

## Haftung für Abzugssteuer bei beschränkter Steuerpflicht

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), Universität Linz / Mag. Bernhard Renner, BFG



Die Einkommensteuer für Einkünfte aus der Gestellung ausländischer Arbeitskräfte zur inländischen Arbeitsausübung war gemäß § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 wegen Unzulässigkeit einer Entlastung an der Quelle (iSd DBA-EntlastungsVO) durch Steuerabzug zu erheben, was aber unterlassen worden ist. Die inländische Gestellungsnehmerin als Schuldnerin dieser Einkünfte wurde daher nach Ansicht des BFG zu Recht zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr dieser Steuerabzugsbeträge herangezogen. Der gegenständliche Fall wirft auch Fragen auf, inwieweit die Tatbestände der Vorschreibung bzw Haftung derartiger Abzugssteuern iSd § 100 EStG 1988 mit jenen iSd § 95 EStG 1988 iZm der Vorschreibung von KEST vergleichbar sind.

BFG 19. 11. 2014, RV/3100049/2011, §§ 98 ff EStG 1988  
Revision nicht zugelassen



### 1. Der Fall

Die Beschwerdeführerin betreibt im Inland ein Hotel. Seitens der Abgabenbehörde wurde festgestellt, dass in Tschechien ansässige Arbeitnehmer, die ein tschechisches Arbeitskräftegestellungsunternehmen (Gesteller) zur Arbeitsausübung entsandt hatte, inländische Arbeitsleistungen erbrachten. Ein Steuerabzug gem § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 von den an das Gestellungsunternehmen bezahlten Vergütungen wurde von der Beschwerdeführerin unterlassen. Mit „Haftungs- und Abgabenbescheiden“ wurde diese zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Abzugssteuer herangezogen.



Die dagegen erhobene Beschwerde bestritt unter Bezugnahme auf das DBA mit Tschechien die Rechtmäßigkeit dieser Heranziehung zur Haftung mit dem Argument, „*kraft fehlender Betriebsstätte und Nichtüberschreiten der 183 Tage wird Österreich das Besteuerungsrecht entzogen*“.

### 2. Die Entscheidung

#### 2.1. Allgemeine Rechtslage zur beschränkten Steuerpflicht



Gemäß § 98 Abs 1 Z 3 Satz 1 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb grundsätzlich nur im Fall einer inländischen Betriebsstätte, eines im Inland bestellten ständigen Vertreters oder im Inland vorliegenden unbeweglichen Vermögens. Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung sind gem § 98 Abs 1 Z 3 letzter Satz EStG 1988 jedoch auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

§ 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 normiert bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung eine Abzugssteuerpflicht, wobei der Schuldner der Einkünfte (Gestellungsnehmer) für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabsetzbeträge gem § 100 Abs 2 EStG 1988 haftet.

#### 2.2. Arbeitskräftegestellung

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.<sup>1)</sup> Rechte und Pflichten aus dem Dienstvertrag, Lohnzahlung und -verrechnung sowie Verantwortung für Sozialversicherungsbelange des Arbeitnehmers liegen dabei typischerweise weiter beim Gesteller.

An Sachverhalt liegt dem Beschwerdefall zugrunde, dass ein ausländisches (tschechisches) Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen seine bei ihm angestellten Arbeitskräfte einem inländischen Unternehmen (Beschwerdeführerin) auf Basis eines Arbeitskräftegestellungsvertrags gegen eine entsprechende Vergütung für einen bestimmten Zeitraum überlassen hat. Nach Art der vollbrachten Leistung liegt eine sogenannte Passivleistung vor, schuldete doch der entsendende tschechische Unternehmer (Gesteller) der aufnehmenden Beschwerdeführerin (Gestellungsnehmerin) die vorübergehende Überlassung der Arbeitskraft eines Dienstnehmers bestimmter Qualifikation gegen Erhalt einer Gestellungsvergütung als Gegenleistung.

## 2.3. Zulässigkeit der Haftungsinanspruchnahme nach innerstaatlicher Rechtslage

Die Entscheidung darüber, ob vom Finanzamt zu Recht mit dem jeweils angefochtenen „Haftungs- und Abgabenbescheid“ die Beschwerdeführerin (Gestellungsnehmerin = Schuldnerin der Einkünfte) zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge iSd § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 herangezogen hat, ist nach folgender innerstaatlicher Rechtslage zu treffen.

Aus § 98 Abs 1 Z 3 EStG 1988 ergibt sich, dass Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung auch dann steuerpflichtig sind, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter bestellt ist. Nach § 99 Abs 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben (Abzugssteuer). § 99 Abs 1 Z 5 EStG normiert bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung eine Abzugssteuerpflicht, wobei der Schuldner der Einkünfte (Gestellungsnehmer) für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge haftet. Nach dieser innerstaatlichen Rechtslage ist somit davon auszugehen, dass die Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 98 Abs 1 Z 3 EStG 1988) unterliegen und diese Einkommensteuer gem § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 durch Steuerabzug zu erheben ist (Abzugssteuer).

