



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Ewald Rabensteiner, Mag. Gertraud Lunzer und Mag. Harald Österreicher im Beisein der Schriftführerin FOI Andrea Newrkla über die Berufung des Bw, vertreten durch Keber & Keber Wirtschaftstreuhand GesmbH, 1010 Wien, Börsegasse 9/2, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch Hofrat Mag. Georg Hänsel, betreffend Haftungsbescheid gemäß § 99 EStG 1988 für die Jahre 1999 bis 2001 nach der am 11. Dezember 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betreibt ein Elektroinstallationsunternehmen.

Tz 13 Anlässlich einer BP wurde festgestellt, dass in den Betriebsausgaben folgende Fremdleistungen des polnischen Rechnungslegers Z (Bezeichnung) enthalten sind: (TZ 13).

	1999	2000	2001
verrechnete Arbeitstunden	1.820	3.834	2.360
Stundensatz lt. Rechnung	ATS 235,00	ATS 300,00	ATS 320,00
Gesamtrechnungssumme (Zahlungsbetrag Honorar)	ATS 427.700,00	ATS 1.150.200,00	ATS 755.200,00

a) Folgende Unterlagen wurden der BP vorgelegt:

Pro Jahr eine Gesamtrechnung (Summe und Details siehe oben)

Kassa-Ausgangsbelege (datiert; Leistungszeitraum von bis und Stundenanzahl; Zahlungsbetrag)

Weitere Unterlagen wie zum Beispiel:

Namen der Arbeiter – dazugehörige Zeitaufzeichnungen
welche Baustelle
wie sich Summe im Detail ermittelt (wer vom Leihpersonal wo.....usw.)

wurden keine vorgelegt, ebenso wenig schriftliche Verträge hinsichtlich dieser Geschäftsbeziehung.

Lt. BP wäre davon auszugehen, dass diese Form der Verrechnung auf detaillierten Zeit-/Personenaufzeichnungen (auch zwecks Rechnungskontrolle) aufbaut.

b) Von der BP wurde die Existenz der Firma Z = Rechnungsaussteller in Polen überprüft. Lt. Handelsregisterauskunft existierte dieses Unternehmen im Prüfungszeitraum nicht mehr. Es wurde 1991 gegründet – Registrierung Nr. x Einzelunternehmen – und am 1.1.1992 aus dem Handelsregister gelöscht.

Als Bestätigung (ausländischer Besteuerungsnachweis) wurde vom Bw eine beglaubigte Übersetzung aus dem Polnischen vorgelegt:

Standesamt Kr
M und A Z
Eintragung in die Evidenz der Wirtschaftstreibenden Nr. y
Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeit 99-01 (=Prüfungszeitraum).

c) In Rechnung gestellte Arbeiten:

Auf Grund der von der BP vorgenommenen Kalkulation sei davon auszugehen, dass die betreffenden Arbeiten/Leistungen) tatsächlich (z.B. von polnischen Staatsbürgern) erbracht wurden.

Tz 14: In freier Beweiswürdigung werde von der BP jener Sachverhalt als erwiesen angenommen, der andere Möglichkeiten als weniger wahrscheinlich ausschließe.

Es sei davon auszugehen, dass ein Anwendungsfall der beschränkten Einkommensteuer gem. § 98 EStG 1988 vorliege (seitens der/des Empfänger/s der Zahlung für in Rechnung gestellte Arbeiten) – Basis – die inländischen Einkünfte (=jene lt. Faktura).

Gem. § 99 EStG 1988 sei diese mittels Abzugsteuer zu erheben.

Gem. § 100 EStG 1988 liege es auf Grund der zuvor dargestellten Situation im Ermessen der Finanzverwaltung, den Gläubiger der geschuldeten Beträge (=jener Unternehmer, für dessen Unternehmen die Arbeiten im Inland ausgeführt wurden und von dem die entsprechende Ausgabenposition im Rahmen der Gewinnermittlung angesetzt wurde) als Steuerschuldner in Anspruch zu nehmen.

In der frist- und formgerechten Berufung wird eingewendet, der Bw habe im BP-Verfahren den Nachweis erbracht, dass jene Bauleistungen, für welche die Abzugsteuer vorgeschrieben wurde, von einem in Polen ansässigen Unternehmen erbracht worden seien.

In Tz 14 des BP-Berichtes werde ohne nähere Begründung davon ausgegangen, dass ein Anwendungsfall des § 98 EStG 1988 vorliege.

