



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stockhammer & Stellnberger Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungs GmbH & Co.KG. in 4400 Steyr, L.-Werndl-Straße 9, vom 13. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 14. Februar 2009 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag für den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2008 entschieden:

1. Die angefochtenen Bescheide betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.
  
2. Der Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung eines Säumniszuschlages wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

## Begründung

Anlässlich einer Prüfung der lohnabhängigen Abgaben über den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2008 in Z., Adr. traf der Prüfer folgende Feststellungen:  
Nach einem Aufgriff der KIAB und darauf folgenden Niederschriften sei bekannt geworden, dass die Berufungswerberin (Bw.), ein slowakisches Unternehmen, seit Juli 2005 in Österreich

tätig sei. Für einzelne Zeiträume seien seitens des Geschäftsführers Umsatzzahlen bekannt gegeben worden, wodurch sich Arbeitsstunden hätten errechnen lassen. In Einbeziehung der Mitarbeit des Geschäftsführers an den Baustellen ergebe sich, dass in den Jahren 2005 und 2006 zumindest zwei Dienstnehmer, in den Jahren 2007 und 2008 zumindest drei Dienstnehmer beschäftigt worden seien. Als Entgelt sei sowohl vom Geschäftsführer als auch von den Dienstnehmern 1.000,00 Euro netto angegeben worden. Aufgrund dieser Nettovereinbarung sei auf eine Bruttolohnsumme hochzurechnen und als Bemessungsgrundlage mit einem Sicherheitszuschlag von 15 Prozent heranzuziehen. Der Geschäftsführer und seine Ehegattin seien bei der slowakischen Gesellschaft eingetragene Geschäftsführer mit über 25 Prozent Beteiligung an der Gesellschaft. Für ihre Tätigkeit in Österreich sei ihnen ab Juli 2005 ein entsprechendes Entgelt zugestanden. Dieses werde in Anlehnung an den Kollektivvertrag Gewerbe mit 1.950,00 Euro pro Geschäftsführer angenommen. Die Geschäftsführerbezüge unterliegen dem Dienstgeberbeitrag, dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer.

Der Prüfer errechnete diesbezüglich folgende Nachforderungsbeträge:

Abgabenart	2005	2006	2007	2008
Lohnsteuer	3.709,44	7.418,88	11.128,32	11.128,32
Dienstgeberbeitrag	1.847,88	3.695,76	4.490,64	4.490,64
Zuschlag zum DB	147,83	295,66	359,25	359,25
Säumniszuschlag	74,19	222,30	312,38	312,38

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen des Prüfers an und schrieb der Bw. mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 14. Februar 2009 Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Nachentrichtung vor.

Dem vorausgegangen waren Erhebungen des Finanzamtes Y., Team KIAB, das im Wesentlichen Folgendes feststellte:

Die Bw. sei bereits seit 2006 in Österreich tätig. Es seien Malereiarbeiten, Spachtelarbeiten, Fliesenlegerarbeiten und andere Bauarbeiten durchgeführt worden (Baunebengewerbe). Der Geschäftsführer, Herr A., habe zu diesem Zweck seit 1. Mai 2006 eine Wohnung in Z., Adr. angemietet.

Die KIAB habe nachweisen können, dass es sich bei der Wohnung tatsächlich um eine Betriebsstätte der Bw. handle, von der aus die gewerbliche Tätigkeit in Österreich durchgeführt werde. Es bestehe auch ein Bankkonto bei einer Bank in Z..

Es bestehe der Verdacht, dass die Bw. tatsächlich eine Domizilgesellschaft sei, die in der Slowakei nicht tätig werde, zumindest nicht auf dem Baumarkt, sondern nur in Österreich. Die slowakische Homepage betreffe nur „Imkereibedarf“.

Nach den bisherigen Erkenntnissen würden mindestens vier Arbeitnehmer in Österreich beschäftigt. Da nach Ansicht der Behörde in Z. eine Betriebsstätte (Zweigniederlassung) im Sinne des Art. 5 DBA CSSR gegeben sei, liege auch eine Lohnsteuerbetriebsstätte gemäß § 81 EStG 1988 vor.