## 2.4. Österreichisches Besteuerungsrecht aufgrund des DBA und der DBA-EntlastungsVO

Zur Frage, ob aufgrund der Bestimmungen des DBA mit der Tschechischen Republik allenfalls kein österreichisches Besteuerungsrecht bestand, war nach Ansicht des BFG von folgender allgemeiner Rechtslage auszugehen. Ob überhaupt und inwieweit ein österreichische Besteuerungsrecht durch das zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Einkommensteuer und vom Vermögen zwischen der Republik Österreich und der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik abgeschlossene Abkommen,<sup>2)</sup> das nach Ansicht des BFG im Streitzeitraum (nach Ansicht des BFG) mangels Abschlusses eines eigenen DBA im Verhältnis zur Tschechischen Republik anwendbar war, teilweise eingeschränkt oder überhaupt aufgehoben wird, ergibt sich aus den Bestimmungen dieses DBA. Allerdings gibt es zur Herstellung einer DBA-konformen Besteuerung generell zwei Möglichkeiten:

1. volle Besteuerung nach innerstaatlichem Recht mit anschließender (bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen) Steuerrückerstattung an den beschränkt Steuerpflichtigen oder
2. direkte DBA-konforme Besteuerung durch Steuerentlastung an der Quelle.

<sup>1)</sup> Vgl VwGH 20. 12. 1972, 2340/71, VwSlg 4473; 27. 9. 2000, 96/14/0126.

<sup>2)</sup> Vom 7. 3. 1978, BGBI 1979/34, vgl aber auch unten FN 16.

Zur Durchführung von DBA besteht auf deren Grundlage ab 1. 7. 2005 eine entsprechende innerstaatliche Regelung.<sup>3)</sup> Diese für das gesamte Netz an österreichischen DBA einheitlich anzuwendende DBA-EntlastungsVO<sup>4)</sup> regelt, ob und unter welchen Bedingungen eine unmittelbare Entlastung des beschränkt Steuerpflichtigen durch den Vergütungsschuldner (vom Abfuhrpflichtigen) durchgeführt werden darf und unter welchen Gegebenheiten eine Entlastung erst durch ein Rückerstattungsverfahren durch die Finanzverwaltung möglich ist. Diese DBA-Entlastungsverordnung hat (auszugsweise) folgenden Inhalt:

„§ 1. Sind Einkünfte von im Ausland ansässigen Personen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen ... von einer inländischen Abzugsbesteuerung zu entlasten, kann diese Entlastung in unmittelbarer Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (...) vom Vergütungsschuldner (vom Abfuhrpflichtigen) herbeigeführt werden (Entlastung an der Quelle). Der Vergütungsschuldner ist in diesem Fall verpflichtet, die Richtigkeit der Unterlassung oder Einschränkung des Steuerabzuges zu beweisen oder nach Maßgabe des § 238 BAO glaubhaft zu machen. (...)

§ 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 Personenüberlassung 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 (Beschäftiger) für die überlassenen Arbeitskräfte die Pflichten des Arbeitgebers (...)“

Verordnet somit § 5 Abs 1 Z 4 der DBA-EntlastungsVO zur Durchführung von DBA auf deren Grundlage und damit zur Durchführung des DBA mit der Republik Tschechien, dass eine Entlastung an der Quelle für den Fall unzulässig ist, „wenn Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsüberlassung gezahlt werden (ausgenommen konzerninterne Personalüberlassung von Angestellten)“, und ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass der Ausnahmefall der konzerninternen Personalüberlassung zutrifft bzw ein Zulassungsbescheid iSd § 5 Abs 3 DBA-EntlastungsVO vorliegt, kann mit den Bestimmungen des DBA der unterbliebene Steuerabzug nicht begründet und gerechtfertigt werden. Mit der ab 1. 7. 2005 in Kraft getretenen VO besteht nämlich zur Durchführung der DBA eine innerstaatliche Regelung, ob überhaupt und unter welchen Bedingungen eine unmittelbare Entlastung des beschränkt steuerpflichtigen Einkünfteempfängers durch den Vergütungsschuldner (vom Abfuhrpflichtigen) an der Quelle durchgeführt werden darf. Demzufolge vermag schon aus diesem Grund der mit dem DBA begründete Beschwerdeeinwand, mangels fehlender Betriebsstätte iSd DBA mit Tschechien und mangels Überschreitens der 183 Tage gemäß DBA mit Tschechien werde Österreich das Besteuerungsrecht entzogen, keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide zu begründen, liegt doch zweifellos keiner der beiden Ausnahmetatbestände vor, der nach der DBA-EntlastungsVO bei der streitgegenständlichen Arbeitskräftegestellung zur inländischen Arbeitsausübung eine Entlastung an der Quelle zulassen und damit die unterlassene Abzugsbesteuerung rechtfertigen würde.<sup>5)</sup> Damit war für das BFG das Schicksal des Beschwerdefalls bereits entschieden. War nämlich nach der DBA-EntlastungsVO zur

<sup>3)</sup> Vgl VwGH 23. 1. 2013, 2009/15/0174.