Weiters werde festgestellt, dass die Steuer gem. § 99 EStG 1988 mittels Abzugsteuer zu erheben sei.

In diesen Feststellungen der BP werde offenbar übersehen, dass § 99 EStG 1988 keine Grundlage für die Erhebung von Abzugsteuer für im Inland erbrachte Bauleistungen ausländischer Unternehmer biete.

Die bekämpfte Inanspruchnahme für Haftungsteuer gem. § 99 EStG 1988 sei somit schon nach innerstaatlichem Recht rechtswidrig.

Nur der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass jedenfalls nach den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Polen das Besteuerungsrecht an den entsprechenden Einkünften Polen zuzuweisen wäre, so dass selbst für den Fall, dass grundsätzlich eine Abzugsteuer nach § 99 EStG 1988 zu erheben wäre, ein tatsächlicher Einbehalt auf Grund der zwischenstaatlichen Regelung zu unterbleiben hätte.

In der Stellungnahme zur Berufung führt die BP aus:

Zu Berufungsausführungen: "...im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens habe ich den Nachweis erbracht, dass jene Bauleistungen, für welche mir in den bekämpften Bescheiden die Haftung für Abzugssteuer gern § 99 EStG vorgeschrieben wurde, von einem in Polen ansässigen Unternehmen erbracht wurden.."

BP: Nachgewiesen ist lediglich, dass für Arbeitsstunden Beträge bar bezahlt wurden und darüber händische Kassaquittungen und im Nachhinein Jahresabrechnungen ausgestellt wurden. Dass die bezahlten Leistungen auch tatsächlich erbracht wurden, hat die BP trotz Fehlens jeglicher Vereinbarungen bzw. Leistungsaufstellungen (siehe Tz. 13 und unten) als glaubhaft angenommen.

Da das geprüfte Unternehmen selbst Elektroinstallationen (Bauleistungen) erbringt, war anzunehmen, dass das zusätzliche Leihpersonal (die Verrechnung erfolgte nach Stunden siehe Tz 13 BP-Bericht) ebenfalls zur Erbringung von Bauleistungen hinzugezogen wurde.
- lt. Besprechung am 15.12.2003 ist jeweils der Vorarbeiter des Bw anwesend -(siehe Tz 13/13a BP-Bericht).

Es ist hingegen nicht nachgewiesen, dass es sich bei dem Rechnungsaussteller um ein in POLEN ansässiges UNTERNEHMEN handelt (s. Tz 13 b/BP-Bericht). Das rechnungsausstellende Unternehmen XY in Polen erfasst zu Nr. x wurde bereits 1992, somit mehrere Jahre bevor die gegenständlichen Rechnungen gelegt wurden, gelöscht (Kopie der KSV Auskunft wurde bei der Besprechung am 15.12.2003 übergeben).

Das Unternehmen „M und A Z , Nr. y ist nicht ident mit dem Rechnungsaussteller (siehe Sachverhalt Tz 13 und Tz 13 b BP-Bericht).

Zu Berufungsausführungen "In TZ 14 des BP-Berichtes wird ohne nähere Erläuterung davon ausgegangen, dass ein Anwendungsfall des § 98 EStG vorliege.

Weiters wird festgestellt, dass die Steuer gern § 99 EStG mittels Abzugssteuer zu erheben sei. „..offenbar übersehen, dass § 99 EStG keine Grundlage für die Erhebung von Abzugssteuer für im Inland erbrachte Bauleistungen ausländischer Unternehmer bietet.“ werde auf Tz 13 verwiesen sowie folgendes ausgeführt:

BP: Mangels des Nachweises der Identität des Rechnungsausstellers mit der in Polen ansässigen und steuerlich erfassten Firma (siehe oben) kommt das DBA mit Polen nicht zur Anwendung. Voraussetzung für die DBA Anwendung wäre der Nachweis, dass die rechnungsausstellende Firma in Polen steuerlich erfasst ist (zum Zeitpunkt der Leistung/Rechnungsausstellung).

Da die Voraussetzungen für die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens mit Polen nicht erfüllt sind, kommt lt. BP nunmehr innerstaatliches Recht zur Anwendung.

Zu Berufungsausführungen "...offenbar übersehen, dass § 99 EStG keine Grundlage für die Erhebung von Abzugssteuer für im Inland erbrachte Bauleistungen ausländischer Unternehmer bietet."