In den Niederschriften über die Einvernahmen des Geschäftsführers der Bw. vom 15. Mai 2008, 21. August 2008 und 9. Oktober 2008 durch Organe des Finanzamtes Y., Team KIAB, heißt es (auszugsweise):

Niederschrift, datiert mit 15. Mai 2008:

*Am 20. August 2008 wurde in S., Adr1. eine Kontrolle durch Organe der KIAB durchgeführt. dabei wurden drei slowakische Staatsangehörige ohne Arbeitspapiere angetroffen. Dazu wurde der Chef der Bw. zur Niederschrift eingeladen.*

*Frage: Gestern wurden die drei slowakischen StA, Hr. J., Hr. H. und Hr. B. auf der Baustelle in S., Adr1. bei Malerarbeiten angetroffen. Welche arbeitsrechtlichen Genehmigungen liegen für diese Arbeiter vor?*

*Antwort: Es liegen keinerlei arbeitsmarktrechtliche Genehmigungen für diese drei Arbeiter vor. Ich habe einen Bescheid des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit, dass meine Firma, die U.. (Bw.) in Österreich im Baugewerbe tätig sein darf. Damit dürfen bis zu vier Angestellte meiner Firma grenzüberschreitend in Österreich arbeiten.*

*Frage: Hat die Bw. in Österreich einen Betriebssitz?*

*Antwort: Nein. Ein Betriebssitz in Österreich wird nicht benötigt, da ich grenzüberschreitend tätig bin.*

*Frage: Sind außer diesen drei oben genannten Arbeitern noch weitere für die Bw. in Österreich tätig?*

*Antwort: Nein, außer mir selbst nicht. Ich arbeite selber auf der Baustelle mit.*

*Frage: Seit wann ist die Bw. auf der Baustelle in S., Adr1. tätig?*

*Antwort: Seit 4. August 2008.*

*Frage: Haben Sie einen Auftrag für diese Arbeiten mit?*

*Antwort: Ja. Das Dokument wird vorgelegt, eine Kopie dem Akt beigelegt.*

---

Frage: Haben Sie vor dieser Baustelle schon andere Arbeiten in Österreich durchgeführt?

Antwort: Ja. Die Bw. ist seit 11. Juli 2005 in Österreich tätig. Da waren nicht immer slowakische Arbeitskräfte, oft war ich allein, manchmal zu zweit. Bei einer größeren Baustelle wie der in der Adr1. brauchte ich mehr Arbeiter. Arbeiten, die durchgeführt wurden, waren z.B. Trockenausbau und Malerarbeiten. Hr. F., der gewerberechtlicher Geschäftsführer der Bw. ist, arbeitete auch öfters auf den Baustellen. In letzter Zeit allerdings nicht mehr so häufig. Er hat zu Hause selber eine Firma.

Frage: Betreffend die Baustelle in der Adr1.. Wie sind Sie zu diesem Auftrag gekommen? War da eine öffentliche Ausschreibung, haben Sie davon in einer Zeitung gelesen?

Antwort: Nein. Ich komme auf die Baustellen immer durch Empfehlungen. Der Eigentümer der Fa. I., Hr. T., hat mich gefragt, ob ich die Arbeiten übernehmen werde. Die Arbeiten müssen diese Woche noch fertig werden.

Frage: Wissen Sie die ungefähre Summe des Auftrages?

Antwort: Nein, nicht genau. Das wird in Regiestunden bezahlt. Abgeschätzt ca. 9.000,00 €.

Frage: Arbeiten die Leute ihrer Firma für sich alleine, oder sind andere Arbeiter anderer Firmen daran beteiligt?

Antwort: Die Spachtel- und Malerarbeiten macht nur meine Firma.

Frage: Von wem stammt das Material, das Sie für Ihre Arbeiten benötigen?

Antwort: Ich hole das Material vom Lagerhaus. Dieses geht auf ein Baukonto der Fa. I.. Das Material wird von der Fa. I. bezahlt. Beim Material handelt es sich hauptsächlich um Spachtelmasse und Farbe. Das Gerüst, das die Arbeiter gestern aufgestellt haben und auf dem sie gearbeitet haben, gehört der Fa. I.. Bei der Fa. I. handelt es sich um die Fa. I-GmbH.

Frage: Seit wann sind die drei o.a. Arbeiter für ihre Firma in Österreich tätig?

Antwort: Seit 4. August.

Frage: Wie viele Stunden pro Woche arbeiten die Leute?

Antwort: Sie arbeiten zehn Stunden am Tag mit Pause. Ohne Pause ca. neun Stunden am Tag und sechs Tage in der Woche. Das drei Wochen lang, dann eine Woche Pause. Ich selbst arbeite normalerweise den ganzen Tag mit, ausgenommen wenn ich Material hole oder Sonstiges zu erledigen habe.

