



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des D G, Adresse, vertreten durch Stb GmbH, Steuerberatungskanzlei, Adresse1, vom 10. Februar 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 3. Februar 2011 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 99 EStG 1988 für das Jahr 2006 und den Zeitraum 1-9/2007 und den Bescheid vom 7. Februar 2011 über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen betreffend Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger § 99 Abs. 1 EStG für das Jahr 2006 und den Zeitraum 1-9/2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Über den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 30. September 2007 wurde vom Finanzamt eine Außenprüfung gemäß § 150 BAO betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag durchgeführt.

Dabei wurden im Betriebsprüfungsbericht (vom 15. Februar 2010) folgende Feststellungen getroffen:

„Pauschale Nachrechnungen Finanz:

Sachverhaltsdarstellung

Gemäß § 99 Abs. 1 Z 4 EStG 1972 bzw. Z5 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 seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer zur Verfügung stellt, ohne dass sich zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet.

Das als Vermittlungsgeschäft dargestellte Vertragsverhältnis zwischen den in der Firma D G eingesetzten Arbeitskräften und der Firma E M CZ einerseits, sowie der Firma D G und der Firma E M CZ wurde einer eingehenden Prüfung im Hinblick auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt unterzogen. Es hat sich daraus ergeben, dass die „vermittelten“ Arbeitskräfte in einem dienstnehmerähnlichen Verhältnis zur Firma E M CZ standen und das Verhältnis zwischen E M CZ und der Firma D einem Gestellungsvertrag entspricht, was die steuerlichen Konsequenzen im Sinne des § 99 Abs1 Z 4 EStG 1988 nach sich zieht

Jahr Betrag BMG-KommSt 70% KommSt Abzugssteuer

2006 E M 45.675,00 31.972,50 959,18 9.135,00

2007 E M 47.833,00 33.483,10 1.004,49 9.566,60

2007 HKM 11.605,07 8.123,55 243,71 2.321,01“

In der Folge ergingen **Haftungsbescheide gemäß § 82 EStG 1988 für 2006 und 2007**.

Die gegen diese Haftungsbescheide erhobene Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Oktober 2010 als unbegründet abgewiesen. Nach Einlangen eines Antrages auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde eine voll inhaltlich stattgebende Berufungsvorentscheidung erlassen und die bisherigen Haftungsbescheide aufgehoben, weil diese Haftungsbescheide nach Ansicht des Finanzamtes auf eine unrichtige gesetzliche Bestimmung, nämlich § 82 EStG 1988 gestützt wurden, wonach der Berufungswerber als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer hafte.

In der Folge wurden neue Haftungsbescheide erlassen, wonach der Abgabepflichtige auf Grund der Bestimmung des § 100 Abs. 2 EStG 1988 zur Haftung für die Einkommensteuer hinsichtlich dieser als Gestellungsvergütungen beurteilten Zahlungen an die in Österreich beschränkt steuerpflichtige Gesellschaft E M CZ s.r.o. herangezogen wurde.

In der Begründung führte das Finanzamt aus:

„In Ergänzung zum Prüfungsbericht betreffend Außenprüfung Lohnabgaben vom 15.2.2010, der einen integrierenden Bestandteil dieser Bescheide bildet, ergeht folgende weitere ergänzende Begründung: Im Zuge der durchgeführten Außenprüfung der Lohnabgaben wurde die Feststellung getroffen, dass es sich bei den Zahlungen der Fa. D G an die Firma E M CZ in den Jahren 2006 und 2007 (2006 € 45.675,00, 2007 € 47.833,00) um Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung im Sinne des § 99 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988 handle. Da es sich bei der Fa. E M CZ um eine in Österreich beschränkt steuerpflichtige Gesellschaft handle, würden diese Einkünfte bei der E M CZ als Empfänger der Einkünfte in Österreich der beschränkten Steuerpflicht und somit dem Steuerabzug gem. § 99 EStG 1988 unterliegen. Da die Firma D G als Schuldner der Einkünfte den Steuerabzug nicht im Zeitpunkt des Zufließens der Einkünfte

an den Empfänger vorgenommen habe, wäre die Fa. G D als Schuldner dieser Einkünfte zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge gem. § 100 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 heranzuziehen. Vom Abgabepflichtigen wurde im bisherigen Verfahren folgendes vorgebracht:

Zwischen der Fa. G D und der Firma E M CZ wurde im Jahr 2006 ein Rahmenwerkvertrag abgeschlossen, mit welchem spezielle Schweißarbeiten für die Herstellung von Heizkesseln vereinbart wurden. Diese als Projektvertrag bezeichnete Vereinbarung beziehe sich ausschließlich auf die Erbringung von Werkleistungen durch die Firma E M CZ. Von einer Weitergabe dieser Werkverträge an Subunternehmer war bei Abschluss des Rahmenwerkvertrages keine Vereinbarung getroffen worden und beschränke sich die Vergütung auf die Stückzahl der geschweißten Kessel und nicht auf eine Stundenanzahl.

Die Firma E M CZ habe nun Werkverträge an weitere Subunternehmer weitergegeben, und zwar an die Firma L und an die Firma S in der Slowakei und haben diese Subunternehmen die Leistungen laut den abgeschlossenen Werkverträgen mit der Firma E M CZ ausgeführt. Diese Subunternehmen hätten dem Hauptwerkvertragnehmer E M CZ keine Arbeitsleistung, sondern einen Erfolg geschuldet und hätten auch für die erbrachten Werkleistungen gehaftet.

Als wesentliche Gründe, dass diesem Projektvertrag ein Werkvertrag zugrunde liege und keine Gestellung von Arbeitskräften vorliege, wurde im gegenständlichen Verfahren folgendes ausgeführt:

- Abschluss eines Rahmenwerkvertrages zwischen Fa. D G und der Firma E M CZ für die Erbringung des Werkes "dichtgeschweißter Kessel"
- Vergütung für dieses Werk bezieht sich auf eine Stückzahl und nicht auf eine nach Stunden abgerechnete Arbeitsleistung

- Werkaufträge werden von Fa. D G ausschließlich an Firma E M CZ erteilt

- Verrechnung des Entgeltes des Werkauftrages erfolgt ausschließlich von der Fa. E M CZ an das Unternehmen des Abgabepflichtigen

- dem Einzelunternehmer D ist nicht bekannt, zu welchen Bedingungen und Preisen die Fa. E M CZ Subwerkverträge weitergebe

- hinsichtlich der Erbringung der Werkvertragsleistungen gebe es keine Zeitvorgabe, sondern wäre lediglich der Zeitpunkt der Abnahme bestimmt.

- es gebe auch keine Vereinbarung, wie viele Personen der E M bzw. wie lange diese an einem Auftrag arbeiten

- für die Erbringung des Werkauftrages wird vom Unternehmen des Abgabepflichtigen in seinem Betriebsgelände ein separat abgrenzbarer Bereich der Fa. E M CZ zur Verfügung gestellt und dafür ein entsprechendes Entgelt verrechnet. .

