

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. über die Beschwerde des Bf., AdresseBf., nunmehr vertreten durch die Masseverwalterin, AdresseMV, vom 26.04.2014 gegen den Haftungsbescheid des FA vom 23.01.2014, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) betreibt ein Forstunternehmen (Holzschlägerungen und –bringung).

Im Anschluss an eine Außenprüfung wurde der Bf. mit Bescheid vom 23.1.2014 gemäß § 100 Abs. 2 EStG als Schuldner der Einkünfte im Sinne des § 99 EStG für die Einbehaltung und Abfuhr eines Abgabebetrages iHv € 20.770,25 betreffend den Zeitraum 01-08/2013 in Anspruch genommen. In der Bescheidbegründung verwies das Finanzamt auf den Prüfbericht vom 17.12.2013, welcher in Tz 2 folgende Feststellungen enthält:

„Bei dem vorgelegten Werkvertrag handelt es sich um keinen Werkvertrag im engeren Sinn, sondern um die Überlassung von Arbeitskräften bzw. Arbeitskräftegestellung.

Aufgrund der Bestimmung des § 99 EStG hat der österreichische Unternehmer von den an den ausländischen Unternehmer bezahlten Vergütungen eine besondere Abzugsteuer einzubehalten.

Eine Entlastung an der Quelle für diese Vergütungen ist grundsätzlich ausgeschlossen, ausgenommen, wenn das ausländische Überlassungsunternehmen einen so genannten Befreiungsbescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vorlegt.

Aus derzeitiger Sicht ist mangels vorliegendem Befreiungsbescheid die Abzugsteuer vorzuschreiben.

1-8/2013

Fa.E.

83.081,00

Abzugsteuer Fa.E.

25%

Abzugsteuer Fa.E.

20.770,25“

In der gegen den Haftungsbescheid vom 23.1.2014 erhobenen Beschwerde brachte der rechtsanwaltliche Vertreter des Bf. vor, dass die Behörde unzutreffend davon ausgehe, den Rechnungen der Fa.E. würde ein Werkvertrag vom 2.4.2009 zugrunde liegen:

„...Dieser Vertrag war bis auf Widerruf gültig. Er wurde von mir im bereits im Jahr 2009 widerrufen und wurde noch im Jahr 2009 vereinbart, dass die Fa.E. für geleistete Holzschlägerungen nach Festmetern verrechnet, sämtliche erbrachten Leistungen wären in Rechnung zu stellen gewesen. Dies geschah auch. Sie verrechnete unter anderem „Stückzahlen“.

Beweis: Meine Einvernahme

Genauso wie beispielsweise die Firma H. Beteiligungen GmbH nach Festmetern abrechnete, hat dies auch die Fa.E. gemacht, jedoch offensichtlich irrtümlich die geschnittenen Festmeter als „Dienstleistung“ bezeichnet, obwohl sie in den Jahren davor nach Stückzahlen verrechnete. Möglicherweise beruht die unrichtige Bezeichnung der erbrachten Leistungen auf sprachliche Schwierigkeiten.

Ich habe die Fa.E. aufgefordert die Rechnungen richtig zu stellen und soll dies demnächst erfolgen.

Da es sich sohin bei den Rechnungsbeträgen von € 83.081.00 nicht um Forderungen für die Überlassung von Arbeitskräften sondern um erbrachte Leistungen handelt, ist die Vorschreibung einer „Abzugssteuer“ nicht gerechtfertigt....“

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 9.5.2014 als unbegründet ab:

„Ihr Beschwerdevorbringen, der Vertrag mit der Fa.E. sei bereits im Jahr 2009 widerrufen worden, ist vollkommen unglaubwürdig, da diese Behauptung nunmehr erstmalig Monate nach der abgabenbehördlichen Außenprüfung aufgestellt wird und bisher niemals eingewendet wurde. Im Gegenteil wurde dieser Vertrag ohne weitere Kommentare im Zuge der Außenprüfung dem Prüforgan als für den Prüfungszeitraum rechtsgültige Vereinbarung vorgelegt. Weiters dürfte es Ihrer Aufmerksamkeit entgangen sein, dass der

mit der Fa.E. abgeschlossene Vertrag tatsächlich vom 20.2.2011 datiert und somit 2009 gar nicht widerrufen werden konnte.

