz 8023) Ansässigkeitsbescheinigungen bis zu einem Jahr vor bzw nach Bezug der Einkünfte aus, die Ansässigkeit des Unternehmens nachzuweisen. In Anlehnung daran sei der erforderliche Nachweis durch die beiden bereits erwähnten Bescheide hinsichtlich des gesamten Streitjahres als erbracht anzusehen. Die Abzugsteuer sei ihr daher zu Unrecht vorgeschrieben worden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit einer ausführlich begründeten Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Begründend führte es zusammengefasst aus, die Bw verkenne die Bedeutung einer Ansässigkeitsbescheinigung einerseits, durch welche die Abkommensberechtigung nachgewiesen werde, und eines Freistellungsbescheides andererseits, durch welchen die Entlastung an der Quelle bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen bescheidmäßig gestattet werde. Beides dürfe nicht vermengt werden. Die Befreiung von der Abfuhrverpflichtung sei im Streitjahr auf den im Befreiungsbescheid vom 8.5.2007 genannten Zeitraum beschränkt.

Die Bw erhob Vorlageantrag. In ihm brachte sie ergänzend vor, selbst in der Berufungsvorentscheidung werde ausgeführt, dass eine Bescheinigungserteilung innerhalb eines Jahres noch als zeitnahe anzusehen sei. Diese Regelung würde aber keinen Sinn machen, wären lediglich die im Freistellungsbescheid angeführten Zeiträume abzugsbefreit.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw bestreitet nicht, dass sie hinsichtlich der an den deutschen Personalgesteller bezahlten Vergütungen grundsätzlich verpflichtet war, die Abzugsteuer gem. [§ 99 EStG 1988](#) abzuführen. Sie steht allerdings im Ergebnis auf dem Standpunkt, Voraussetzung für eine vom Abfuhrpflichtigen gleichsam wahlweise durchführbare Steueranlastung an der Quelle sei der beliebig führbare und von ihr durch Vorlage eines zeitnahen Freistellungsbescheides erbrachte Nachweis, dass die freigestellten Einkünfte einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person zugeflossen sind.

Der Standpunkt der Bw findet in der vor Ergehen der [DBA-Entlastungsverordnung](#) geltenden Rechtslage, nicht aber in jener, die für das Streitjahr zur Anwendung gelangt (BGBl III 92/2005 idF BGBl II 44/2006) Deckung. Die maßgebliche Bestimmung lautet auszugsweise wie folgt:

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

[.....]

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

[.....]

(3) Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart kann über Antrag eines abkommensberechtigten Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens bei Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung zeitlich befristet durch Bescheid eine Entlastung an der Quelle zulassen, wenn sichergestellt ist, dass keine Umgehungsgestaltung vorliegt und das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen oder der inländische Gestellungsnehmer (Beschäftigter) für die überlassenen Arbeitskräfte die Pflichten des Arbeitgebers im Sinne der [§§ 76, 78, 79, 80, 82, 84 und 87 EStG 1988](#) wahrnimmt. Gestellungsnehmer können die Arbeitskräftegestellungsvergütungen von der Besteuerung für jene Zeiträume entlasten, für die ihnen eine Kopie des Bescheides vorliegt.

Der Wortlaut der zitierten Regelung besagt klar und eindeutig, dass eine Entlastung an der Quelle unzulässig ist, wenn Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt werden, außer dem Gestellungsnehmer liegt für die jeweiligen Zeiträume die Kopie eines entsprechenden Bescheides vor, mit dem das zuständige Finanzamt auf Antrag des Personalgestellers eine Entlastung an der Quelle für zulässig erklärt hat. Oder mit anderen Worten: Soweit ein DBA wie das anzuwendende in [Art. 27 Abs. 1 DBA Deutschland](#) eine Klausel enthält, wonach das Recht zur Vornahme eines Steuerabzugs nicht durch das DBA berührt wird, ist nicht nur innerstaatlich, sondern auch zwischenstaatlich betrachtet grundsätzlich zwingend der volle Steuerabzug vorzunehmen und der Steuerschuldner auf das Rückerstattungsverfahren zu verweisen (Jakom/*Marschner* EStG, 2011, § 99 Rz 7, 43, 52, § 101 Rz 3; taxlex 2006, 273; SWI 11/2005, 511), es sei denn, eine Entlastung an der Quelle ist bescheidmäßig befristet zugelassen worden (Jakom/*Marschner* EStG, 2011, § 99 Rz 57).

Aus der in Abs. 3 der obzitierten Bestimmung vorgesehenen Ausnahmeregelung erhellt aber auch, dass es nicht allein – wie die Bw meint – um die Abkommensberechtigung des ausländischen Personalgestellers geht. Vielmehr geht es darüber hinaus auch um die Sicherstellung, dass keine Umgehungsgestaltung vorliegt und das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen oder der inländische Gestellungsnehmer für die überlassenen Arbeitskräfte die Pflichten des Arbeitgebers wahrnimmt. Dies wiederum stellt die Rechtfertigung für die grundsätzlich verbotene Diskriminierung beschränkt Steuerpflichtiger gegenüber unbeschränkt

Steuerpflichtigen dar (vgl. Jakom/*Marschner* EStG, 2011, § 99 Rz 6; EuGH 22.10.2008, Rs. [C-282/07](#), *Truck Center*, BFH 29.11.2007, I B 181/07; VwGH 19.10.2006, [2006/14/0109](#)).

Die oben dargestellte Rechtslage ist im Übrigen auch den Bescheiden des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart zu entnehmen, die auf Antrag der deutschen Gestellerin ergangen sind und in Kopie der Bw vorliegen mussten. Im ersten Absatz des Bescheides vom 8.5.2007 ist der Zeitraum sogar fettgedruckt hervorgehoben, für den bestätigt wird, dass die Voraussetzungen für eine abkommenskonforme Steuerentlastung an der Quelle vorliegen. Auch aus dem dritten Absatz wird unmissverständlich klar, dass die Bescheide einen zeitlich eingeschränkten Anwendungsbereich haben. Schließlich enthält der Begründungsteil die Auflage, dass die lohnsteuerliche Erfassung der überlassenen Arbeitskräfte sicherzustellen ist.

Das Finanzamt hat – wie sich gezeigt hat – zu Recht das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen für die Erlassung eines Haftungsbescheides bejaht. Indem es von dem ihm eingeräumten Ermessen Gebrauch gemacht und vorrangig auf den im Inland ansässigen Abzugspflichtigen gegriffen hat, vermag es sich auf eine prominente Lehrmeinung zu berufen (Doralt/Ludwig, EStG¹⁵ § 100 Tz 5). Da die Bw keine gegenteiligen Billigkeitsüberlegungen vorgetragen hat, bestätigt die Berufungsbehörde auch in diesem Punkt die erstinstanzliche Entscheidung.

Feldkirch, am 9. Jänner 2012