- alle Personen, die für die Firma E M CZ zur Erbringung dieses Werkauftrages arbeiten, sind ausschließlich den Anweisungen der Fa. E M CZ unterstellt und sind nicht in den Arbeitsablauf der Firma D (also des Berufungswerbers) eingebunden. Eine Verständigung mit den Personen der Fa. E M bzw. mit den von der Fa. E M CZ beauftragten Personen wäre nicht möglich, da die Mitarbeiter des Unternehmens des Abgabepflichtigen nicht die tschechische Sprache beherrschen

- Mängel bei Abnahme der fertig

geschweißten Kessel sind von der Fa. E M CZ bzw. deren Subunternehmer auf eigene Kosten zu beheben

- während der Erbringung des Werkauftrages durch die Firma E M CZ gebe es keine Dienst- oder Fachaufsicht der Firma D, sondern erst nach Beendigung des einzelnen Werkes gebe es eine Überprüfung bei Abnahme der dicht geschweißten Kessel.

- die Rechtsbeziehung des Werkauftrages bestehe ausschließlich zwischen der Firma E M CZ und der Fa. D und nicht zwischen den Subunternehmern der Fa. E M CZ und der Fa. G D, wobei gleiches auch für die Mitarbeiter der Subunternehmen gelte, die ausschließlich der Firma E M CZ ihre Leistung schulden.

- auf eine eventuelle Weitergabe der Subaufträge durch die Fa. E M CZ hatte der Abgabepflichtige keinen Einfluss

- auch die von der Firma E M CZ beschäftigten Subunternehmen waren in keiner Weise in den Betrieb des Abgabepflichtigen eingegliedert und bestanden auch keine Weisungsbeziehungen zwischen den Mitarbeitern des Unternehmens D und den tätig gewordenen Subunternehmern der Fa. E M CZ.

Auf Grund dieser aufgelisteten Gründe würde die Übernahme eines Werkauftrages durch die Firma E M CZ bei sachlicher Betrachtungsweise vorliegen und nicht eine Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung, zumal auch die Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 des AÜG nicht vorliegen. Nach der jüngeren Rechtsprechung des VwGH bedürfe es außerdem einer Gesamtbetrachtung der in § 4 Abs. 2 AÜG angeführten Kriterien und wäre es keinesfalls für die Annahme einer Arbeitskräfteüberlassung ausreichend, dass nur eine dieser im § 4 Abs. 2 AÜG geforderten Voraussetzungen erfüllt wäre.

Aus folgenden Gründen war im anhängigen Prüfungsfall nach Ansicht des Finanzamtes Grieskirchen-Wels von einer Gestellung von Arbeitskräften an den Abgabepflichtigen auszugehen:

Im gegenständlichen Besteuerungsfall ist die Frage strittig, ob es sich bei den Vereinbarungen zwischen dem Einzelunternehmen D G und der Firma E M CZ (und den in weiterer Folge von der Fa. E M CZ an Subunternehmer weitergegebenen Aufträgen) um das Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung oder aber um die Vereinbarung eines Werkvertrages handle.

Der Einzelunternehmer D G hat ab dem Jahr 2006 Projektverträge mit der Fa. E M CZ abgeschlossen, wobei Gegenstand dieser Verträge die Ausführung von Dichtschweißarbeiten (Innen- und Außenmäntel) im Kesselbau war. Als Entgelt für die Leistung des Projektauftragnehmers (Fa. E M CZ) wurde eine Pauschalsumme vereinbart, wobei aber die Endabrechnung des Projektes nach den tatsächlich erbrachten Leistungen erfolgte. Die E M CZ als Projektauftragnehmer hat für die Ausführung der Arbeiten Projektanten (das sind Subunternehmer aus der Slowakei) herangezogen. Als Subunternehmer der E M CZ sind im Einzelunternehmen des Abgabepflichtigen in den Jahren 2006 und 2007 fast ausschließlich Herr Peter S und Herr Jozef J, die in der Slowakei ein Einzelunternehmen betreiben, beschäftigt gewesen.

Der Einzelunternehmer D G hat Kesselschweißarbeiten an die Fa. E M CZ s.r.o. auf Grund eines Projektvertrages vergeben. Das Rohmaterial wurde von den Arbeitnehmern des Einzelunternehmens D G zugeschnitten, gekantet bzw. wurden die Vorbereitungsarbeiten für das Kesselschweißen im Betrieb durchgeführt. Zwischen der Fa. D G und der Fa. E M CZ wurde vereinbart, dass die Fa. E M Subauftragnehmer beschäftigen darf und diese Subauftragnehmer auf Grund von Werkverträgen tätig werden, die sie mit der Firma E M CZ abgeschlossen haben.

Diese Subunternehmer haben die Kesselschweißarbeiten für das Einzelunternehmen D G durchgeführt und haben vom Einzelunternehmen D für diese Tätigkeit die benötigten Gerätschaften und Räumlichkeiten (Schweißkojen) angemietet. Sowohl diese Subunternehmer als auch die Fa. E M CZ hätten gegenüber dem Einzelunternehmer D G für den Erfolg ihrer erbrachten Leistung gehaftet.

Der Einsatz dieser ausländischen Subunternehmen (bzw. allfälliger Arbeitnehmer dieser Subunternehmen) beruhte auf dem damaligen Personalbedarf des Einzelunternehmens D G und war die Tätigkeit immer auf den gleichen Arbeitsgang (Dichtschweißen von Heizkesseln) beschränkt. Der Personalbedarf war daher auf bestimmte Arbeitsabläufe im Zuge der Herstellung der Heizkessel gerichtet. Der Abgabepflichtige D hat sehr wohl auf die Personalauswahl bzw. deren fachliche Qualifikation Einfluss genommen, als er selbst in der Niederschrift vom 15.5.2007 aussagt, dass er einmal die von der Fa. M gestellten ausländischen Personen sofort wieder nach Hause geschickt hat, sobald er erkannte, dass diese Personen die ihnen übertragenen Aufgaben nicht ordnungsgemäß erledigen konnten.

Den jeweiligen Aufträgen (als Projektvertrag bezeichnet) liegt eine festgelegte Pauschalsumme zugrunde, wobei dieser Pauschalsumme die Durchführung von Schweißarbeiten ("Dichtschweißen der Innen- und Außenmäntel im Kesselbau) als Gegenleistung gegenüber steht. Die Abrechnung erfolgte wöchentlich, wobei für das Schweißen eines Stücks ein Betrag von € 144 vereinbart wurde.

Wenn die im Projektvertrag festgelegte Pauschalsumme durch die Erbringung von Arbeiten überschritten war, wurde immer ein neuer Projektauftrag abgeschlossen.

Das gesamte Arbeitsmaterial stammte vom Einzelunternehmen des Abgabepflichtigen. Auch wurden die gesamten Arbeitsmittel vom Einzelunternehmen D zur Verfügung gestellt. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass für die Nutzung der Arbeitsgeräte und für die Zurverfügungstellung des Arbeitsplatzes (Arbeitskoje) ein entsprechender Abzug erfolgte, da nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt die tatsächlich bezahlte Vergütung nur die erbrachte Arbeitsleistung umfasste.