<sup>4)</sup> VO des Bundesministers für Finanzen, BGBl III 2005/92 idF BGBl III 2006/44, betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungen.

<sup>5)</sup> Vgl VwGH 23. 1. 2013, 2009/15/0174.

Durchführung des DBA eine Steuerentlastung an der Quelle unzulässig, war die Einkommensteuer für die Einkünfte iSd § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 durch Steuerabzug zu erheben und haftete gemäß § 100 Abs 2 EStG 1988 die Beschwerdeführerin als Schuldnerin der Gestellungseinkünfte für die Einbehaltung und Abfuhr des Steuerabzugs.

## 2.5. Anwendbarkeit der „183-Tage-Regel“

Soweit die Beschwerde mit der sogenannten „183-Tage Regel“ des DBA argumentierte, hielt dem das BFG entgegen, dass dem DBA CSSR keine Definition des Begriffs „Arbeitgeber“ zu entnehmen sei. Nach dem Wortlaut des Art 3 Abs 2 DBA CSSR ist das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten nur dann von Bedeutung, „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“. Letzteres trifft im Beschwerdefall zu, weil Art 15 Abs 2 lit b DBA CSSR für einen in Tschechien ansässigen Arbeitnehmer mit Einkünften aus einer in Österreich ausgeübten Tätigkeit das ausschließlich tschechische Besteuerungsrecht davon abhängig macht, dass „die Vergütung von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt wird“, der nicht in Österreich ansässig ist. Durch diese Einschränkung soll nach hM sichergestellt werden, dass der Tätigkeitsstaat sein Recht zur Besteuerung auch bei einer unter 183 Tage dauernden Tätigkeit behält, wenn die gezahlte Vergütung den Gewinn eines seiner Steuerhoheit unterliegenden Unternehmens geschmälert hat. Entscheidend ist demnach, dass die Vergütung von einem nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen und nicht bloß an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird.<sup>6)</sup> Der BFH<sup>7)</sup> hat – in Bezug auf DBA-Bestimmungen, die mit der hier anzuwendenden vergleichbar sind – wiederholt ausgesprochen, dass Arbeitgeber iSd Abkommensrechts nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein kann, die die Vergütungen für die ihr geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt. Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin vorgenommenen Kontrolle wurden diverse Unterlagen hinsichtlich der Beschäftigung tschechischer Arbeitskräfte vorgefunden. Nach den zwischen der Beschwerdeführerin als Auftraggeberin mit dem tschechischen Personalvermittlungsunternehmen und den jeweiligen Arbeitnehmern (Kellnern, Abwäscherinnen) abgeschlossenen Vereinbarungen wurde ein Bruttomonatslohn in bestimmter Höhe vereinbart, auf dessen Basis unter Benennung des Arbeiters für den jeweiligen Abrechnungszeitraum vom Personalvermittlungsunternehmen dem Auftraggeber der entsprechende Betrag in Rechnung gestellt wurde.

Außerdem lagen „Lohnabrechnungen“ vor, mit denen das tschechische Personalvermittlungsunternehmen unter Angabe des Gehaltsabrechnungszeitraums, des jeweiligen Arbeitnehmers, dessen im Hotelbetrieb geleisteter Arbeitszeit in Stunden und dem Arbeitslohn pro Stunde das Gehalt der einzelnen Arbeitskräfte ausgewiesen wurde mit der Bitte, dieses Gehalt auf ein bekanntgegebenes inländisches Bankkonto zu überweisen. Laut Lohnabrechnungen hat in manchen Monaten das Personalvermittlungsunternehmen das Gehalt der Arbeitnehmer bar erhalten und dessen Empfang auf der Lohnabrechnung quittiert. Daher ist davon auszugehen, dass das Gehalt der in den Arbeitsablauf des Hotelbetriebs eingegliederten und nach dem Dienstplan eingesetzten Arbeitskräfte von der Beschwerdeführerin wirtschaftlich getragen wurde. Dass die gezahlte Vergütung den Gewinn des der Steuerhoheit des Tätigkeitsstaates unterliegenden Unternehmens geschmälert hat, steht außer Zweifel. Arbeitgeber iSd des Abkommensrechts war demzufolge die Beschwerdeführerin, die die Gehälter für die ihr gegenüber geleistete nichtselbständige Tätigkeit wirtschaftlich getragen hat.<sup>8)</sup> Handelt

<sup>6)</sup> Vgl Zehetner/Dupal, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 141 f; vgl weiters Giesinger, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, SWI 2010, 3 (3 ff).

<sup>7)</sup> BFH 23. 2. 2005, I R 46/03, BSTB II 2005, 547.