"..Inanspruchnahme für Haftungssteuer nach § 99 EStG ist schon nach innerstaatlichem Recht rechtswidrig"

BP: Bezugnehmend auf Tz 13/Sachverhalt sowie Tz 13a

- es gibt, abgesehen von den Stundenverrechnungen keine weiteren Unterlagen wie z.B.: Namen der Arbeiter mit dazugehörenden Zeitaufzeichnungen;

Aufzeichnungen, auf welcher Baustelle in welchem Ausmaß der Einsatz des Leihpersonals erfolgt ist;

Detailangaben dazu, wie sich die Summe genau ermittelt bzw. welche Arbeiten auf welcher Baustelle ausgeführt wurden

(lediglich BAR - Zahlungsbelege mit Angabe von-bis, z.B. 1.3.2000-14.4.2000 640 Std a 300,00 ATS = 192.000 ATS;

KA-Auszug 14.4.2000; Baustellenbezeichnung Sternwartestr.; Inz.d.str. ohne Detailzuordnung).

- es wurden auch keinerlei schriftliche Verträge hinsichtlich dieser Geschäftsbeziehung vor-gelegt

wird von der BP im Rahmen der freien Beweiswürdigung jene Möglichkeit als erwiesen angenommen, die andere Möglichkeiten als weniger wahrscheinlich ausschließt.

Es wird Leihpersonal auf Stundenbasis verrechnet, ohne dass ein Dienstverhältnis zum geprüften Unternehmen begründet wird. (Der Rechnungsaussteller blieb auch weiterhin Arbeitgeber der zur Verfügung gestellten, nach Stunden verrechneten, Arbeitnehmer).

In die Entscheidung der Betriebsprüfung wurden, wie zuvor dargestellt, mangels weiterer nach außen zweifelsfrei zum Ausdruck gebrachter Nachweise, die Art der Verrechnung sowie das Gesamtbild der Geschäftsbeziehung, miteinbezogen.

Aufgrund der Beweislage wird von Seiten der BP nicht vom Vorliegen eines Werkvertrages (Anwendungsbereich für im Inland erbrachte Bauleistungen ausländischer Unternehmer) aus-gegangen, sondern im Rahmen der freien Beweiswürdigung die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung als wahrscheinlicher erwiesen angenommen.

Gemäß § 98 EStG unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§1 Abs 3 EStG) Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung.

Es besteht in diesen Fällen auch dann Steuerpflicht, wenn keine inländische Betriebstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

Da (wie zuvor ausgeführt) das DBA mit Polen in diesem Fall nicht zur Anwendung kommt, bleibt das innerstaatliche Besteuerungsrecht aufrecht.

In derartigen Fällen ist von der Bruttovergütung, die vom österreichischen Unternehmer für diese Personalgestellung gezahlt wird, gemäß § 99 Abs 1 Z 5 die Einkommensteuer i.H.v. 20% einzubehalten und abzuführen. (siehe Tz 15 BP-Bericht).

In der mündlichen Verhandlung am 10.4.2008 wurde ergänzend vorgebracht, dass die in Rede stehenden Leistungen seien von der Firma A Z erbracht worden. Ein entsprechender Beweisantrag, A Z dahingehend zu vernehmen, sei schon wiederholt gestellt worden. Es sei unerheblich, auf welchem Briefpapier die Rechnungen ausgestellt worden seien. Dass A Z als Rechnungsaussteller aufscheine, sei auf Grund der vorgelegten Rechnungen unbestritten. Dass die Rechnungsausstellung möglicherweise nicht ganz korrekt erfolgt sei, könne nicht dazu führen, dass dem Bw die Abzugsteuer vorgeschrieben werde. Es werde nochmals der Antrag auf Einvernahme des Zeugen A Z zum Beweis dafür, dass die gegenständlichen Leistungen von ihm im Rahmens seines Unternehmens erbracht worden seien, gestellt.

Die auf den fakturierten Rechnungen ausgewiesene Bezeichnung lautet übersetzt: „Bauunternehmen für Renovierungen Bautechnik“.

Über Vorhalt, wonach nach Auskunft des IKSV die Fa. Za tatsächlich existiert und 1992 wieder gelöscht worden sei, wurde eingewendet, dass die Auskünfte des IKSV nicht immer treffsicher seien.

Dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters, wonach A Z persönlich die Leistungen erbracht habe, wurde vom Vertreter des Finanzamtes entgegengehalten, dass von der Betriebsprüfung bzw. vom Finanzamt ausdrücklich eine Ansässigkeitsbestätigung der rechnungsausstellenden Firma abverlangt, eine solche jedoch nicht beigebracht worden sei. Auch sei keine Ansässigkeitsbescheinigung einer anderen Firma (etwa des A Z) dem Finanzamt vorgelegt worden.