Für die Abgrenzung, ob im gegenständlichen Fall die Vereinbarung zwischen dem Einzelunternehmen D und der Fa. E M CZ als Gestellung von Arbeitskräften oder aber als Werkvertrag zu beurteilen ist, ist auf die Rechtsprechung des VwGH (z.B. Erk. v. 8.8.2008, ZI. 2008/09/0022 u.a. Erkenntnisse) zu verweisen. Danach liegt ein Werkvertrag nach ständiger Rechtsprechung des VwGH 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. Mit der Erbringung der Leistung endet das Werkvertragsverhältnis. Eine zwar leistungsbezogene, aber nicht erfolgsbezogene Entlohnung spricht gegen das Vorliegen eines Werkvertrages. Wenn ein dauerndes Bemühen geschuldet wird, das bei Erreichen eines angestrebten Zieles auch kein Ende findet, spricht dies ebenfalls gegen einen Werkvertrag.

Im gegenständlichen Projektvertrag ist der Vertragsgegenstand mit Durchführung von Dichtschweißen der Innen- und Außenmäntel im Kesselbau umschrieben. Diese Beschreibung erfüllt nicht das Erfordernis einer genau umrissenen Leistung bzw. einer in sich geschlossenen Einheit, die bei Erreichen des Zieles sein Ende findet. Der gegenständliche Vertrag enthält daher kein Werk, sondern beschreibt nur eine Tätigkeit. Als Entgelt für die Leistung ist pauschal eine Summe von € 12.000,00 vereinbart, wobei die Endabrechnung

jedoch nach den tatsächlich erbrachten und vom Auftraggeber bestätigten Leistungen erfolgt. Im Projektvertrag fehlt auch der Termin und der Preis, wobei die Preisberechnung nach den tatsächlich erbrachten Leistungen im Nachhinein erfolgt und überdies in Zeitabschnitten (Kalenderwochen) abgerechnet wird. Infolge des Fehlens eines Preises kann das vorgebliche Werk auch nicht der Menge nach bestimmt werden.

Den Projektverträgen fehlen daher die wesentlichen Vertragsbestandteile und sind diese daher nicht geeignet, ein Werkvertragsverhältnis zu begründen.

Bei den zu erbringenden Arbeiten (Schweißarbeiten) handelte es sich bloß um mengenmäßig bestimmte Arbeiten, die im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf erbracht werden mussten und in Erfüllung einer vom Werkbesteller übernommenen, zu dessen Betrieb gehörigen vertraglichen Verpflichtung dienten.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes ist auf dessen wahren wirtschaftlichen Gehalt abzustellen und nicht auf die äußere Erscheinungsform eines Sachverhaltes (§ 21 Abs. 1 BAO) abzustellen.

Unter Berücksichtigung des wahren wirtschaftlichen Gehaltes ist weiters ausschlaggebend, dass das Motiv des Einzelunternehmers D für den Abschluss dieser Projektverträge die Bewältigung eines Personalengpasses war, was auch durch die Suche von geeignetem Personal beim AMS bzw. durch die mittlerweile erfolgte Einstellung von geeignetem Personal bewiesen wird. Daraus kann abgeleitet werden, dass nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt die Zurverfügungstellung von Personal (in Form einer Personalgestellung) an den Einzelunternehmer D diesen Projektverträgen zugrunde lag, zumal es die eigentliche Unternehmenstätigkeit der Firma E M CZ war, entsprechendes Personal an die anfragenden Firmen zu stellen bzw. zu überlassen.

Der Abgabepflichtige (Einzelunternehmer) hat außerdem auf die Auswahl der Arbeiter Einfluss genommen (zumindest bei Beginn der Geschäftsbeziehung). In weiterer Folge war dies offenbar nicht mehr notwendig, da in der Regel dieselben Personen - Herr S und Herr J - im Einsatz waren.

Ob diese eingesetzten ausländischen Personen in ihrem Ansässigkeitsstaat im Besitz einer Gewerbeberechtigung sind, ist für die Beurteilung der Beschäftigung dieser ausländischen Personen im Inland nicht maßgebend, da ausschließlich die tatsächliche Art der Beschäftigung der ausländischen Personen im Inland entscheidend ist.

Auch wenn gewisse Sachverhaltselemente vorliegen, die für einen Werkvertrag typisch sind (wie getrenntes Arbeiten von Arbeitnehmern des Abgabepflichtigen, das Fehlen vorgeschriebener Arbeitszeiten oder keine genaue Abgrenzung der Haftungsregeln), so überwiegen im gegenständlichen Fall doch die Merkmale, die für das Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung (Gestellung von Arbeitskräften) sprechen.

Zu diesen Umständen, die für das Vorliegen einer Gestellung von Arbeitskräften sprechen, sind die Eingliederung der ausländischen Personen in die Betriebsorganisation des Unternehmens zu zählen, da vom Abgabepflichtigen (Einzelunternehmer) durch den Einsatz der ausländischen Personen nur bestimmte Arbeitsschritte ausgegliedert wurden. Durch die Verpflichtung, die Arbeiten - wenn auch in eigenen Arbeitskojen - am Betriebsort des Berufungswerbers zu verrichten, war eine faktische Bindung an den Arbeitsort gegeben. Auch spricht der Umstand, dass eine laufende Kontrolle des Arbeitserfolges (Abpressen des Kessels und Prüfen auf Dichtheit) durch den Berufungswerber erfolgte, für das Vorliegen eines Gestellungsvertrages. Auch das gesamte Arbeitsmaterial stammt vom Einzelunternehmen des Abgabepflichtigen und wurden die gesamten Arbeitsmittel und Werkzeuge (wie Kran, Schweißgerät, Absaugung, Luftpresse) vom Einzelunternehmer D zur Verfügung gestellt. Dem Umstand, dass aus dem Grund der Zurverfügungstellung sämtlicher Werkzeuge und Arbeitsmittel für das Schweißen eines Kessels generell nur € 144,00 anstelle € 168,00 gezahlt wird, kann keine wesentliche Indizwirkung zukommen, da es für die steuerliche Beurteilung auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt und unbestrittene Tatsache ist, dass den ausländischen Personen die gesamten Werkzeuge und Materialien zur Verfügung gestellt wurden. Diese ausländischen Personen haben ausschließlich Arbeitsleistungen (Schweißarbeiten) erbracht und bezieht sich die Entlohnung nur auf diese Arbeitsleistungen.

Es ist daher auf Grund der vorliegenden Sachverhaltsumstände davon auszugehen, dass mangels Vorliegen eines Werkvertrages - die Firma E M CZ schuldete dem Einzelunternehmer D kein Werk, dasselbe gilt im Verhältnis der ausländischen Personen zur Firma E M CZ - die Beschäftigung überlassener Arbeitskräfte vorgelegen ist.

Bei Gesamtbetrachtung des Falles liegt der behauptete Werkvertrag zwischen dem Berufungswerber und der Fa. E M CZ nicht vor, sondern wurden die Leistungen im Rahmen der Gestellung (Überlassung) von Arbeitskräften erbracht.