<sup>8)</sup> VwGH 22. 5. 2013, 2009/13/0031; Novosel/Patloch, Die Arbeitgebereigenschaft bei grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestaltungen, ASOK 2014, 369 (369 ff).

es sich somit bei der in Frage stehenden Arbeitskräftegestellung unbestritten um eine passive Leistung und ist die Beschwerdeführerin (Gestellungsnehmerin) nach dem Abkommen mit CSSR als wirtschaftliche Arbeitgeberin der in ihrem Hotelbetrieb eingesetzten tschechischen Arbeitskräfte anzusehen, wurde doch das Gehalt von der im Tätigkeitsstaat ansässigen Gestellungsnehmerin wirtschaftlich getragen, so verbleibt das Besteuerungsrecht auch bei einer Aufenthaltsdauer unter 183 Tagen im Tätigkeitsstaat. Somit vermag der Beschwerdehinweis auf die 183-Tage-Regelung des DBA mit der CSSR im Hinblick auf den (wirtschaftlichen) Arbeitgeberbegriff im Sinne des Abkommensrechts keine Rechtswidrigkeit des gemäß § 99 Abs 1 Z 5 EStG erhobenen Steuerabzugs zu begründen.<sup>9)</sup>

## 2.6. Schlussfolgerung des Bundesfinanzgerichts

Wegen Unzulässigkeit einer Entlastung an der Quelle war die Einkommensteuer für die streitgegenständlichen Einkünfte aus der Gestellung von tschechischen Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gem § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 durch Steuerabzug zu erheben, der auch die Besteuerung der Arbeitslöhne einschloss (vgl § 98 Abs 1 Z 4 letzter Satz EStG 1988). Es war daher nicht rechtswidrig, wenn gem § 100 Abs 2 EStG 1988 die Beschwerdeführerin als Schuldnerin dieser Einkünfte zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr dieser Steuerabzugsbeträge herangezogen wurde.

## 3. Praxishinweise

### 3.1. Analyse der Entscheidung



In seiner Entscheidung<sup>10)</sup> führt das BFG eine schöne mehrstufige Analyse zur steuerlichen Behandlung der passiven Gestellung von Arbeitskräften (für weniger als 183 Tage) durch ein tschechisches Arbeitskräftegestellungsunternehmen an einen inländischen Gestellungsnehmer (Hotelbranche) durch. Basierend auf der – offenbar unbestrittenen gebliebenen – prinzipiellen beschränkten Steuerpflicht des Gestellungsentsgelts nach § 98 Abs 1 Z 3 EStG 1988,<sup>11)</sup> war lediglich strittig, ob der Steuerabzug nach § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 zu Recht unterblieben ist, wovon die Beschwerdeführerin aufgrund der Abkommensrechtslage ausgegangen ist:

1. Erhoben wird die Steuer bei Arbeitskräftegestellung gem § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 durch einen vom inländischen Gestellungsnehmer vorzunehmenden Steuerabzug „bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung“.<sup>12)</sup> Der 20%ige Steuerabzug bei Arbeitskräftegestellung nach § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 führt in diesen Fällen dazu, dass eine Erfassung der – allenfalls in Österreich steuerpflichtigen – Einkünfte der gestellten Arbeitnehmer aus nichtselbstständiger Arbeit nach dem letzten Satz des § 98 Abs 1 Z 4 EStG 1988 iS einer Vermeidung einer nationalen Doppelbesteuerung zu unterbleiben hat, weil die Einkünfte dann wirtschaftlich bereits als solche des Gestellers nach § 98 Abs 1 Z 3 EStG 1988 erfasst wurden.<sup>13)</sup>

<sup>9)</sup> Vgl VwGH 22. 5. 2013, 2009/13/0031.

<sup>10)</sup> BFG 19. 11. 2014, RV/3100049/2011.

<sup>11)</sup> Zu diesem Tatbestand ausführlich zB Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht (2015) Rz VII/66 ff mwN.

<sup>12)</sup> Dazu Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, Rz VII/240 f.

<sup>13)</sup> Siehe den Anhang zum Erlass zur Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte, AÖF 2006/127; siehe dazu und zu den abkommensrechtlichen Implikationen EAS 3041, SWI 2009, 266; EAS 3284, SWI 2012, 346; EAS 3305, SWI 2013, 2; EAS 3313, SWI 2013, 47. Eine „Tilgung“ der Steuer der Arbeitnehmer durch den Steuerabzug nach § 99 Abs 1 Z 5 EStG von der Gestellungsvergütung erfolgt insoweit nicht, als sich die Tätigkeit der gestellten Dienstnehmer physisch im Ausland ereignet (siehe zB EAS 3048, SWI 2009, 214, zur Gestellung eines Piloten für Inlandsflüge und internationale Flüge).