Frage: Wie viel Lohn bezahlen Sie den Arbeitern?

---

*Antwort: Es wird nach Stunden abgerechnet. Sie kommen damit ca. auf 900,00 bis 1000,00 € im Monat. Meistens wird der Lohn in bar ausbezahlt. Sie möchten das Geld früher haben. Es werden von den Arbeitern selber Stundenaufzeichnungen geführt, ich führe diese Aufzeichnungen ebenfalls. Eine Buchhaltung habe ich schon. Die Stundenaufzeichnungen werden übergeben und dann wird die Lohnverrechnung durchgeführt und Sozialabgaben etc. abgeführt. Das geschieht alles in der Slowakei.*

*Frage: Wo wohnen die Arbeiter, wenn sie in Österreich arbeiten?*

*Antwort: Sie wohnen in Z., Adr.. Das ist ein Gasthaus. Dort habe ich eine Wohnung. Die Zimmer werden von mir bezahlt.*

*Ich möchte noch dazu sagen, dass ich alles nach bestem Gewissen mache und ich bin auch schon zweimal kontrolliert worden, dabei hat es nie ein Problem gegeben.*

Niederschrift vom 21. August 2008:

*Frage: Sie sind Geschäftsführer der Bw. Welche Geschäftstätigkeiten übt die Bw. aus?*

*Antwort: Die Firma übt das Baugewerbe und den Warenhandel aus. Die Firmenanschrift R. ist noch korrekt und ident mit der Wohnadresse in der Slowakei.*

*Frage: In welchen Ländern ist die Bw. tätig?*

*Antwort: In der Slowakei und in Österreich. In welchem der beiden Länder die überwiegenden Tätigkeiten stattfinden, ist schwer zu sagen. In Österreich sind es nur Bautätigkeiten. In der Slowakei übt die Firma weniger Bautätigkeiten und mehr Handel aus. Seit dem 11. Juli 2005, dem Bescheidatum des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit, wurden Umsätze von ungefähr 20.000,00 € pro Jahr in Österreich erzielt. Ich kann das jedoch nicht so genau sagen, ohne in die Buchhaltung Einsicht zu nehmen. Die Buchhaltung macht eine Buchhalterin, die in der Slowakei wohnt. Sie ist eine externe Buchhalterin. Die Unterlagen befinden sich in der Slowakei. Die aktuelle Buchhaltung ist in M., dort befindet sich das Büro der Buchhalterin.*

*Frage: Wenn sie eine Rechnung an den Auftraggeber in Österreich schreiben, wird darin Umsatzsteuer ausgewiesen?*

*Antwort: Zwischen den Firmen wird ohne Mehrwertsteuer verrechnet. Ich habe eine slowakische Firma mit einer Umsatzsteueridentifikationsnummer. Das ist eine Dienstleistung im Baugewerbe, die wird ohne Umsatzsteuer verrechnet. Wenn ich eine Rechnung schreibe wird keine Umsatzsteuer ausgewiesen. Es muss unten auf der Rechnung "Steuerschuld geht auf den Leistungsempfänger über" stehen.*

*Frage: Können sie angeben, welche Aufträge sie in der letzten Zeit ausgeführt haben?*

*Antwort: Nein, kann ich nicht.*

*Frage: Hat die Bw. einen Firmensitz in Österreich?*

*Antwort: Nein. Die Geschäfte werden von mir aus geführt. Es gibt kein Büro für die Bw. Zuhause gibt es einen Schreibtisch und einen Computer. Ich habe in Österreich einen Nebenwohnsitz in Z., Adr.. Diesen habe ich seit 2. Mai 2006. Ich bin mehr in der Slowakei aufhältig. Ich fahre in unregelmäßigen Abständen zwischen der Slowakei und Österreich hin und her. Etwa alle ein bis eineinhalb Monate. Wenn man alles zusammenrechnet, bin ich für fünfseinhalb Monate in Österreich, die restlichen sechseinhalb Monate in der Slowakei. In der Zeit in der ich nicht in Österreich bin, bezahle ich für meine Wohnung dennoch, die Zimmer für die Arbeiter werden je nach Belegung bezahlt.*

*Frage: Bei welchem Finanzamt in der Slowakei sind sie gemeldet?*

*Antwort: Beim Finanzamt in M.. Meine Steuernummer lautet 123. Meine Telefonnummer lautet ...*

Niederschrift vom 9. Oktober 2008:

*Ich bin der deutschen Sprache mächtig und verstehe diese auch. Ein Dolmetscher ist nicht nötig.*

*Sachverhalt: Der Geschäftsführer, Herr A. und seine Ehegattin Frau R.A. sind seit 13. September 2000 als Geschäftsführer des slowakischen Unternehmens U., R. (Bw.) im Firmenbuch der Slowakei eingetragen.*

*Vorgelegt wurden bisher folgende Unterlagen*

- Ausgangsrechnungen vom Mai 2006 bis Mai 2008,
- Arbeits- und Werkverträge mit drei slowakischen Arbeitern (in slowakischer Sprache),
- SV-Anmeldebescheinigungen der drei slowakischen Arbeiter in slowakischer Sprache,
- Anerkennungsbescheid des BMWA für Herrn F. (gewerberechtlicher Geschäftsführer),
- Eine deutsche Übersetzung des Gewerbescheines für Herrn F. (Entstehen der Gewerbebefugnis 30. März 2005),
- Eine deutsche Übersetzung des Auszuges aus dem Handelsregister der Bw.

*Das Unternehmen tätigte in Österreich laut den vom Geschäftsführer vorgelegten Rechnungen folgende Umsätze (in Euro):*

5-12/2006	1-12/2007	1-5/2008
-----------	-----------	----------

43.892,94	113.373,50	45.879,00
-----------	------------	-----------

Frage: Sind diese Umsatzzahlen korrekt? Gab es vorher noch irgendwelche Umsätze?

Antwort: Ja. Vor Mai 2006 gab es keine Umsätze.

Frage: Welche Tätigkeit übt die Bw. in der Slowakei aus?

Antwort: Hauptsächlich Geschäftstätigkeiten. Warenein- und verkauf. Hauptsächlich handelt es sich dabei um Imkereibedarf und Baumaterialien.

Frage: Welchen Inhalt hat die Homepage der Bw.?

Antwort: Imkereibedarf.

Frage: Welche Funktion und Tätigkeit hat die Frau R.A. für die Bw. durchzuführen?

Antwort: Was man so braucht. Etwas ausfüllen, zur Post gehen, Unterlagen für die Buchhaltung vorbereiten. Wenn sie hier ist, macht sie das in Österreich und sonst in der Slowakei.

Frage: Wie sind die Geschäfte in Österreich angebahnt worden, wie sind sie überhaupt nach Österreich gekommen?

Antwort: Die Geschäfte sind über Bekannte entstanden. Der Hausherr hier ist ein alter Bekannter, der Eigentümer der I., Herr T.. Über Herrn T. bin ich zu Herrn K. gekommen. In der Slowakei führen wir nur kleine Bautätigkeiten aus, überwiegend werden die Bauleistungen in Österreich erbracht.

Frage: Wo üben sie ihre Geschäftsführertätigkeiten überwiegend aus?

Antwort: Wo man was braucht. Für die Geschäftstätigkeiten in der Slowakei dort und für die Bautätigkeiten in Österreich hier.

Frage: Wann ist die Bw. das erste Mal in Österreich aufgetreten?

Antwort: Im Mai 2006, kann sein.

Frage: Sind sie vorher schon in einer anderen Rechtsform in Österreich tätig gewesen?

Antwort: Nein.

Frage: Wie viele Arbeitnehmer hat die Bw. seit Beginn der Tätigkeit in Österreich beschäftigt gehabt?

Antwort: Das weiß ich nicht genau, da muss ich in der Buchhaltung schauen.

Frage: Herr H., Entsendezeitraum 4. August 2008 bis 3. August 2009 - ist Herr H. nach wie vor zur Firma I. entsendet?

Antwort: Ja, Herr H. ist noch hier in Österreich .... Die Baustelle wird in drei Etappen gemacht. Jetzt werden Büros umgebaut.

Frage: Legen sie eine Liste der Arbeitnehmer vor.

Antwort: Ich werde diese Liste dem Finanzamt vorlegen.

Frage: Wie viele Arbeitnehmer sind davon in der Slowakei beschäftigt gewesen und wie viele in Österreich? Die Beschäftigungszeiten sind durch Reiseaufzeichnungen nachzuweisen.

Antwort: Die erforderlichen Unterlagen werden dem Finanzamt vorgelegt.

Frage: Wie viele Fahrzeuge sind im Eigentum der Bw.?

Antwort: Vier Fahrzeuge. Drei Busse und ein PKW. Die Papiere habe ich nicht dabei, die werden auch in Kopie vorgelegt.