Die vom Einzelunternehmer D ausbezahlten Vergütungen stellen beim Empfänger der Einkünfte, der Fa. E M CZ, Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gem. § 98 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 dar und unterliegen diese Einkünfte dem Steuerabzug gem. § 99 (1) Z. 5 EStG 1988.

Da bisher vom abgabepflichtigen Einzelunternehmer als Schuldner der Einkünfte kein Steuerabzug gem. § 100 Abs. 4 EStG von den an die Fa. E M zugeflossenen Einkünften vorgenommen wurde und den Einzelunternehmer D gem. § 100 Abs. 2 EStG 1988 die Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99 EStG trifft, waren die auf die ausbezahlten Vergütungen für die

Gestellung von Arbeitskräften entfallenden Steuerabzugsbeträge gem. § 99 EStG 1988 dem Einzelunternehmer D G als Haftenden vorzuschreiben.

Soweit sich die eingereichten Schriftsätze auch gegen die Festsetzung der Kommunalsteuer betreffend das Jahr 2007 (Firma HKM) richten, wird darauf hingewiesen, dass allfällige Einwendungen gegen die Höhe der festgesetzten Kommunalsteuer (auch nach einem Prüfungsverfahren) im jeweiligen Verfahren vor der heheberechtigten Gemeinde (Bescheide *betreffend* Festsetzung Kommunalsteuer werden durch die heheberechtigte Gemeinde erlassen) geltend zu machen sind und diesbezüglich der Abgabenbehörde keine Entscheidungsbefugnis zukommt."

In seiner **Berufung vom 10. Februar 2011** gegen diese Haftungsbescheide beantragte der Berufungswerber (Bw) die Bescheide aufzuheben und verwies zur Begründung auf die Berufung vom 14. Juni 2010 und den Vorlageantrag vom 20. November 2010.

Beide Schriftstücke stammen aus dem oben erwähnten Berufungsverfahren

betreffend die Haftungsbescheide, in dem die jetzt strittigen Beträge **auf Grund des § 82 EStG 1988 vorgeschrieben worden waren.**

In dieser Berufungsschrift wird im Wesentlichen folgendes ausgeführt:

„Das Finanzamt hat mit Prüfungsbericht vom 15.02.2010 die Subunternehmerleistung der Firma E M CZ als Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung eingestuft und somit der Abzugsteuer gem. § 99 Abs. 1 Z. 4 EStG 1972 bzw. Z. 5 EStG 1988 unterworfen. Hinsichtlich der Kommunalsteuer 2007 betreffend der Firma HKM in Höhe von 243,71 wird festgehalten, dass diese in der laufenden Lohnverrechnung April bis Juli 2007 verrechnet und abgeführt wurde (siehe Jahreslohnkontoausdruck 2007 1t. Beilage 1).

Nachfolgend wird in genauer Reihenfolge das Eingehen sowie der Ablauf der Geschäftsbeziehungen mit der Firma E M CZ dargestellt, damit eindeutig die Rechtsbeziehungen der Werkverträge den wahren wirtschaftlichen Gehalt erkennen lassen.

Zwischen der Firma D G (künftig kurz D bezeichnet) und der Firma E M CZ (künftig kurz EMP bezeichnet) wurde im Jahre 2006 ein Rahmenwerkvertrag errichtet, mit welchem spezielle Schweißarbeiten für die Herstellung von Heizkesseln vereinbart wurde. Im Rahmen dieses Rahmenwerkvertrages werden somit die einzelnen Werkleistungen abgerufen.

Diese Projektverträge beziehen sich ausschließlich auf die Erbringung von Werkleistung durch EMP. Die Vergütung der Werkleistung beschränkt sich ausschließlich auf die Stückzahl der geschweißten Kessel und nicht auf eine geleistete Stundenzahl. Von einer Weitergabe dieser Werkverträge an Subunternehmer war bei Abschluss des Rahmenwerkvertrages keine Vereinbarung getroffen. Im Werkvertrag wurde jeweils das Werk dichtgeschweißter Kessel vereinbart.

Nunmehr hat die Firma EMP Werkverträge an weitere Subunternehmer weitergegeben, hierbei handelt es sich um die Firma L -SK sowie die Firma S -SK. Diese führten die abgeschlossenen Werkverträge mit der Firma EMP durch. Festgestellt wird, dass beide Betriebe über die entsprechenden Gewerbeberechtigungen verfügen und im Rahmen deren Auftragsstätigkeiten verschiedene Aufträge mit ihren Mitarbeitern durchführen. Genannte Subfirmen schulden dem Hauptwerkvertragsnehmer EMP keine Arbeitsleistung sondern den Erfolg und haften auch diesen für die erbrachten Werkleistungen.

Nachfolgend wird die eindeutige Abgrenzung zwischen Werkvertrag und Gestellung von Arbeitskräften dokumentiert:

1. Abschluss eines Rahmenwerkvertrages mit EMP für die Erbringung des Werkes dicht geschweißter Kessel
2. Die Vergütung der Werkes bezieht sich auf die Einheit Stückzahl und nicht auf eine Abrechnung nach erbrachten Stunden.
3. Die Werkaufträge werden ausschließlich der Firma EMP erteilt. Diese schuldet auch den Erfolg des Werkes.
4. Die Verrechnung des Entgeltes des Werkauftrages erfolgt ausschließlich von der EMP an D. EMP stellt aufgrund des Projektvertrages die Rechnung an die Firma D. nach Erbringung einer abgeschlossenen Werkleistung.
5. Es ist D nicht bekannt zu welchen Bedingungen und Preisen EMP die Subwerkverträge weitergibt.
6. Es gibt hinsichtlich der Erbringung der Werkvertragsleistungen durch EMP an D keine Zeitvorgabe sondern lediglich den Zeitpunkt der Übernahme (Abnahme) der geschweißten Kessel.
7. Es besteht keine Vereinbarung wie viele Personen bzw. wie lange diese vom der EMP an einem Auftrag arbeiten.
8. Für die Erbringung des Werkauftrages wird in der Firma D ein separat abgegrenzter Bereich für dieses spezielle Dichtschweißen der EMP gegen Entgelt zur Verfügung gestellt. Hiefür wird ein Entgelt für die Nutzung des abgegrenzten Bereiches von D. an EMP verrechnet.

9. Alle Personen die von der EMP für die Erbringung dieses Werkauftrages arbeiten sind ausschließlich den Anweisungen der EMP unterstellt und auch in keiner Weise in den normalen Arbeitsablauf der Firma D eingebunden.

10. Die Firma D könnte sich auch nicht mit den genannten Personen verständigen, da keiner in der Firma die tschechische Sprache beherrscht.

11. Falls bei Abnahme der dicht geschweißten Kessel durch D Mängel bestehen, sind diese von EMP bzw. den beauftragten Subunternehmer auf deren Kosten zu beheben.

12. Es gibt bei Erbringung des Werkauftrages von D keinerlei Dienst oder Fachaufsicht sondern lediglich nach Beendigung des einzelnen Werkes eine Überprüfung und Abnahme der dicht geschweißten Kessel. Es werden den Leistungserbringern auch keine fachlichen Weisungen erteilt bzw. inhaltliche Kontrollen während der Errichtung des Werkes.