2. Das BFG weist sodann darauf hin, dass wegen Unzulässigkeit einer Entlastung an der Quelle aufgrund der „Entlastungssparre“ nach § 5 Abs 1 Z 4 DBA-EntlastungsVO<sup>14)</sup> die Einkommensteuer für die Einkünfte aus der Gestellung von tschechischen Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gem § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 durch Steuerabzug (20 %) zu erheben war.<sup>15)</sup> Eine Quellenentlastung kann daher nicht unmittelbar auf ein DBA – konkret: das DBA mit Tschechien<sup>16)</sup> – gestützt werden: Denn im Einklang mit der Rechtsprechung des VwGH<sup>17)</sup> versteht das BFG die DBA-EntlastungsVO als innerstaatliche Regelung zur Durchführung von DBA, sodass in jenen Fällen, in denen § 5 DBA-EntlastungsVO einen zwingenden Steuerabzug vorsieht, dieser nicht in unmittelbarer Anwendung eines DBA haftungsausschließend unterlassen werden kann.<sup>18)</sup> Schon deshalb erachtet das BFG – im Einklang mit der Verwaltungspraxis<sup>19)</sup> – die Haftung des abzugsverpflichteten Vergütungsschuldners nach § 100 Abs 2 EStG 1988 als rechtmäßig. Das BFG weist hier auch noch darauf hin, dass auch bei einer anderen Lesart des § 5 Abs 1 Z 4 DBA-EntlastungsVO für die Beschwerde nichts gewonnen wäre: Die ein österreichisches Besteuerungsrecht womöglich ausschließende 183-Tage-Regelung ist nämlich schon deswegen nicht relevant, weil – entsprechend der jüngeren Judikatur des VwGH<sup>20)</sup> und der entsprechenden Verwaltungspraxis<sup>21)</sup> – der österreichischer Gestellungsnehmer als (wirtschaftlicher) Arbeitgeber iSd Art 15 iVm Art 3 Abs 2 DBA CSSR anzusehen ist, da das Gehalt des gestellten Personals von ihm „wirtschaftlich getragen“ wurde. Das österreichische Besteuerungsrecht wird daher in solchen Fällen auch bei bloß kurzfristigen Inbound-Arbeitskräftegestellungen (weniger als 183 Tage) nicht eingeschränkt.
3. Schließlich befasst sich das BFG auch noch mit der Frage des im Haftungsfall anwendbaren Steuersatzes. Generell unterliegt nämlich auch die vom Schuldner übernommene Abzugssteuer gem § 99 Abs 2 Z 1 EStG 1988 „als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug“, der übernommene Betrag ist also als weitere Leistung des Vergütungsschuldners den Einnahmen hinzuzurechnen.<sup>22)</sup> Diesfalls wäre die Ab-

<sup>14)</sup> BGBl III 2005/92 idF BGBl III 2006/44.

<sup>15)</sup> Ausführlich zu dieser „Entlastungssparre“ und zum – im konkreten Fall – nicht vorliegenden Ausnahmbescheid („Freistellungsbescheid“) nach § 5 Abs 3 DBA-EntlastungsVO siehe Kofler in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, Rz VII/393 ff.

<sup>16)</sup> Das BFG verweist hier auf das DBA CSSR (BGBl 1979/34), obwohl im Streitzeitraum bereits das DBA Tschechien (BGBl III 2007/39) anwendbar war. Entscheidungserheblich ist dies aber nicht.

<sup>17)</sup> VwGH 23. 1. 2013, 2009/15/0174; 26. 2. 2013, 2009/15/0175; nachfolgend ebenso VwGH 27. 5. 2015, 2011/13/0111.

<sup>18)</sup> VwGH 26. 2. 2013, 2009/15/0175; 27. 5. 2015, 2011/13/0111, Abs 17 des Erlasses zur Anwendung von Doppelbesteuерungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte, AÖF 2006/127 (§ 5 der Verordnung normiert Fälle, in denen „zwingend das Rückzahlungsverfahren anzuwenden ist“); Jirousek/Loukota, Die DBA-Entlastungsverordnung, ÖStZ 2005/792, 335 (336); siehe auch VwGH 23. 1. 2013, 2009/15/0174 (§ 5 der Verordnung als „innerstaatliche Regelung zur Durchführung von Doppelbesteuerungsabkommen“).

<sup>19)</sup> Siehe zB Rz 8021b EStR 2000; weiters auch VwGH 23. 1. 2013, 2009/15/0174.

<sup>20)</sup> VwGH 22. 5. 2013, 2009/13/0031; 31. 7. 2013, 2010/13/0003; 26. 3. 2014, 2010/13/0089; dazu ausführlich zB Kofler/Rosenberger, RuSt 2013: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, RdW 2013/618, 632 (633 ff); Bendlinger, Der Beschäftiger als Arbeitgeber bei der internationalen Gestellung von Arbeitskräften, SWI 2013, 432 (432 ff); Jirousek/Loukota, Kehrtwende bei der Besteuerung internationaler Arbeitskräfteüberlassungen, ÖStZ 2013/796, 435 (435 ff); Steiner, VwGH zum Arbeitgeberbegriff im DBA-Recht – alle Unklarheiten beseitigt? taxlex 2013, 420 (420 ff); Schmidjell-Dommes, VwGH: Arbeitgeber i. S. d. Art. 15 DBA ist derjenige, der die Vergütungen „wirtschaftlich“ trägt, SWI 2013, 510 (510 ff); Dzurić, 183-Tage-Regel: VwGH legt Arbeitgeberbegriff abkommensautonom aus, ISR 2013, 939 (939 ff); Pinetz/Zeiler, Der „wirtschaftliche“ Arbeitgeberbegriff nach Art. 15 Abs 2 OECD-MA, SWI 2014, 18 (18 ff); Dzurić, Arbeitgebereigenschaft und Betriebsstättenrisiko bei der Arbeitnehmerüberlassung, ÖStZ 2014/188, 121 (121 ff).