Sollte es zutreffen, dass Sie die Fa.E. aufgefordert haben, "die Rechnungen richtig zu stellen" und sollte "dies" tatsächlich "demnächst erfolgen" (wofür im Übrigen schon hinreichend Zeit gewesen wäre), so vermag dies an dem vom Prüforgan festgestellten Sachverhalt auf Basis der eindeutigen Vertragsformulierungen über die Arbeitskräftegestellung im vorgelegten Vertrag nichts zu ändern."

Ohne auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung einzugehen stellte der Bf. daraufhin gemäß § 264 Abs. 1 BAO den Antrag auf Vorlage seiner Beschwerde an das Verwaltungsgericht.

In der Beschwerdevorlage an das Bundesfinanzgericht vom 11.6.2014 beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde im Sinne der Begründung der Beschwerdeentscheidung.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom Datum1, GZ1, wurde das Konkursverfahren eröffnet, mit Beschluss vom Datum2 erfolgte die Auhebung des Konkurses.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom Datum3, GZ2, wurde das Konkursverfahren neuerlich eröffnet und mit Beschluss vom Datum4 die Schließung des Unternehmens angeordnet. Zur Masseverwalterin wurde RA, AdresseRA, bestellt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt

Strittig ist, ob der Bf. ein Gestellungsnehmer von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung war und er deshalb vom Finanzamt zu Recht mit Bescheid vom 23.1.2014 hinsichtlich eines Abgabebetrages von € 20.770,25 zur Haftung für Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 herangezogen wurde.

Der Bf. führte im Rahmen seines Einzelunternehmens mit Arbeitskräften der in Ungarn ansässigen Fa.E. im Jahr 2013 Holzschlägerungen durch.

Die genannte Firma legte an den Bf. 18 Rechnungen über insgesamt brutto € 83.081,00.

Alle Rechnungen lauteten wie folgt:

„.....

Rechnung Nr.:

Sehr geehrter Herr [Name Bf.],

*für Ihren Auftrag bedanke ich mich und berechne für die
Dienstleistung: Waldarbeiten/Holzschneiden*

Datum €

Rechnungsbetrag Brutto €

BETRAG DANKEND ERHALTEN

.....“

Im Zuge einer Außenprüfung legte der Bf. dem Prüfer – neben den vorerwähnten
Rechnungen - auch folgende, mit 20.2.2011 datierte, Vereinbarung vor:

„WERKSVERTRAG (Nr. 200220011)

abgeschlossen zwischen

Name/AdresseBf,

Fa.E., AdresseUngarn

*Die Fa.E. stellt bei Bedarf Leiharbeiter die von Ungarn täglich anreisen und nach der
Arbeit wieder nach Ungarn fahren.*

Die Arbeitsmittel stellt die Fa. NameBf (Fahrzeuge, Motorsägen, Treibstoff)

*Die zu bearbeitenden Flächen werden von der Fa.E. besichtigt und die Arbeiten
durchgeführt.*

*Die Leiharbeiter sind in Ungarn Versichert und erhalten die Bezahlung von der Fa.E. in
Brutto bezahlt und versteuern die Einnahmen in Ungarn.*

*Die Fa. NameBf haftet nicht für die ordnungsgemäße Versteuerung sowie das die
Leiharbeiter eine Sozialversicherung haben und ihre Bezahlung erhalten.*

Die Bezahlung erfolgt ausschließlich gegen Rechnung an die Fa.E..

Dieser Vertrag ist bis auf Wiederruf gültig.

Eine Kopie des Gewerbeschein sowie Steuernummer liegt bei.

Firmenstempel + Unterschrift des Bf.