13. Die Rechtsbeziehung des Werkauftrages besteht ausschließlich zwischen EMP und D und nicht zwischen den Subunternehmern und D.

Gleiches gilt für die Verantwortung zwischen den von den Subunternehmen für die Erbringung des Werkauftrages arbeitenden Mitarbeitern dieser Firma, die ausschließlich der EMP und nicht D. unmittelbar die Leistung schulden.

14. Auf eventuelle weitergegebene Subaufträge der EMP hatte die Firma D. weder Einfluss noch rechtliche Möglichkeiten dagegen einzuschreiten, sondern es war alleiniges Recht der EMP zu entscheiden wer diese Werkvertragsleitungen durchführt.

15. Sämtliche von den Subunternehmen erbrachten Werkleistungen waren organisatorisch in keiner Art und Weise dem Betrieb D. eingegliedert bzw. untergeordnet und es bestanden auch zwischen den Mitarbeitern von D. und Subunternehmen keinerlei Weisungsbeziehungen. Jene Spezialtätigkeiten (Dichtschweißen) die von den Subunternehmen der EMP durchgeführt wurden, konnten von den Fachkräften der D. mangels entsprechender Qualifikation nicht erbracht werden.

Aufgrund oben angeführter Auflistungen der tatsächlichen Verhältnisse der durchgeführten Werkaufträge auf Basis der Rahmenwerkverträge kann von einer Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung bei korrekter und sachlicher Betrachtungsweise **nicht gesprochen** werden.

In weiterer Folge wird eine detaillierte Auflistung mit entsprechender Erläuterung über die Durchführung der Werkaufträge angeführt. Die Firma D. wird in diesem Abschnitt in der Ich-Form dokumentiert.

Sowohl zwischen mir als auch der Firma E M einerseits und der Firma E M und den beiden Subunternehmern andererseits wurden solche Rahmenwerkverträge abgeschlossen. Die vorgelegten Projektverträge zwischen mir und der Firma E M einerseits und die vorgelegten Aufträge zwischen der Firma E M und den beiden Subunternehmern andererseits sind nichts anderes als solche Rahmenverträge. Bei Rahmenwerkverträgen handelt es sich aber um eine anerkannte Vertragsfigur. Im Rahmen solcher Rahmenwerkverträge werden die einzelnen Werkleistungen, wie auch hier, abgerufen. Es kommt sohin im Rahmen der Werkverträge jeweils zum Abschluss einzelner Werkverträge, im gegenständlichen Fall hinsichtlich der einzelnen von den beiden Subunternehmern geschweißten Kessel.

Vielmehr hat die vertragliche Gestaltung (Projektverträge und Aufträge) der tatsächlichen Ausführung entsprochen, nämlich der Erbringung einzelner Werkleistungen in Form des Schweißens der Kessel im Rahmen der abgeschlossenen Rahmenvereinbarungen (Projektverträge und Aufträge). Eine solche Umgehung liegt umso weniger vor, als die beiden Subunternehmer eben jeweils ein eigenes Unternehmen gehabt haben, nicht nur für die Firma E M und damit über diese für mich tätig geworden sind, sondern für einen größeren Kreis von Auftraggebern und, was Herrn Jozef J betrifft, die Leistungen nicht nur persönlich erbracht haben, sondern auch durch andere Mitarbeiter seines Unternehmens. Werden aber wie hier bei Herrn Jozef J (Firma L)

Subunternehmer nicht als Einzelpersonen, sondern mit und im Rahmen ihres Unternehmens tätig, bei dem mehrere Personen beschäftigt sind und die Leistungen auch ausführen, kommt eine Umgehung bzw. ein Scheingeschäft von vornherein nicht in Betracht.

Auch bei einer Betrachtung nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt bleibt es sohin dabei, dass Rahmenwerkverträge abgeschlossen worden sind, in deren Rahmen die einzelnen Werke (dicht geschweißte Kessel) errichtet worden sind, sodass von vornherein kein Platz für die Annahme einer Arbeitskräfteüberlassung bleibt.

Wie bei einem Werkvertrag üblich, wurde jeweils ein Werk errichtet, nämlich der dicht geschweißte Kessel, hafteten die beiden Subunternehmer für den Erfolg, indem sie bei Auftreten größerer Mängel nachschweißen mussten, ansonsten sie weniger Werklohn erhalten haben, und sie die Werkleistungen insofern mit eigenen Betriebsmitteln erbracht haben, als sie Kleingeräte selbst mit hatten und die Schweißbojen und Schweißgeräte in Form eines entsprechend geringeren Werklohnes angemietet worden sind.

b) Es liegen aber auch die Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 AÜG für die Annahme einer Arbeitskräfteüberlassung nicht vor. Die beiden Subunternehmer haben für den Erfolg ihrer Leistungen haftet, indem - wie oben erwähnt - bei größeren Fehlern von diesen nachgeschweißt werden musste, ansonsten Abzüge vom Werklohn erfolgt sind. Damit lag die Voraussetzung des § 4 Abs. 2 Z 4 AÜG für das Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung nicht vor. Die beiden Subunternehmer sind auch nicht meiner Dienst- und Fachaufsicht unterstanden. Vielmehr wurde von mir nur - wie bei jedem Werkvertrag üblich - nach Errichtung der einzelnen Werke, nämlich der dicht geweißten Kessel - eine Überprüfung des jeweiligen Werks vorgenommen. Eine derartige Überprüfung bzw. Kontrolle stellt aber nicht die Ausübung der Dienst- und Fachaufsicht im Sinne des § 4 Abs. 2 Z 3 AÜG dar, sondern ist vielmehr üblicher und notwendiger Inhalt eines Werkvertrags. Die Ausübung einer Dienst- und Fachaufsicht würde vielmehr voraussetzen, dass fachliche Weisungen erteilt und inhaltliche Kontrollen während der Errichtung des Werks, das

heißt des Dichtschweißens der Kessel, erfolgen, was jedoch nicht der Fall gewesen ist. Die bloße Kontrolle des Fortschritts der Werkleistungen stellt nicht die Ausübung einer solchen Dienst- und Fachaufsicht dar.

Es liegt sohin auch die Voraussetzung des § 4 Abs. 2 Z 3 AÜG für eine Arbeitskräfteüberlassung nicht vor.

Die beiden Subunternehmer haben mit eigenem Kleinwerkzeug gearbeitet und wurden von mir nur Material und Schweißgeräte zur Verfügung gestellt. Die Zurverfügungstellung des Materials durch den Werkbesteller ist aber üblich und daher von vornherein nicht aussagekräftig.

Zudem wurden von den beiden Subunternehmern nur Leistungen am Material, den Kesseln, erbracht, indem diese dichtgeschweißt worden sind. In einem solchen Fall stellt aber der Werkbesteller notwendigerweise das Material, welches vom Werkunternehmer nur bearbeitet wird, zur Verfügung.