<sup>21)</sup> Siehe den Erlass zu Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen (BMF-010221/0362-VI/8/2014), BMF-AV 2014/102; dazu etwa Haas, Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen – Der neue BMF-Erlass vom 12. 6. 2014, SWK 22/2014, 983 (983 ff).

<sup>22)</sup> VwGH 27. 7. 1994, 91/13/0222; 17. 12. 2003, 99/13/0036.

zugssteuer bei Bruttobesteuierung anstatt mit 20 % mit 25 % auf den ausbezahlten Betrages zu berechnen.<sup>23)</sup> Von einer Übernahme der Steuer ist aber im Zweifel nur dann auszugehen, wenn die gebotene Erörterung des gesamten Verhaltens des Schuldners keinen Zweifel darüber lässt, dass er tatsächlich auch die Steuer zugunsten des Gläubigers endgültig übernommen hat.<sup>24)</sup> Die Rechtsprechung hält es für maßgeblich, ob der Abzugsverpflichtete nach Heranziehung zur Haftung an den beschränkt steuerpflichtigen Steuerschuldner wegen einer Rückforderung herangetreten ist.<sup>25)</sup> Im konkreten Fall konnte das BFG aufgrund des Sachverhalts feststellen, dass „*die Abzugssteuer von der Haftenden letztlich nicht übernommen wird*“, sodass der Steuersatz mit 20 % anstatt der von Finanzamt angewandten 25 % festgesetzt und die Haftungsbeträge entsprechend angepasst wurden.

### 3.2. Zum Vergleich: Haftung bzw Vorschreibung bei der Kapitalertragsteuer

Teile der Judikatur<sup>26)</sup> sowie die Verwaltungspraxis<sup>27)</sup> vertreten zwischenzeitlich zur Vorschreibung einer anderen Abzugssteuer, nämlich der KESt bei verdeckten Ausschüttungen an den Empfänger (§ 95 Abs 4 EStG 1988), insoweit eine gegenteilige Auffassung, als die KESt (jedenfalls) unmittelbar dem Empfänger vorzuschreiben sei.<sup>28)</sup> Diese Ansicht könnte auch auf den im vorliegenden Fall einschlägigen, gleichlautenden § 100 Abs 3 EStG 1988 übertragen werden; das BFG hat sich allerdings der traditionellen – und vom VwGH zwischenzeitlich bestätigten<sup>29)</sup> – hA<sup>30)</sup> von der Haftungsvorschreibung an den Abzugsverpflichteten angeschlossen.

Was die KESt-Vorschreibung bei der verdeckten Ausschüttung betrifft, hat das BFG seine im Widerspruch zur hL<sup>31)</sup> stehende Auffassung im Wesentlichen auf den seiner Ansicht nach klaren Gesetzeswortlaut an sich gestützt, wonach gemäß § 95 Abs 4 Z 1 EStG 1988 dem Empfänger der Kapitalerträge die KESt „ausnahmsweise vorzuschreiben ist, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat“. Daraus hat es den Schluss gezogen, dass aufgrund der Eindeutigkeit dieses Begriffs jedenfalls dem Empfänger verdeckter Ausschüttungen und nicht der ausschüttenden Körperschaft die KESt vorzuschreiben ist und die Abgabenbehörde insoweit auch kein Ermessen, wen sie in Anspruch nimmt, auszuüben hat bzw ausüben darf.<sup>32)</sup>

<sup>23)</sup> VwGH 24. 11. 1999, 94/13/0233; UFS 13. 3. 2006, RV/0082-L/06. Bei Bruttobesteuierung wäre der entsprechend anstatt mit 35 % mit 53,85 % zu rechnen (Rz 8007 EStR 2000).

<sup>24)</sup> Siehe VwGH 26. 2. 1979, 1525/77, VwSlg 5351 F/1979.

<sup>25)</sup> VwGH 7. 9. 1993, 90/14/0195; VwGH 24. 11. 1999, 94/13/0233.

<sup>26)</sup> BFG 3. 10. 2014, RV/5100083/2013; vgl dazu Renner, Verdeckte Ausschüttung: (Zwingende) KESt-Direktvorschreibung an den Empfänger? RdW 2014/798, 741 (741 ff); vgl zur Problematik auch Rauscher, Haftung des Abzugsverpflichteten versus Vorschreibung beim Empfänger der Kapitalerträge, SWK 7/2015, 381 (381 ff).

<sup>27)</sup> Info des BMF vom 30. 3. 2015, BMF-010200/0015-VI/1/2015; dazu Blasina, KESt-Vorschreibung bei verdeckten Ausschüttungen, SWK 11/2015, 529, bzw Renner, Geänderte BMF-Ansicht zur KESt-Vorschreibung bei verdeckten Ausschüttungen, ÖStZ 2015/333, 249 (249 ff); vgl auch Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG (25. Lfg 2014) § 9 Tz 232 ff.