Frage: Vorlage der Abgabenbescheide der Slowakei?

Antwort: Werden auch vorgelegt.

Frage: Wer bezahlt die Miete für ihr Zimmer beim Marktwirt D.?

Antwort: Die Bw.

Frage: Bei welchen Behörden in Österreich haben sie sich bezüglich der Beschäftigung von ausländischen Arbeitnehmern in Österreich erkundigt?

Antwort: Beim Arbeitsmarktservice. Das war Ende 2006 oder Anfang 2007 denke ich. Ich bin aufgrund einer Kontrolle zum AMS gegangen, um mich zu erkundigen. Die Dame dort hat sich allem Anschein nach nicht richtig ausgekannt. Sie hat mir zwei Drucksorten mitgegeben und hat gesagt, sie wird mich anrufen, welche der zwei Drucksorten ich brauche. Sie hat aber nicht angerufen. Dann war ich noch einmal dort und es wurde mir gesagt, dass weder die eine noch die andere Drucksorte für mich passt. Herausgekommen ist soviel, dass ein Arbeitnehmer hier nicht angemeldet werden kann, weil die Bw. hier keinen Betriebssitz hat. Über Bewilligungen für die Arbeitnehmer wurde nicht gesprochen.

Frage: Sie gaben in der Niederschrift des Finanzamtes vom 21. August 2008 an, die Firmenanschrift ist identisch mit ihrer Wohnadresse in der Slowakei. Welche betrieblich genutzten Räume gibt es dort?

*Antwort: Das ist eigentlich ein Zimmer, das wie ein Büro eingerichtet Ist. Das sieht auch ungefähr wie hier aus. Den Computer (Laptop) habe ich immer mit, da gibt es nur einen. Dann ist dort noch ein Drucker, mehr brauche ich nicht, weil die Buchhaltung extern gemacht wird.*

*Frage: Wo werden die Rechnungen für die Aufträge in Österreich erstellt?*

*Antwort: Die drucke ich hier aus oder wo ich gerade bin, weil ich den Computer immer mit habe.*

*Nach Besichtigung der von der Bw. angemieteten Räumlichkeiten in Z. wird Folgendes festgehalten: Es befinden sich ein Laptop mit mobilem Internetanschluss, ein Drucker und verschiedene Geschäftsunterlagen in dem Raum, der als Küche, Ess- und Wohnzimmer genutzt wird (siehe Fotos).*

*Sie werden aufgefordert, alle Bücher und Aufzeichnungen samt allen Belegen aus den Jahren 2006 bis laufend vorzulegen.*

*Vorlage einer vollständigen Liste aller Kunden in Österreich, die jemals bedient wurden. Für die Vorlage der in der Niederschrift geforderten Unterlagen wird eine Frist bis 30. Oktober 2008 vereinbart.*

Der bei Malerarbeiten auf einer Baustelle in S. angetroffene Arbeitnehmer der Bw., Herr J. gab anlässlich seiner Einvernahme durch Organe des Finanzamtes Y. (Niederschrift vom 20. August 2008) auszugsweise Folgendes an:

Er arbeite seit ungefähr drei Wochen für die Bw. Sein Chef, Herr A., komme aus seinem Dorf, daher habe er ihn gefragt, ob er für die Bw. arbeiten könne. Es würden drei Arbeiter für die Bw. arbeiten und es sei hier die erste Baustelle in Österreich. Auch die anderen beiden Arbeitnehmer seien nicht länger bei der Bw. angestellt. Er erhalte seinen Lohn monatlich bar ausbezahlt, allerdings habe er bisher noch kein Geld bekommen. Die Stundenaufzeichnungen führe sein Chef. Normalerweise arbeite dieser jeden Tag auf der Baustelle. Er wohne ebenso wie seine Kollegen in Z., beim Marktwirt D.. Herr A. wohne ebenfalls dort. Die Zimmer bezahle sein Chef. Alle drei Wochen fahre er mit seinen Kollegen in einem Auto der Bw. nach Hause. Er habe in der Schule 13 Jahre Deutsch gelernt. Die Firma I. habe die Bw. mit den Arbeiten beauftragt.