Nachdem es sich im Zuge der Betriebsprüfung herausgestellt habe, dass die rechnungsausstellende Firma in den Berufungsjahren nicht mehr existent war, sei hinterfragt worden, ob es polnische Gesteller gegeben habe. Auf Grund der im Betriebsprüfungsbericht näher bezeichneten Hinweise, insbesondere der Tatsache, dass die Abrechnung auf Stundenbasis

erfolgt ist, sei das Finanzamt zu dem Ergebnis gelangt, dass die Arbeiten durch eine Personalgestellung und zwar durch polnische Arbeiter verrichtet worden seien.

Der steuerliche Vertreter wendete ein, die Auffassung des Finanzamtes, die Rechnungen seien von einer anderen Firma ausgestellt worden, werde bestritten. Tatsache sei, dass die Leistungen von der Firma A Z erbracht wurden und diese auch die Rechnungen gelegt habe. Es sei auch nicht zutreffend, dass der Bw. keine Ansässigkeitsbescheinigung beigebracht habe, es werde ausdrücklich auf die Bestätigung des Bürgermeisters (des Stadtamtes) verwiesen, wonach A Z und M Z in den Jahren 1999 bis 2001 eine wirtschaftliche Tätigkeit in Polen ausgeübt hätten.

Selbst wenn man zu dem Ergebnis gelangte, dass es sich um eine Personalgestellung handle, wäre nach dem DBA Österreich-Polen in der für die Berufungsjahre geltenden Fassung Voraussetzung für eine Besteuerung, dass das polnische Unternehmen in Österreich eine Betriebsstätte unterhalte.

Finanzamtsvertreter verweist auf Artikel 7, DBA. Da das polnische Unternehmen keine Betriebsstätte unterhalte, sei nach innerstaatlichem Recht vorzugehen.

Steuerlicher Vertreter verwies darauf, dass nach dem OECD-Musterabkommen Voraussetzung für eine Besteuerung das Vorliegen einer Betriebsstätte im Inland sei.

Finanzamtsvertreter hielt dem entgegen, dass der Nachweis einer entsprechenden Bescheinigung betreffend die Ansässigkeit der gestellenden Person in Polen Voraussetzung für die Anwendung des DBA mit Polen sei.

Der steuerliche Vertreter erwiderte, dass allein maßgebend sei, ob ein polnischer Unternehmer die Leistungen erbracht hat, nicht aber ob eine Ansässigkeitsbestätigung beigebracht werde.

Vertreter des Finanzamtes verwies nochmals darauf, dass der Firmenwortlaut lt. fakturierten Rechnungen nicht ident sei mit der Firma A Z, die laut Ausführungen des steuerlichen Vertreters die Leistungen erbracht hat.

Der am 2.7.2008 als Zeuge einvernommene A Z hat ausgesagt, Dienstleistungen im Baubereich (insbesondere Fliesenlegen, Verputzen und Aufstellen von Rigidwänden) zu Gunsten des Bw erbracht zu haben. Die Arbeiten habe er persönlich erledigt. Derzeit hätte er keine Angestellte, und auch in den Streitjahren hätte er keine gehabt.

Ursprünglich sei er alleiniger Firmeninhaber gewesen und habe er das Unternehmen 3 bis 4 Jahre betrieben, anschließend (etwa 1998/1999) habe er gemeinsam mit seiner Gattin eine Gesellschaft gegründet, die mit dem Firmenwortlaut Ha ins Firmenbuch eingetragen wurde. Der Tätigkeitsbereich beider Unternehmen war aber der Gleiche.

Der Firmenwortlaut wie er auf der Rechnung ausgewiesen ist, sei in Polen nicht eingetragen gewesen. Eingetragen wurde die Firma Ha.

Bei der Bezeichnung ZRB würde es sich nicht um den Firmenwortlaut, sondern um die Tätigkeitsbezeichnung der Firma handeln.

Über die Aufträge des Bw habe es keine schriftlichen Verträge gegeben. Es sei damals in Polen nicht üblich gewesen, in dieser Branche schriftliche Verträge abzuschließen.

Über Befragen konnte der Zeuge nicht angeben, auf welchen Baustellen er gearbeitet hat, diese hätten alle 2 bis 3 Wochen gewechselt.

Das Werkzeug habe der Bw zur Verfügung gestellt, ebenso das Material. Beim Werkzeug habe es sich im Wesentlichen um einen Fliesenenschneider und um eine Spachtel gehandelt.