<sup>28)</sup> Dass die KESt-Vorschreibung an den Empfänger an sich zulässig sei, hat der VwGH ausdrücklich bestätigt (vgl etwa VwGH 29. 3. 2012, 2008/15/0170), ohne dabei allerdings darüber abzusprechen, ob insoweit eine Ermessensentscheidung vorliegt.

<sup>29)</sup> VwGH 28. 5. 2015, Ro 2014/15/0046; dazu ausführlich Kirchmayr/Zorn, Kapitalertragsteuer bei verdeckter Ausschüttung aus Schwarzumsätzen der GmbH, SWK 20/21/2015, 974.

<sup>30)</sup> Dazu Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, Rz VII/263 f mwN.

<sup>31)</sup> Vgl zB Jakom/Marschner, EStG<sup>8</sup> (2015) § 95 Rz 43; Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (16. Lfg) § 94 Tz 66; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 95 Tz 11; vgl zum Meinungsstand auch Twardosz, Haftung für Kapitalertragsteuer, ÖStZ 2009/634, 317, (318 f).

<sup>32)</sup> Vgl auch Achatz, Steuerfreie Kapitalerträge und KESt, insbesondere bei beschränkter Steuerpflicht, ÖStZ 1989, 254 (255), der darauf verweist, dass zwar nach der Rechtslage des EStG 1972 tatsächlich Auswahlermessen der Abgabenbehörde bestand, im Geltungsbereich des EStG 1988 hingegen die KESt zwingend dem Empfänger vorzuschreiben ist.

### 3.2.1. Aktuelle Ansichten des BFG und BMF

Diese Ansicht des BFG ist in der Folge unterschiedlich aufgenommen worden: Während sich ihr das BMF insoweit angeschlossen hat, als es jedenfalls von einer primären Vorschreibung der KESt an den Empfänger verdeckt ausgeschütteter Beträge ausgegangen ist und insoweit eine Ermessensausübung bezüglich der Auswahl desjenigen, dem vorzuschreiben ist, negiert hat,<sup>33)</sup> hat selbst das BFG in weiteren Entscheidungen die (vorrangige) Möglichkeit der Ermessensausübung der Abgabenbehörde bestätigt<sup>34)</sup> bzw. ist diese in der Literatur weiter präferiert worden.<sup>35)</sup>

### 3.2.2. Änderung durch das Steuerreformgesetz 2015/2016

Auch in die aktuelle Steuerreform hat diese Diskussion Eingang gefunden: Nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016<sup>36)</sup> ist dem Empfänger der Kapitalerträge in Fällen, in denen sie nicht vorschriftsmäßig gekürzt worden sind, die KESt gemäß § 95 Abs 4 Z 1 EStG 1988 dann vorzuschreiben, wenn „*die Haftung nach Abs 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre*“. Dieselbe Rechtsfolge soll auch auf § 100 Abs 3 Z 1 EStG 1988 in Bezug auf die im gegenständlichen Fall relevante Haftung des Abzugsverpflichteten für die Abzugssteuer bei beschränkter Steuerpflicht eintreten. Nach den ErlRV soll die Verankerung von Voraussetzungen für die Direktvorschreibung beim Empfänger der Kapitalerträge bzw. von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften dazu führen, dass primär jene Person in Anspruch genommen wird, die der Verpflichtung zur Kürzung der Kapitalerträge bzw. zur Einbehaltung und Abfuhr der Steuerbeträge nicht nachgekommen ist. Beispiele für eine nicht durchsetzbare KESt-Haftung sind etwa die Vollbeendigung oder die Löschung einer Gesellschaft nach den §§ 39 und 40 FBG, für eine diesbezüglich erschwerte Durchsetzbarkeit der Haftung mangelndes Vermögen zur Begleichung der Haftungsschuld oder die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Haftungsschuldners.<sup>37)</sup>

### 3.2.3. Aktuelle Ansicht des VwGH

Der VwGH hat sich zuletzt in der Diskussion, wem bei verdeckten Ausschüttungen die KESt vorzuschreiben ist, klar positioniert:<sup>38)</sup> So bestehe Auswahlermessen der Abgabenbehörde, ob sie die KESt dem Abzugsverpflichteten oder dem Steuerschuldner (Empfänger der Ausschüttung) vorschreibt.<sup>39)</sup> Der VwGH begründet diese Ansicht weniger auf Basis des Wortlauts als vielmehr unter Verweis auf die ErlRV zum EStG 1988, in denen – obwohl sich die Vorgängerbestimmung (§ 95 Abs 2 EStG 1972) sprachlich von § 95 Abs 2 und Abs 4 EStG 1988 unterscheidet – festgehalten wird, dass die den Abzugsverpflichteten auferlegte Haftung „*nach Art und Umfang*“ jener entspricht, „*die schon nach dem EStG 1972 für den Schuldner der Kapitalerträge bestand*“. Im Geltungsbereich des EStG 1972 war allerdings unbestritten, dass es im Auswahlermessen der Abgabenbehörde lag, ob dem Abzugsverpflichteten oder dem Steuerschuldner (Empfänger der Ausschüttung) die KESt vorgeschrieben wird. Aus den Materialien zum EStG 1988 geht klar die Absicht des Gesetzgebers hervor, die diesbezügliche Rechtslage grundsätzlich nicht zu verändern.