Da die Schweißgeräte angemietet worden sind, indem bei der Kalkulation des Werklohns darauf Rücksicht genommen und ein niedrigerer Werklohn vereinbart worden ist, wurden – wirtschaftlich betrachtet – die

Schweißgeräte von der Firma E M bzw. den beiden Subunternehmern beigestellt. Es macht keinen Unterschied, ob der Werkunternehmer das Werkzeug selbst der ob er es – wie hier die beiden Subunternehmer – gegen Bezahlung, hier in Form der Miete durch Reduktion des Werklohns – vom Werkbesteller zur Verfügung gestellt bekommt. Dies umso mehr, als im gegenständlichen Fall die bei den Subunternehmer – siehe die Aussage des Zeugen J über eigene Schweißgeräte verfügt hätten, diese aber bloß deshalb nicht verwendet haben, weil es zu aufwändig gewesen wäre, diese jeweils hin und her zu transportieren, wurden doch die Arbeiten nicht in einem von vornherein feststehenden, sondern – im Rahmen der abgerufenen Werke – über den verfahrensgegenständlichen Zeitraum immer wieder verrichtet.

Sohin ist auch die Voraussetzung des § 4 Abs. 2 Z 2 AÜG für das Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung nicht gegeben.

Die beiden Subunternehmer haben weiters **von meinen sonstigen Leistungen und Produkten abweichende Werke hergestellt**. Die von den beiden Subunternehmern erbrachten Werkleistungen, nämlich das Dichtschweißen der Kessel, wurden nur von diesen durchgeführt. Meine Arbeitnehmer hätten diese Arbeiten mangels Qualifikation gar nicht vornehmen können. Meine Arbeitnehmer haben lediglich Vorbereitungsarbeiten für dieses Dichtschweißen der Kessel sowie nach dem Dichtschweißen das Abdrücken der Kessel durchgeführt. Nur bei bloß optischen Mängeln ist es fallweise dazu gekommen, dass meine Mitarbeiter Schweißarbeiten an den Kesseln verrichtet haben. Waren die Kessel nicht dicht, dann erfolgte das Nachschweißen immer durch die beiden Subunternehmer.

Beim Dichtschweißen dieser Kessel handelt es sich auch nicht um einfache Arbeiten, schon gar nicht um bloße Hilfstätigkeiten. Vielmehr bedarf es dafür eben spezieller Schweißkenntnisse, die nur die beiden Subunternehmer gehabt haben, nicht aber meine Arbeitnehmer.

Damit liegt aber auch die Voraussetzung des § 4 Abs. 2 Z. 1 AÜG für eine Arbeitskräfteüberlassung nicht vor.

c) Selbst wenn eine der Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 AÜG vorliegen würde, was freilich eindeutig nicht der Fall ist (siehe oben), bedeutete dies nicht, dass eine Arbeitskräfteüberlassung im Sinne des § 4 Abs. 2 AÜG und damit eine verbotene Ausländerbeschäftigung vorgelegen hätte. Entgegen der neuen Rechtsprechung des VwGH bedürfte es nämlich einer Gesamtbetrachtung **und** wäre es keinesfalls ausreichend, dass eine dieser Voraussetzungen vorliegt. Von einer solchen Gesamtbetrachtung ist der VwGH zutreffend in seiner früheren Rechtsprechung (siehe nur das Erkenntnis vom 27.6.2002, ZI 2002/09/0027)

ausgegangen. Einer solchen Gesamtbetrachtung bedürfte es im Sinne des freien Dienstleistungsverkehrs gemäß Artikel 49 EG-Vertrag, weil ansonsten von der EU-Widrigkeit des § 4 Abs. 2 AÜG iVm § 2 Abs. 2 **lit e** und § 2 Abs. 3 **lit c** AuslBG auszugehen wäre, wonach auch eine Arbeitskräfteüberlassung nach § 4 Abs. 2 AÜG eine verbotene Ausländerbeschäftigung darstellt (siehe zuletzt EuGH vom 15.6.2006, Rs C-255/04).

Es wäre sachlich völlig ungerechtfertigt und bedeutete eine nicht gerechtfertigte Einschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs im Rahmen der EU, wenn bei bloßem Vorliegen einer der in § 4 Abs. 2 AÜG genannten Voraussetzungen eine verbotene Ausländerbeschäftigung vorliegen würde. Die vier in § 4 Abs. 2 AÜG genannten Voraussetzungen sprechen jede für sich allein in keiner Weise gegen das Vorliegen eines Werkvertrages bzw. für eine Arbeitskräfteüberlassung.

Vielmehr handelt es sich dabei jeweils nur um eines von vielen Kriterien, die für die Beurteilung des Vorliegens eines Werkvertrages herangezogen werden müssen. So wie es zur Beurteilung der Frage, ob ein Werkvertrag oder ein anderer Vertrag abgeschlossen worden ist, natürlich – so wie im Zivilrecht allgemein – einer Gesamtbetrachtung bedarf, was übrigens auch im Arbeitsrecht und damit auch im Arbeitskräfteüberlassungsrecht allgemein gilt, muss hier eine Gesamtbetrachtung angestellt werden.

Die Kriterien, die für und gegen das Vorliegen eines Werkvertrages sprechen, müssen gewichtet werden. Deshalb, weil ein Kriterium, das für einen Werkvertrag sprechen würde, nicht vorliegt, kann keinesfalls der Schluss gezogen werden, es läge kein Werkvertrag vor. Das Fehlen dieses einen Kriteriums kann durch das Vorliegen eines anderen, in § 4 Abs. 2 AÜG gar nicht genannten Kriteriums ersetzt bzw. aufgewogen werden oder wird durch das (eindeutige) Vorliegen der anderen in § 4 Abs. 2 AÜG genannten Kriterien das Fehlen dieses einen Kriteriums aufgewogen.

Umso mehr bedarf es, gerade auch im Hinblick auf den freien Dienstleistungsverkehr nach EU-Recht, für die Frage des Nichtvorliegens eines Werkvertrages und Vorliegens einer Arbeitskräfteüberlassung einer Gesamtbeurteilung und vermöchte das Nichtvorliegen einer der Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 AÜG allein nicht zu einer Qualifizierung als Arbeitskräfteüberlassung führen.“

In dem oben erwähnten Vorlageantrag wird ergänzend ausgeführt:

„Als Begründung führen wir ergänzend, in Bezugnahme auf die in der Berufungsvorentscheidung vorgebrachten Argumente, folgendes aus:

Die Abgabenbehörde 1. Instanz führt an, dass es strittig sei, ob es sich um das Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung oder aber um die Vereinbarung eines Werkvertrages handelt. Für die abgabenrechtliche Beurteilung ist uE nach all eine der wahre wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend. Zur rechtlichen Beurteilung bzw. Entscheidung der Abgabenbehörde 1. Instanz nehmen wir daher zu den einzelnen Interpretationen des Sachverhalts wie folgt Stellung:

1) ... *fast ausschließlich Herr Peter S und Herr J* , die in der Slowakei ein Einzelunternehmen betreiben, beschäftigt gewesen: Es war die Firma E M CZ damit betraut, im Werkvertrag die Kessel zu schweißen. Unser Mandant hat nie kontrolliert, welche Personen anwesend waren. Für ihn war nur ausschlaggebend, dass die vereinbarte Anzahl an Kesseln zum vereinbarten Zeitpunkt in der angegebenen Qualität (gem. den vorgegebenen Plänen) geschweißt wurden.