Für seine Arbeit sei er selbst verantwortlich gewesen. Wäre etwas nicht in Ordnung gewesen, hätte er dies nachträglich verbessern müssen.

Meistens sei er gemeinsam mit dem Bw zur Baustelle gefahren und dieser Bw habe ihm gesagt, was zu tun wäre. Habe der Auftrag etwa gelautet, das Badezimmer zu verfliesen, habe er sich das angeschaut, einen mündlichen Kostenvoranschlag erstellt und das fertige Werk pauschal in Rechnung gestellt.

Die Arbeiten seien immer von ihm persönlich und allein erledigt worden.

Wenn der Investor (Auftraggeber des Bw) die Arbeit für in Ordnung befunden hat, sei zunächst der Bw entlohnt worden und dieser habe dann seine Arbeit entlohnt. Wenn etwas nicht in Ordnung war oder etwas geändert werden musste, habe er das erledigen müssen.

Die im Akt aufliegenden Rechnungen seien von ihm ausgestellt und die Leistungen von ihm erbracht worden.

Er habe in der besagten Zeit in Adr gewohnt. Der Betriebssitz habe sich 1991 bis 2001 in Adr1 befunden.

Außer dem genannten Wohn- und Betriebssitz in Polen habe er weder einen Wohnsitz noch einen weiteren Firmensitz unterhalten. Damals sei er verheiratet gewesen und habe mit seiner Gattin und den 2 Kindern im gemeinsamen Haushalt gelebt.

Er könne nicht sagen, ob es möglich ist, für die besagten Jahre eine Ansässigkeitsbescheinigung von Polen vorzulegen. In Polen sei es üblich, dass die Unterlagen 5 Jahre nach Einstellung der Tätigkeit ausgelagert werden.

Das Stadtamt entspreche in Österreich dem Rathaus (Magistrat). Im Stadtamt werde die wirtschaftliche Tätigkeit nur registriert. In Österreich habe er in der besagten Zeit keine Betriebstätte und auch keinen ständigen Vertreter gehabt.

Weiters gab der Zeuge an, nicht den Eindruck gehabt zu haben, dass er ein Angestellter des Bw gewesen sei. Er hätte jederzeit die Arbeit beenden und nach Polen zurückgehen können.

Er habe dem Bw niemals Arbeitskräfte überlassen, da er keine Angestellten hatte.

Anlässlich der Firmengründung mit der Gattin habe er ein neues Briefpapier drucken lassen. Für die Tätigkeit auf der Baustelle habe er aber weiterhin das Briefpapier, wie es im Akt vorhanden ist, verwendet. In Polen sei es vollkommen egal, auf welchem Briefpapier die Rechnung ausgestellt wird. Er müsse die Leistungen ohnehin ins Steuerbuch eintragen. Dabei sei es egal, welchen Briefkopf die Rechnung aufweist. Meine Gattin hätte ein eigenes Briefpapier verwendet, weil sie einen anderen Steuersatz hatte. Sie habe auch ein eigenes Steuerbuch gehabt. Gemeinsam sei nur die VAT (Umsatzsteuer) gewesen.

Mit Schreiben vom 15.7.2008 wurde dem Bw die aus den Angaben in den einzelnen Zahlungsbestätigungen errechnete Stundenanzahl (an einzelnen Tagen wurde eine durchschnittliche tägliche Arbeitszeit von mehr als 24 Stunden bzw. eine durchschnittliche tägliche Arbeitszeit zwischen 20 und 24 Stunden errechnet) vorgehalten und mitgeteilt, dass auf Grund dieser Abrechnungen nicht davon ausgegangen werden könne, dass die abgerechneten Leistungen durch eine Person allein erbracht wurden, zumal überdies bei der Umrechnung auf die tägliche Arbeitszeit Sonn- und Feiertage nicht berücksichtigt wurden.

Aus den Zahlungsbestätigungen sei auch zu ersehen, dass alle Beträge durch einen Herrn Golemo, quittiert und kassiert wurden. Es könne somit davon ausgegangen werden, dass Herr Golemo als Mitarbeiter der Fima Z tätig war und die Angaben des Herrn Z in der Vernehmung am 2.7.2008 nicht den Tatsachen entsprechen.