Firmenstempel Fa.E. + (unleserliche) Unterschrift

Adresse am, 20.02.2011“

Aufgrund der Aktenlage geht das BFG davon aus, dass die in Ungarn ansässige Fa.E., welche in Österreich keine Betriebsstätte unterhält, ihre Arbeitnehmer dem Bf. zur Durchführung von Waldarbeiten zur Verfügung gestellt hat und für die im Zeitraum 01-08/2013 erbrachten Leistungen insgesamt € 83.081,00 in Rechnung gestellt und erhalten hat. Ein vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart erlassener Bescheid im Sinne des § 5 Abs. 3 DBA-EntlastungsVO wurde laut den unwidersprochen gebliebenen Prüfungsfeststellungen des FA nicht vorgelegt.

Rechtsgrundlagen

§ 98 EStG 1988 regelt die Steuerpflicht von beschränkt Steuerpflichtigen. Beschränkte Steuerpflicht liegt vor, wenn ein Tatbestand des § 98 Abs. 1 EStG 1988 erfüllt ist.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 unterliegen der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),

- für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder
- für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist oder
- bei dem im Inland unbewegliches Vermögen vorliegt.

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.

Gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer). Gemäß § 99 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 unterliegt der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder Gewinnanteile der Abzugsteuer. Vom Schuldner übernommene Abzugsteuer unterliegt als weiterer Vorteil dem Steuerabzug.

Gemäß § 100 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Abzugssteuer gemäß § 99 grundsätzlich 20%. Gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 ist der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1 der Schuldner der Abzugssteuer. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge iSd § 99 EStG 1988.

Gemäß Art 7 DBA-Ungarn (BGBl. Nr. 52/1976) dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Gemäß Art 5 Abs. 1 DBA-Ungarn bedeutet im Sinne dieses Abkommens der Ausdruck "Betriebsstätte" eine feste Geschäfts- oder Produktionseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Gemäß § 6 Abs. 1 DBA-EntlastungsVO (BGBl. III Nr. 92/2005) tritt die Verordnung am 1. Juli 2005 in Kraft und ist auf alle Einkünfte anzuwenden, die ab diesem Zeitpunkt zufließen.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 4 DBA-EntlastungsVO ist eine Entlastung an der Quelle unzulässig, wenn Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt werden.

Mit BGBl. II Nr. 44/2006 wurde die DBA-EntlastungsVO geändert und in § 5 der Absatz 3 aufgenommen.

Gemäß § 5 Abs. 3 DBA-EntlastungsVO kann das Finanzamt Eisenstadt Oberwart 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 für die überlassenen Arbeitskräfte die Pflichten des Arbeitgebers im Sinne der §§ 76, 78, 79, 80, 84 und 87 EStG 1988 wahrnimmt. Gestellungsnehmer können die Arbeitskräftegestellungsvergütung von der Besteuerung für jene Zeiträume entlasten, für die ihnen eine Kopie des Bescheides vorliegt.

Im Erkenntnis vom 26.02.2013, 2009/15/0175, hat der VwGH ausgesprochen, dass ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der DBA-EntlastungsVO, BGBl III Nr. 92/2005 diese als innerstaatliche Regelung zur Durchführung von Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist. In diesem Zusammenhang hat der VwGH in dem betreffenden Erkenntnis weiter ausgeführt: *„Ist nach originär-innerstaatlichem Recht eine Abfuhrpflicht gegeben, kann eine Abfuhr der Abzugssteuer nach § 99 EStG 1988 nur mehr dann unterbleiben, wenn alle Voraussetzungen der DBA -Entlastungsverordnung für eine Entlastung an der Quelle in unmittelbarer Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommen erfüllt sind (vgl das hg Erkenntnis vom 24. Juni 2009, 2009/15/0090).“*

Erwägungen des BFG

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, dass der Gesteller Arbeitgeber bleibt. Er trägt den Lohnaufwand und die Arbeitnehmer stehen zu ihm in einem Arbeitsverhältnis. Es bleibt das Dienstverhältnis zu demjenigen aufrecht, der die Dienste verschafft.