Herr G., wohnhaft in Z., Adr. (Marktwirt D.) gab als Auskunftsperson an (Niederschrift vom 21. August 2008):

Seit ca. eineinhalb Jahren seien immer wieder Arbeiter von Herrn A. hier einquartiert. Derzeit seien drei Arbeiter hier. Herr A. bezahle für die Zimmer. Die Anzahl der Arbeiter sei nicht

immer gleich. Manchmal seien es ein oder zwei Arbeiter, momentan seien die Zimmer bis 24. August 2008 reserviert. Herr A. sei ca. vier bis sechs Monate im Jahr da. Er könne dies nicht genau angeben, da die Wohnung das ganze Jahr vermietet sei und Herr A. einen eigenen Schlüssel auch für den Hauseingang habe. Von Zeit zu Zeit sei auch die Ehegattin des Herrn A. hier, in der Ferienzeit manchmal auch seine beiden Kinder. Herr A. habe fünf Autos hier: Zwei Firmenautos mit Aufschrift, ein Firmenbus ohne Aufschrift und jeweils einen PKW für Herrn A. bzw. seine Ehegattin. Der Mietvertrag sei am 1. Mai 2006 mit Herrn A. abgeschlossen worden, die Abrechnungen kämen allerdings von der Bw.

Die im vorgelegten Akt befindlichen Fotos der Mietwohnung des Geschäftsführers zeigen Folgendes:

Foto 1: Wohnzimmer mit Sofa und Couchtisch, auf dem sich Unterlagen befinden

Foto 2: Tisch mit Taschenrechner, Schreibzeug und diversen Unterlagen

Foto 3: Stuhl, Tisch mit Laptop, Salz- und Pfefferstreuer

Für die Jahre 2005 bis 2007 wurden die Bw. betreffende, von den slowakischen Steuerbehörden ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigungen vorgelegt.

Gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 14. Februar 2009 wurde fristgerecht berufen. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Gesellschaft bereits in den Jahren 2006 und 2007 überprüft worden sei. Dabei seien Dienstnehmer auf Baustellen kontrolliert und Unterlagen der Behörde zur Verfügung gestellt worden. Es habe keinerlei Beanstandungen gegeben. Auf Grundlage dieser Kontrollen und der laufend durchgeföhrten Recherchen habe es für die Geschäftsführung keinen Grund gegeben, an der Rechtmäßigkeit des Handels zu zweifeln.

Herr A. habe Informationen bei der Wirtschaftskammer in der Slowakei als auch in Österreich angefordert und erhalten. Laufende Internet-Recherchen hätten zu keinem anderen Verhalten Anlass gegeben.

Im August 2008 sei im Rahmen einer KIAB-Kontrolle die bisherige Vorgehensweise in Frage gestellt worden. Im Dezember 2008 seien Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 unter der Annahme einer Betriebsstätte ergangen. Gegen diese Bescheide seien Rechtsmittel erhoben worden, da eine Betriebsstätte im Sinne des DBA Österreich - Tschechien nicht vorliege.

Herr A. sei der Meinung, dass er über die Grenze arbeite. 25 Prozent der Dienstnehmer seiner Gesellschaft würden in der Slowakei, 75 Prozent in Österreich arbeiten. Die in Österreich tätigen Mitarbeiter verfügten über eine Bestätigung des slowakischen Sozialamtes (E 101). Laut Auskunft in der Slowakei würden diese Bestätigungen je Mitarbeiter für maximal 12 Monate gelten. Anschließend müssten diese nach slowakischem Recht wieder in die

---

Slowakei zurückkehren. Eine anders lautende Regelung für Österreich sei bisher nicht bekannt gewesen.

Eine kleine Infrastruktur zur Erledigung von Hilfsarbeiten (zB. Rechnungen schreiben und Aufträge ausfertigen) begründe für slowakische Unternehmer laut „Handbuch Bedingungen der Unternehmung“ in Österreich noch keine Betriebsstätte. Eine Kopie der autorisierten Übersetzung sei an den Prüfer ausgehändigt worden.

Aufgrund dieser Fakten habe Herr A. nach bestem Wissen und Gewissen seine Tätigkeit in Österreich ausgeübt und daher keine Betriebsstätte in Österreich begründet.

### **Der Unabhängige Finanzsenat hat erwogen:**

Die Bw. ist ein slowakisches Unternehmen, das in Österreich seit 2006 Leistungen im Baunebengewerbe erbringt.