Ein weiteres Indiz dafür, dass Herr Go als Mitarbeiter der Firma Z tätig war, sei aus dem Tätigkeitsbericht für das ägyptische Konsulat zu ersehen. In diesem Bericht scheine Herr Go als Mitarbeiter auf. Herr Z, der lt. eigener Aussage die Leistungen erbracht haben soll, scheine hingegen nicht auf. Dieser Umstand lege den Schluss nahe, dass die Leistungen nicht durch Herrn Z sondern durch Herrn Go erbracht worden sind. Es könne somit nicht ausgeschlossen werden, dass tatsächlich eine Personalgestellung vorliegt.

In der am 11.12.2008 fortgesetzten mündlichen Berufungsverhandlung legte der steuerliche Vertreter die Vorhaltsbeantwortung bzw. ergänzende Stellungnahme zum Schreiben des UFS vom 15.7.2008 vor.

In dieser wird ausgeführt:

1. Der Zeuge A Z habe in seiner Vernehmung vom 2.7.2008 ausgeführt, dass die von ihm geleisteten Arbeiten im Rahmen eines Werkvertrages nach vorheriger Angabe eines Angebotes (Kostenschätzung) durchgeführt worden seien. Die Bezahlung sei erst nach Abnahme des Werkes durch den Auftraggeber des Bw erfolgt.

Eine Abrechnung auf Stundenbasis sei nicht erfolgt, sondern seien im Vorhinein vereinbarte Pauschalvergütungen abgerechnet worden.

Warum in der Abrechnung das Pauschalentgelt durch einen Stundensatz dividiert worden sei, entziehe sich der Kenntnis des steuerlichen Vertreters. Möglicherweise bestünden polnische Bestimmungen, die dies erforderlich machen. Ein Hinweis auf die tatsächlich aufgewendete Zeit für die Erbringung der Werkleistungen könne aus dieser Stundenabrechnung nicht abgeleitet werden.

Unverständlich sei, warum der Zeuge Z zu diesem Themenkomplex nicht befragt worden sei. Die neuerliche Einvernahme des Zeugen Z werde beantragt.

2. Bei den im Vorhalt angesprochenen Zahlungsbestätigungen handle es sich um einen vom Bw geführten Paragonblock über Kassaausgänge und nicht um von einem Dritten ausgestellte Quittungen. Es sei nicht nachvollziehbar, warum sich aus diesem Paragonblock ergeben sollte, dass die Fa. Z eine Personalgestellung in der Person des Herrn Go betrieben hätte.

3. Zum wiederholten Mal sei darauf hinzuweisen, dass selbst für den Fall, dass eine Personalgestellung durch die Fa Z vorgelegen hätte (was nicht der Fall war) in rechtlicher Hinsicht die Geltung des DBA Österreich-Polen in den Jahren 1991 bis 2001 geltenden Fassung das österreichische Besteuerungsrecht eingeschränkt hätte.

Für ein Besteuerungsrecht Österreichs an den Einkünften aus einer allfälligen Personalgestellung durch ein polnisches Unternehmen – und damit für die Einbehaltung einer Abzugsteuer gem. § 99 EStG 1988 – wäre das Vorliegen einer DBA-rechtlichen Betriebstätte des personalgestellenden Unternehmens notwendig gewesen. eine derartige Betriebstätte der Fa ZAK habe weder nach innerstaatlichem Recht und schon gar nicht nach DBA-Recht vorgelegen.

Die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung sei in den Jahren 1999 bis 2001 keine materiellrechtliche Voraussetzung für eine dem DBA entsprechende Entlastung von der Abzugsteuer gewesen.“

Seitens des Finanzamtvertreters wurde eingewendet, dass lt. vorliegenden Zahlungsbelegen nach Stunden abgerechnet und kein pauschales Werk in Rechnung gestellt worden sei.

Über Befragen durch die Vorsitzende gab der steuerliche Vertreter an, dass er nicht wisse, wer Herr Golemo sei. Vermutlich handle es sich um einen Mitarbeiter des Bw, weil dieser die im Akt aufliegenden Kassaausgänge ausgestellt habe.

Bei den im Montagebericht ausgewiesenen Personen handle es sich offensichtlich um Mitarbeiter des Bw. Herr Z scheine deshalb im Montagebericht nicht auf, weil es sich um ein Subunternehmen handle. Im Übrigen handle es sich bei den in Rechnung gestellten Leistungen um Elektrikerarbeiten, die Herr Z nicht erbracht habe.

Der steuerliche Vertreter verwies weiters auf die Berufungsentscheidung des UFS vom xyz.