<sup>33)</sup> Info vom 30. 3. 2015, BMF-010200/0015-VI/1/2015.

<sup>34)</sup> BFG 10. 12. 2014, RV/5100728/2013 (nicht veröffentlicht; dazu *Laudacher*, Kosten der Geburtstagsfeier eines Gesellschafters einer KapGes oder eines diesem Nahestehenden sind verdeckte Ausschüttungen, *ecolex* 2015/159, bzw. *Stocker*, Die Geburtstagsfeier des Firmengründers, *ZWF* 2015, 132); BFG 12. 3. 2015, RV/7102276/2012.

<sup>35)</sup> Vgl. *Blasina*, *SWK* 11/2015, 529.

<sup>36)</sup> ErlRV 684 BlgNR 25. GP.

<sup>37)</sup> ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 24.

<sup>38)</sup> VwGH 28. 5. 2015, Ro 2014/15/0046.

<sup>39)</sup> Verweis auf *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 95 Tz 11; *Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (16. Lfg) § 95 Tz 66; *Jakom/Marschner*, EStG<sup>8</sup>, § 95 Tz 41; *Ritz*, BAO<sup>5</sup> (2014) § 20 Tz 4.

Es wird daher nach Ansicht des VwGH nur dann zu einer Vorschreibung an den Steuerschuldner (Empfänger) kommen, wenn es der abzugspflichtigen Gesellschaft „trotz sorgfältiger Prüfung nicht erkennbar war, dass eine steuerpflichtige Ausschüttung vorliegt“.

Nach Ansicht des VwGH besteht auch keine Akzessorietät der Haftung: Abgabenrechtliche Haftungen setzen somit zwar den Bestand einer Abgabenschuld voraus, nicht aber, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber bereits geltend gemacht wurde.<sup>40)</sup> Es stößt daher nach Ansicht des VwGH grundsätzlich auf keine Bedenken, die ausschüttende GmbH zur Haftung für die Kapitalertragsteuer bei verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen.

## i Auf den Punkt gebracht

Bei Einkünften, bei denen die hierauf entfallende Einkommensteuer an sich im Abzugsweg an der Quelle einzubehalten ist, stellt sich die Frage, wem die Steuer vorgeschrieben werden soll, wenn der Abfuhrverpflichtete der Verpflichtung zur Einbehaltung nicht nachgekommen ist. Nach hA soll diese Abzugssteuer in Fällen, in denen einerseits – wie bei verdeckten Ausschüttungen – Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt worden sind bzw andererseits Abzugssteuer iZm beschränkter Einkommensteuerpflicht nicht einbehalten worden ist, primär im Haftungsweg beim Abzugsverpflichteten geltend gemacht werden. Möglich ist aber – offenbar aus Gründen der Sicherung des Steueraufkommens – auch eine (nachrangige) Direktvorschreibung der Steuerbeträge an den Empfänger von Kapitalerträgen bzw von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften in Fällen, in denen eine Haftung nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre. Wen die Abgabenbehörde tatsächlich in Anspruch nimmt, steht in ihrem – wie zu hoffen ist: wohlbegrundeten – Ermessen.

<sup>40)</sup> Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 224 Tz 2 mwN.

## Verdeckte Ausschüttung: Rückgängigmachung und irrtümliche Vorteilszuwendung

(B. R.) – Das objektive Tatbild einer verdeckten Ausschüttung besteht in der Vermögensminderung bzw verhinderten Vermögensvermehrung der Körperschaft. Eine bereits verwirklichte Gewinnausschüttung kann nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres mit steuerlicher Wirkung nicht mehr rückgängig gemacht werden, es sei denn, die Körperschaft fordert diese noch vor dem Bilanzstichtag zurück und bilanziert eine Rückzahlungsforderung, deren Anspruch zum Bilanzstichtag bereits den Charakter eines Vermögensgegenstands hat (Verweis auf Raab/Renner in Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG, § 8 Tz 157, unter Hinweis auf VwGH 31. 5. 2011, 2008/15/0153). Wurde der Anteilseigner durch einen Vollzugs-, Rechen- oder Buchungsfehler bereichert, wird dadurch noch keine verdeckte Ausschüttung begründet (VwGH 20. 4. 1995, 94/13/0228). Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung sind nämlich Wissen und Wollen der vertretungsbefugten Organe der Körperschaft (Verweis auf Raab/Renner in Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG, § 8 Tz 159, unter Hinweis auf VwGH 31. 3. 2000, 95/15/0056, 0065). Voraussetzung ist daher eine subjektive auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung, die sich auch schlüssig aus den Umständen des Falls ergeben kann (BFG 10. 2. 2015, RV/5100217/2013, Revision nicht zugelassen).