Unter Bedachtnahme auf die vom Bf. selbst vorgelegten Unterlagen konnte das BFG berechtigter Weise davon auszugehen, dass im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung dem Bf. (= Gestellungsnehmer) seitens des in Ungarn ansässigen Unternehmens (= Gesteller) Arbeitskräfte zur Verrichtung von Holzarbeiten im Inland zur Verfügung gestellt wurden.

Das Finanzamt hat in seiner Beschwerdeentscheidung schlüssig und nachvollziehbar dargelegt, aus welchen Gründen von einer Arbeitskräftegestellung auszugehen ist. Diese Ausführungen hat der Bf. in seinem Vorlageantrag unwidersprochen gelassen. Der Vorlageantrag beschränkt sich nämlich darauf, die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht zu beantragen. Ein Vorlageantrag in dieser Form ist zwar zulässig, lässt aber jede Auseinandersetzung mit der Argumentation der Beschwerdeentscheidung vermissen.

Die grundsätzlich zwingende Erlassung einer Beschwerdeentscheidung im Beschwerdeverfahren in Abgabensachen gemäß § 263 BAO sollte zu einer Entlastung der Verwaltungsgerichte führen, da sich dadurch die Abgabenbehörde mit den Argumenten der Beschwerde umfassend auseinanderzusetzen hat und auf diese Weise im Fall der Stellung eines Vorlageantrages das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht auf die noch strittigen Punkte und auf neue Argumente im Vorlageantrag und im Vorlagebericht beschränkt werden kann.

Da der Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdeentscheidung) nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs Vorhaltscharakter zukommt (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 24.6.2004, Zl. 2001/15/0176, oder vom 30.4.2003, Zl. 99/13/0251), ist auch der Vorschrift des § 183 Abs. 4 BAO entsprochen worden, wonach den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben ist, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.

Es wäre daher am Bf. gelegen gewesen, gegen die sachverhaltsmäßigen Feststellungen des Finanzamtes, die sich auf die vom Bf. im Prüfungsverfahren vorgelegte vertragliche Vereinbarung stützen, ein näheres Vorbringen zu erstatten. Der Bf. hat im Vorlageantrag jedoch weder die nachvollziehbaren Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung entkräftet noch zielführende Anhaltspunkte vorgebracht, aus denen sich ergibt, dass kein Anwendungsfall des § 99 Abs. 1 Z 5 EStG vorliegt. Die Beschwerdeeinwendungen, wonach der Vertrag bereits im Jahr 2009 widerrufen worden sei, wurden vom Finanzamt unter Hinweis auf das Datum des vorgelegten Vertrages (22.2.2011!!) schlüssig widerlegt, ebenso vermag das Vorbringen, wonach es sich nicht um Arbeitskräfteüberlassung gehandelt habe, nicht zu überzeugen. So wurde den vorgelegten Rechnungen zufolge ausschließlich über Dienstleistungen (Waldarbeiten/ Holzschneiden) abgerechnet. Außerdem wird in der vertraglichen Vereinbarung ausdrücklich festgehalten, dass die Fa.E. bei Bedarf ungarische Leiharbeiter stellt.

Wenn der Bf. im Beschwerdeverfahren daher das Vorliegen einer Sachverhaltskonstellation behauptet, die den von ihm selbst vorgelegten Unterlagen widerspricht, ist es an ihm gelegen, dieses durch substantiiertes Vorbringen und Vorlage geeigneter Unterlagen unter Beweis zu stellen. Dies hat der Bf. trotz der ihm gebotenen Gelegenheit unterlassen, weshalb sich das BFG im Rahmen der freien Beweiswürdigung der vom Finanzamt vorgenommenen Würdigung anschließt.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das BFG folgt bei der Beurteilung der Arbeitskräftegestellung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt und die ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 6. Mai 2019