Vom Vertreter des Finanzamtes wurde ergänzend ausgeführt, dass als Voraussetzung für eine Steuerentlastung die Ansässigkeit des Gestellers in Polen nachgewiesen werden müsste, und zwar unabhängig davon, ob das Unternehmen des Herrn ZAK in Österreich eine Betriebsstätte unterhalte oder nicht.

Abschließend wurde vom steuerlichen Vertreter die EAS-Auskunft des BMF, GZ A-384/6-IV/4/02 vom 14.10.2002 vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die BP ging davon aus, dass die fakturierten Leistungen durch die Gestellung von Arbeitskräften erbracht wurden.

Unter Arbeitskräftegestellung versteht man die Zurverfügungstellung von Arbeitnehmern eines Unternehmers (Gestellers) an Dritte (Gestellungsnehmer). Entscheidend für die Arbeitskräftegestellung ist, dass

- der Gesteller Arbeitgeber bleibt,
- er jedoch kein Werk schuldet, sondern lediglich die Bereitstellung von Arbeitnehmern mit der vereinbarten Qualifikation,
- er nicht für die tatsächliche Leistung der von ihm gestellten Arbeitnehmer haftet,
- die Arbeiten unter Leitung und Verantwortung des Gestellungsnehmers durchgeführt werden und
- der Gestellungsnehmer ausschließlich das Gefahrenrisiko trägt.

Die BP stützt ihre Rechtsansicht vor allem darauf, dass das rechnungsausstellende Unternehmen zum Zeitpunkt der Leistungserbringung nicht mehr existent war, weiters auf den Umstand, dass kein fertiges Werk sondern nach Stunden abgerechnet worden ist und dass im Montagebericht an das ägyptische Konsulat zwar die Personen Go, Ro und Pa aufscheinen, nicht jedoch der Zeuge A Z.

Dass die Leistungen erbracht und die abgerechneten Beträge bezahlt wurden, wird auch seitens der BP nicht bestritten.

Der Zeuge A Z hat in seiner Vernehmung am 2.7.2008 angegeben, dass die in Rechnung gestellten Leistungen von ihm persönlich erbracht wurden. Es handelte sich dabei im Wesentlichen um Verfliesungen und Verputzarbeiten. Ebenso hat er versichert, dass er im Rahmen seines Unternehmens weder derzeit Angestellte beschäftigt noch in den streitgegenständlichen Jahren Arbeitnehmer beschäftigt hat. Der Zeuge hat anlässlich seiner Vernehmung einen glaubwürdigen und überzeugenden Eindruck hinterlassen, so dass es für den erkennenden Senat nicht ersichtlich ist, warum seine Aussage nicht der Wahrheit entsprechen sollte. Aus welchen Gründen das Finanzamt die Angaben des Zeugen Z in Zweifel zieht, ist auch an Hand der Aktenlage nicht nachvollziehbar bzw. konnten dessen Angaben vom Finanzamt nicht widerlegt werden.

Die Aktenlage selbst bietet keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass A Z tatsächlich in den strittigen Jahren über Arbeitnehmer verfügt haben könnte.

Insoweit sich die BP auf den Montagebericht an das ägyptische Konsulat bezieht, ist auszuführen, dass sich daraus keine Hinweise darauf ergeben, dass die Personen Go, Ro und Pa, die im Montagebericht angeführt sind, Mitarbeiter des Zeugen A Z gewesen sein sollen. Wie sich aus der Anmeldung zur Sozialversicherung ergibt, war Herr Pa jedenfalls ein Angestellter des Bw.

In welchem Verhältnis Go und Ro zum Bw standen, konnte zwar nicht festgestellt werden, der Senat geht aber davon aus, dass sie nicht Angestellte des Zeugen Z sind bzw. waren, zumal im Montagebericht an das ägyptische Konsulat ausschließlich Elektrikerarbeiten verrechnet wurden und das Unternehmen des Zeugen Z ausschließlich Bauarbeiten erbracht hat.

Dazu kommt, dass auf den vorgelegten Kassaausgangsbelegen der Ausgang der darin angeführten Beträge zu Gunsten des A Z von Herrn Go quittiert wird. Auch daraus ist ersichtlich, dass Go kein Angestellter der Firma Z gewesen sein kann. Vielmehr liegt die Vermutung nahe, dass Go ein Mitarbeiter des Bw. war bzw. ist, zumal Go offensichtlich vom Bw. beauftragt wurde, die Kassaausgänge (z.B. auch an den Zeugen Z) auszustellen. Diese Vermutung wird erhärtet dadurch, dass Herr Go im Montagebericht des Bw. an das ägyptische Konsulat aufscheint. In Anbetracht dieser Umstände ist nach Auffassung des Senates 1 – ungeachtet der Tatsache, dass Herr Go sozialversicherungsrechtlich nicht als Dienstnehmer des Bw. angemeldet war – davon auszugehen, dass die im Montagebericht angeführten Personen als Arbeiter für das Unternehmen des Bw. beschäftigt waren.