Unser Mandant hat nur die fertigen Kessel abgenommen (Dichtheitsprüfung). Danach wurden auch die abgenommenen Kessel bezahlt (EURO 144,-/Stück). Sollte ein Kessel nicht dicht gewesen sein, so wurde differenziert: War bei der Dichtheitsprüfung nur ein sehr kleines "Loch" festzustellen, so wurde dieses direkt von unserem Mandanten behoben und die Nachbearbeitungszeit von den EURO 144,-/Kessel abgezogen (siehe beiliegende Rechnung). Wurde hingegen ein grober Mangel (völlig undicht) am Kessel festgestellt, so wurde dieser nicht bezahlt.

2) *„die von der Fa. M gestellten ausländischen Personen sofort wieder nach Hause geschickt hat, sobald er erkannte, dass diese Personen die ihnen übertragenen Aufgaben nicht ordnungsgemäß erledigen konnten:* Unser Mandant konnte mit den Leuten gar nicht sprechen (sprechen nur Slowakisch,...). Er wendete sich bei Reklamationen immer direkt an die Fa. E M (vergleiche auch die Erstaussage in der niederschriftlichen Einvernahme, letzter Satz). Ein Anruf erfolgte immer dann, wenn er bei einer Abnahme (Dichtheitsprüfung) erkannte, dass aufgrund zu vieler Reklamationen (undichte Kessel) die Einhaltung des Fertigstellungszeitpunktes für die vereinbarte Menge gefährdet ist.

3) *„Abschluss dieser Projektverträge die Bewältigung eines Personalengpasses war, ... :* Unser Mandant führt viele Projekte gemeinsam mit anderen Unternehmern durch. Es ist nicht immer möglich bzw. betriebswirtschaftlich sinnvoll alle Produkte selbst zu produzieren. Durch die Vergabe der Fertigung der Kessel konnte unser Mandant erhebliche Stückzahlen verkaufen. Bei diesem Auftrag beschränkte sich seine Tätigkeit lediglich auf die Akquisition des Auftrages, die Dichtheitsprüfung (Abnahme) der fremd vergebenen Kesselfertigung und der zeitgerechten Übergabe dieser.

Es handelt sich uE nach eindeutig um das Vorliegen eines Werkvertrages ~ entgegen der Meinung der Abgabenbehörde 1. Instanz -die diesen Sachverhalt als strittig einschätzen.“

Mit **Vorlagebericht vom 23. Februar 2011** wurde die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gestellung von Arbeitskräften

§ 99. (1) Die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger wird durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer):

1 ...

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

(2) Der Abzugsteuer unterliegt der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder der Gewinnanteile. Vom Schuldner übernommene Abzugsteuer unterliegt als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug.

§ 100. (1) Die Abzugsteuer gemäß § 99 beträgt generell 20% und 25% bei Einkünften gemäß § 99 Abs. 1 Z 6.

(2) Schuldner der Abzugsteuer ist der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1. Der Schuldner dieser Einkünfte (in den Fällen des § 99 Abs. 3 die zum Steuerabzug zugelassene Person) haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.

Gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 wird daher die Einkommensteuer beschränkt

Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer):

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 zum demjenigen aufrecht, der die Dienste verschafft.

Im Unterscheid 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 liegende 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 (vgl. Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 98 Rz. 8.7).

Ein Gestellungsvertrag ist ein den Dienstverschaffungsverträgen zuzuordnender Arbeitnehmerüberlassungsvertrag, bei dem (wie oben bereits ausgeführt) der Vertragsgegenstand in der Zurverfügungstellung arbeitsbereiter Arbeitskräfte und nicht in der Verpflichtung, bestimmte Dienstleistungen zu erbringen oder einen bestimmten Leitungserfolg herbeizuführen, ist. Der Verleiher schuldet die Überlassung der Arbeitskraft selbst zum Zweck der Arbeitsleistung und nicht zur Ausführung einzelner Arbeiten.

Danach liegt ein Werkvertrag nach ständiger Rechtsprechung des VwGH 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. Mit der Erbringung der Leistung endet das Werkvertragsverhältnis.

Entscheidend für die Beurteilung und Einstufung der Sachverhaltes sind die steuerlich maßgeblichen Kriterien und nicht die Bestimmungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (vgl. Doralt, EST-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 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223, VwGH 19.09.2007, 2007/13/0071 betr. Scheinselbständigkeit von Bauarbeitern).

Danach ist es nicht ausreichend, wenn zwar einzelne für das Vorliegen eines Werkvertrages sprechende Sachverhaltselemente vorliegen, sich aber aus den Gesamtumständen Gegenteiliges ergibt (VwGH v 29.1.2009, 2007/09/0341):

Für die Abgrenzung, ob im gegenständlichen Fall die Vereinbarung zwischen dem Einzelunternehmen D und der Fa. E M CZ als Gestellung von Arbeitskräften oder aber als Werkvertrag zu beurteilen ist, ist daher das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der Tätigkeit bei Durchführung der Verträge maßgeblich, das sich folgendermaßen darstellt:

Für die Durchführung der Schweißarbeiten wurden in der Halle des Bw eigene Schweißkojen eingerichtet, in denen die slowakischen Schweißer, die von der Fa. E M geschickt wurden, die Schweißarbeiten verrichteten (Dichtschweißen von Kesseln). Für die Durchführung der Schweißarbeiten wurde Material und Werkzeuge des Bw. verwendet.

Bei der Überprüfung durch das Finanzamt am 15. Mai 2007 wurden die slowakischen Schweißer S Peter und J Jozef angetroffen. Die beiden Schweißer wurden ca. seit 2006 für die Schweißarbeiten in der Firma des Bw eingesetzt.

Der Umfang der an die slowakischen Schweißer erteilten Aufträge hing ganz von den Bestellungen der Fa. HG ab. Falls die vorgegebene Stückzahl von den Slowaken nicht erreicht wurde, hat ein Mitarbeiter des Bw (Hr. DB) selbst bei den Kesselschweißarbeiten mitgeholfen.

Die Überprüfung der Dichtigkeit der Schweißnähte – in der Fachsprache „abdrücken“ genannt – sowie erforderlichenfalls die Mängelbehebung (jedenfalls bei kleineren Undichtigkeiten) - wurde ebenfalls durch Mitarbeiter des Bw durchgeführt.

Es wurde keine bestimmte Dauer für die Herstellung eines bestimmten Werkes vorgegeben. Der Auftragsumfang war zwar in Rahmenverträgen mit der Fa. E M bestimmt. Faktisch ergab sich die Anzahl der Schweißarbeiten für die Slowaken nach der Anzahl der von der Fa. HG geordneten Kessel.

Den jeweiligen Rahmenverträgen (als Projektvertrag bezeichnet) liegt eine festgelegte Pauschalsumme zugrunde, wobei dieser Pauschalsumme die Durchführung von Schweißarbeiten ("Dichtschweißen der Innen- und Außenmäntel im Kesselbau) als Gegenleistung gegenüber steht. Die Abrechnung erfolgte wöchentlich, wobei für das Schweißen eines Kessels ein Betrag von € 144 vereinbart wurde.

Wenn die im Projektvertrag festgelegte Pauschalsumme durch die Erbringung von Arbeiten überschritten war, wurde immer ein neuer Projektauftrag abgeschlossen.

Bei Beurteilung des Sachverhaltes kommt der Unabhängige Finanzsenat zu der Ansicht, dass bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht vom Vorliegen eines Werkvertragsverhältnisses auszugehen ist, sondern von Gestellung von

Arbeitskräften. Die slowakischen Schweißer wurden aufgrund des zusätzlichen Arbeitskräftebedarfes zur Erfüllung der vom Bw eingegangenen Produktionsaufträge eingesetzt und haben letztlich kein eigenständiges unterscheidbares Werk erfüllt, sondern wirkten in Zusammenarbeit mit dem Personal des Bw bei der Kesselherstellung mit, wobei sie letztlich unter begleitender Qualitätskontrolle durch den Bw standen. Dies ergibt sich eindeutig daraus, dass die gleichen Schweißarbeiten auch von anderen Mitarbeitern (z.B. DB) durchgeführt wurden und Undichtigkeiten nach der Dichtheitsprüfung auch von anderen Mitarbeitern des Bw behoben wurden. **Diese ausländischen Personen haben ausschließlich Arbeitsleistungen (Schweißarbeiten) erbracht und die Entlohnung gilt nur auf diese Arbeitsleistungen ab.**

Der Personalbedarf war daher auf bestimmte Arbeitsabläufe im Zuge der Herstellung der Heizkessel gerichtet. Der Bw hat sehr wohl selbst auf die Personalauswahl bzw. deren fachliche Qualifikation Einfluss genommen, da er selbst (Niederschrift vom 15. Mai 2007) aussagt, dass er einmal die von der Fa. M gestellten ausländischen Personen sofort wieder nach Hause geschickt hat, sobald er erkannte, dass diese Personen die ihnen übertragenen Aufgaben nicht ordnungsgemäß erledigen konnten.

Nach dem schriftlichen Vertrag wurde zwar eine mengenmäßige Abrechnung nach der Anzahl der geschweißten Kessel vereinbart; inhaltlich stellt sich der Vertrag aber als die Vereinbarung bloß mengenmäßig bestimmter Arbeiten dar, die im zeitlichen Arbeitsablauf erbracht werden müssen und der Erfüllung vom Bw übernommenen, zu seinen Betrieb gehörigen vertraglichen Verpflichtungen dienen. Dass die Schweißkojen und Werkzeuge im Wege einer Nutzungsvereinbarung an die Fa. E M vermietet wurden, ändert nichts an der tatsächlichen Einbeziehung der durch die Slowaken durchgeführten Schweißarbeiten in den betrieblichen Arbeitsablauf.

Das gesamte Arbeitsmaterial stammte vom Einzelunternehmen des Bw. Auch wurden die gesamten Arbeitsmittel vom Bw zur Verfügung gestellt. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass für die Nutzung der Arbeitsgeräte und für die Zurverfügungstellung des Arbeitsplatzes (Arbeitskoje) ein entsprechender Abzug erfolgte, da nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt **die tatsächlich bezahlte Vergütung nur die erbrachte Arbeitsleistung umfasste.**

Im Regelfall begründet ein Werkvertrag ein Zielschuldverhältnis, wobei die Verpflichtung darin besteht, die genau umrissene Leistung– in der Regel bis zu einem bestimmten Termin – zu erbringen. Mit der Erbringung der Leistung endet auch das Vertragsverhältnis. Im vorliegenden Fall wurde jedoch der Rahmenvertrag, sobald der darin festgelegte Betrag erreicht war, immer wieder erneuert und verlängert. Wenn ein dauerndes Bemühen geschuldet wird, das bei Erreichen eines angestrebten Zieles auch kein Ende findet, spricht dies ebenfalls gegen einen Werkvertrag.

Die tatsächlich benötigten Schweißarbeiten ergaben sich jedoch aus der Anzahl der von der Fa. HG geordneten Kessel. Der Kern der Vereinbarung mit der Fa. E M bestand nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in der Vermittlung und Zurverfügungstellung von Produktionsmitarbeiter mit der entsprechenden Qualifikation für die Durchführung der Schweißarbeiten im Rahmen der Organisation des Betriebes des Bw.

Der Unabhängige Finanzsenat kommt daher zu dem Schluss, dass es im vorliegenden Fall um die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung handelt.

Das Gestellungsentgelt unterliegt gem. § 99 EStG 1988 in Österreich der Abzugsteuer. Der Bw haftet für die Einbehaltung und Abfuhr dieser Abgaben.

Die Haftungsbescheide für die Jahre 2006 und 1-9/2007 bestehen daher zu Recht.

2. Säumniszuschläge

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 2 Prozent des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages zu entrichten (§ 217 Abs. 1 und 2 BAO).

Nach Abs. 4 dieser Bestimmung sind Säumniszuschläge für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als

- a) ihre Einhebung gemäß § 212a ausgesetzt ist,
- b) ihre Einbringung gemäß § 230 Abs. 2, 3, 5 oder 6 gehemmt ist,
- c) ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz nicht durch Ausstellung eines Rückstandsausweises (§ 229) als beendet gilt,
- d) ihre Einbringung gemäß § 231 ausgesetzt ist.

Die zu den Selbstbemessungsabgaben zählende Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 ist vom Abfuhrpflichtigen (Haftungspflichtigen) selbst zu berechnen und zu entrichten, ohne dass eine vorherige abgabenbehördliche Tätigkeit wie etwa die bescheidmäßige Festsetzung abgewartet werden darf. Bei dieser Abgabe handelt es sich um eine Zahlungsschuld kraft Gesetzes, deren Entstehungszeitpunkt durch § 100 Abs. 4 EStG 1988 i. V. m. § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO geregelt wird. Der jeweilige Fälligkeitstermin ergibt sich aus § 101 Abs. 1 EStG 1988. Danach hat der Schuldner der dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte die innerhalb eines Kalendermonates gemäß § 99 einbehaltenen Steuerbeträge unter der Bezeichnung "Steuerabzug gemäß § 99 EStG" spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an sein Betriebs- bzw. Wohnsitzfinanzamt abzuführen.

Die Berufung gegen den Säumniszuschlag enthält keine eigenständige Begründung, sondern aus dem Kontext ist zu erschließen, dass die gegen die Abzugsteuer gemäß § 99 EStG gerichteten Argumente zu einem Wegfall der Haftungsbescheide führen sollen und in der Folge die davon abhängigen Säumniszuschlagsbescheide ebenfalls die Grundlage fehlt.

Da - wie oben dargelegt – die Haftungsbescheide hinsichtlich Abzugsteuer gemäß § 99 EStG zu Recht bestehen war die Berufung gegen den ersten Säumniszuschlag ebenfalls abzuweisen.

Linz, am 20. März 2012