Weitere Montageberichte liegen nicht vor.

Auch die von der BP als Hauptargument für eine Arbeitskräftegestellung herangezogenen Abrechnung nach Arbeitsstunden liefert in Wahrheit keinen Hinweis für eine Arbeitskräftegestellung. Wie der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung am 11.12.2008 zutreffend ausgeführt hat, hat der Zeuge Z im Rahmen seiner Einvernahme angegeben, ein Pauschalhonorar vereinbart zu haben. Der Senat geht auf Grund der Aussage des A Z davon aus, dass in dem Pauschalhonorar auch eine gewisse Stundenanzahl kalkuliert war. Es lag im Risikobereich des Zeugen Z, ob er mit den veranschlagten Stunden das Auslangen fand oder ob weitere Arbeitsstunden notwendig waren. In keinem Fall wurde dem Zeugen Z mehr als das vereinbarte Honorar bezahlt. Dies kann auch daraus abgeleitet werden, dass fallweise notwendige Verbesserungen durchzuführen waren und der Zeuge Z erst dann das Entgelt ausbezahlt erhielt. Auf Grund der Vereinbarung eines Pauschalhonorars lässt sich auch erklären, warum eine unter Zugrundelegung der Kassaausgangsbelege durchgeföhrte Umrechnung vereinzelt eine tägliche Arbeitszeit von mehr als 24 Stunden Arbeitszeit pro Tag ergeben hat.

Aus der Tatsache, dass das vereinbarte Pauschalentgelt in den Abrechnungen nach Stunden ausgewiesen ist, kann nicht zwingend der Schluss gefolgert werden, dass eine Arbeitskräftegestellung vorgelegen hat. Der Berufungssenat ist in Anbetracht der oben dargelegten Erwägungen jedenfalls zu der Überzeugung gelangt, dass A Z die dem Bw. in Rechnung gestellten Leistungen eigenverantwortlich und ohne Mitarbeiter erbracht hat.

Für die Beurteilung des Vorliegens einer Arbeitskräftegestellung ist es ist im gegenständlichen Fall nicht von Bedeutung, dass das rechnungsausstellende Unternehmen zum Zeitpunkt der Leistungserbringung bereits aus dem Handelsregister gelöscht war, zumal A Z ausgesagt hat, dass er zu dieser Zeit gemeinsam mit seiner Gattin einen Betrieb unterhalten hat und dass die Leistungen im Rahmen dieses Unternehmens erbracht wurden. Gegenteilige Feststellungen sind aus dem Akteninhalt nicht ersichtlich. Auch ist es nicht von Bedeutung, welches Briefpapier der Zeuge Z für die Rechnungslegung verwendet hat. Wesentlich ist, dass keine Anhaltspunkte für eine Arbeitskräftegestellung gefunden werden konnten.

Unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung des VwGH, wonach es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH vom 25.4.1996, ZI. 95/16/0244, vom 19.2.2002, ZI. 98/14/0213 und vom 9.9.2004, ZI. 99/15/0250), erscheint dem Berufungssenat jedenfalls die Variante, dass Adam ZAK die in Rede stehenden Leistungen im Rahmen seines Unternehmens persönlich, eigenverantwortlich und ohne Mitarbeiter erbracht hat, wahrschein-

licher als die Annahme des Finanzamtes, es sei vom Vorliegen einer Arbeitskräftegestellung auszugehen.

Wenn auch nicht bestritten werden kann, dass die Art und Weise, wie die Geschäftsbeziehung zwischen dem Bw. und dem Zeugen Z gestaltet ist, insbesondere angesichts der fehlenden schriftlichen Dokumentation der Aufträge und durchgeführten Arbeiten, im Geschäftsleben eher ungewöhnlich ist, kann dennoch nicht von einer Personalgestellung ausgegangen werden. Auf die Frage, ob das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Polen anzuwenden und ob insbesondere eine Ansässigkeitsbescheinigung vorzulegen ist, braucht daher nicht mehr eingegangen werden.

Der angefochtene Bescheid war aufzuheben.

Wien, am 18. Dezember 2008