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Ist aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens der Arbeitnehmer im Inland nicht steuerpflichtig, dann entfällt für den Arbeitgeber die Lohnsteuerabzugspflicht (vgl. Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 70 Tz 5)

Im Verhältnis zur Slowakischen Republik ist das Abkommen vom 7. März 1978 zwischen der Republik Österreich und der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl. Nr. 34/1979, DBA CSSR) weiterhin anwendbar (Notenwechsel zwischen der Republik Österreich und der Slowakischen Republik betreffend die Weiteranwendung bestimmter österreichisch-tschechoslowakischer Staatsverträge, BGBl. Nr 1046/1994).

Art. 15 Abs. 1 DBA CSSR normiert, dass bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden dürfen, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt

wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Nach Art. 15 Abs. 2 DBA CSSR dürfen ungeachtet des Absatzes 1 Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

Gemäß Art. 4 DBA CSSR bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragstaat ansässige Person" im Sinne dieses Abkommens eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

Ist eine natürliche Person in beiden Vertragstaaten ansässig, so gilt nach Abs. 2 folgendes:

- a) Die Person gilt als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).
- b) Kann nicht bestimmt werden, zu welchem Vertragstaat die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.
- c) Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.

Ausgehend von den die Bw. betreffenden Ansässigkeitsbescheinigungen für die Jahre 2005 bis 2007 unterliegen die hier strittigen Arbeitslöhne aus Sicht des DBA CSSR insoweit der österreichischen Besteuerung, als sie an Arbeitnehmer gezahlt wurden, die entweder in Österreich im Prüfungszeitraum ansässig waren (Art. 15 Abs. 1 DBA CSSR) oder sich hier länger als 183 Tage während eines Kalenderjahres aufgehalten haben (Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA CSSR). Soweit diese Voraussetzungen nicht erfüllt sind, besteht ein österreichisches Besteuerungsrecht nur dann, wenn die Vergütungen von einer in Österreich bestehenden Betriebstätte der Bw. getragen worden sind (Art. 15 Abs. 2 lit. c DBA CSSR).

Ist der slowakische Wohnsitz der Arbeitnehmer als Mittelpunkt der Lebensinteressen anzusehen, so ist die 183-Tage-Klausel des Art. 15 Abs. 2 DBA CSSR zu beachten.

Erhebungen und konkrete Feststellungen des Finanzamtes zur Ansässigkeit sowie zur Anzahl der von den Arbeitnehmern der Bw. in Österreich während eines Kalenderjahres körperlich zugebrachten Tage sind den vorgelegten Akten nicht zu entnehmen.

Den Angaben des am 20. August 2008 vom Finanzamt einvernommenen Arbeitnehmers, J., zufolge würden er sowie seine Kollegen seit ungefähr drei Wochen für die Bw. in Österreich arbeiten. Für einen über die 183-Tage-Frist hinausgehenden physischen Aufenthalt der Arbeitnehmer in Österreich während eines Kalenderjahres finden sich in den Akten keine Anhaltspunkte.

Wird die Tätigkeit im anderen Staat von einer Betriebstätte getragen, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat, so hat von Anfang an der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften (Art. 15 Abs. 2 lit. c DBA CSSR).

Der Begriff „Betriebstätte“ ist jener des DBA, nicht jener nach § 81 EStG 1988 oder § 29 BAO. Ob in Österreich im Prüfungszeitraum eine Betriebstätte der Bw. vorlag, ist daher ausschließlich nach Art. 5 DBA CSSR zu beurteilen.

Das Finanzamt stützt sich im Wesentlichen darauf, dass die vom Geschäftsführer der Bw. angemietete Wohnung in Z., Adr., eine Betriebstätte im Sinne des Art. 5 DBA CSSR und somit eine Lohnsteuerbetriebsstätte gemäß § 81 EStG 1988 darstelle.

In diesem Zusammenhang wird auf die an die Verfahrensparteien ergangene Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. Mai 2011, RV/0787-L/10 und RV/0788-L/10, betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für 2006 und 2007 verwiesen, nach deren Inhalt die Feststellungen des Finanzamtes für eine abschließende Beurteilung der doppelbesteuerungsrechtlichen Betriebstättenproblematik nicht ausreichen. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die entsprechenden Ausführungen in dieser Entscheidung verwiesen. Darin werden die von der Abgabenbehörde erster Instanz noch vorzunehmenden Ermittlungen, die für eine abschließende Beurteilung dieser Frage erforderlich sind, ausführlich dargestellt. Zudem sind bezogen auf den Prüfungszeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2008 Erhebungen und konkrete Feststellungen des Finanzamtes zur Ansässigkeit der Arbeitnehmer der Bw. sowie zur Anzahl der von diesen Personen in Österreich während eines Kalenderjahres körperlich zugebrachten Tage erforderlich.

Gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer

---

beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Dienstnehmer sind gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der hier maßgeblichen Fassung alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

Im Anwendungsbereich der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71, welche auch auf den Dienstgeberbeitrag anzuwenden ist, kann ein Dienstnehmer in EU-konformer Auslegung nur noch dann als im Bundesgebiet beschäftigt angesehen werden, wenn auf ihn zusätzlich zu seiner Beschäftigung in Österreich auch die österreichischen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit zur Anwendung gelangen.

Die Unterstellung unter die österreichischen Rechtsvorschriften oder unter die Rechtsvorschriften eines anderen EU/EWR-Staates über soziale Sicherheit ergibt sich aus Titel II der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71, welcher auch auf den Dienstgeberbeitrag anzuwenden ist.

Daraus ergibt sich, dass Dienstgeber im Bundesgebiet, die in Österreich Dienstnehmer beschäftigen, die aufgrund der genannten Verordnung den Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit eines anderen EU/EWR-Staates und nicht den österreichischen Rechtsvorschriften unterliegen, und somit auch von einem allfälligen österreichischen Familienbeihilfen(leistungs)anspruch schon dem Grunde nach ausgeschlossen sind, für diese Dienstnehmer keinen Dienstgeberbeitrag abzuführen haben. Gleichermaßen gilt für Dienstgeber im Ausland, die in Österreich Dienstnehmer beschäftigen, die nicht den österreichischen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit unterliegen (vgl. Erlass des BM f. soziale Sicherheit und Generationen vom 27. Jänner 2003, Z 51 0802/8-V/1/03).

Obwohl für die Arbeitnehmer J., H. und B. Bescheinigungen E 101 vorgelegt wurden, wonach gem. Art. 14 Abs. 1 Buchstabe a der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 die genannten Personen weiterhin den slowakischen Rechtsvorschriften unterliegen, hat das Finanzamt im bisherigen Verfahren nicht dargelegt, aufgrund welcher Sachverhaltsannahmen und aus welchen rechtlichen Gründen sich - bezogen auf den Prüfungszeitraum und getrennt für die einzelnen Arbeitnehmer im Hinblick auf deren konkrete Verhältnisse - aus Titel II der Verordnung (EWG)

---

Nr. 1408/71 die Anwendbarkeit der österreichischen Vorschriften über soziale Sicherheit ergeben hätte.

Zur Beurteilung der Frage, ob die Dienstnehmer in EU-konformer Auslegung als im Inland beschäftigt angesehen werden können, ist es daher im weiteren Verfahren erforderlich, den im Hinblick auf Titel II der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 entscheidungsrelevanten Sachverhalt bezogen auf die konkreten Verhältnisse der einzelnen Dienstnehmer zu erheben und darzustellen, weshalb die Behörde diesen Sachverhalt als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt.

Hinsichtlich des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ist zu erheben, ob allenfalls mangels Kammerzugehörigkeit der Bw. eine Festsetzung zu unterbleiben hat.

§ 289 Absatz 1 (BAO) lautet:

„Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Absatz 2, § 86a Absatz 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Absatz 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Absatz 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.  
...“

Der Unabhängige Finanzsenat hat als Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden, also eine reformatorische Entscheidung zu treffen. Die bloß kassatorische Erledigung nach § 289 Absatz 1 BAO setzt - als Ausnahmefall - voraus, dass Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Die Befugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz, nach § 289 Absatz 1 BAO vorzugehen, ist in deren Ermessen gestellt. Macht die Behörde von diesem Ermessen Gebrauch, hat sie die Ermessensübung zu begründen (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074).

Das Verfahren tritt im Fall der Aufhebung in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der angefochtenen Bescheide befunden hat. Die Behörde ist gemäß § 289 Abs. 1 BAO an die für die Aufhebung maßgebliche Rechtsanschauung (soweit im Aufhebungsbescheid dargelegt) gebunden.

---

Nach § 115 Absatz 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Die Verpflichtung zur amtsweigigen Erforschung der materiellen Wahrheit besteht auch im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, doch liegt die Beweisführungspflicht im kontradiktorischen Zwei-Parteien-Verfahren verstärkt bei den Verfahrensparteien. Primär kommt es der Abgabenbehörde erster Instanz als Amtspartei zu, den Abgabenanspruch darzutun. Dem steht die Obliegenheit des Abgabepflichtigen gegenüber, Einwände über dessen Einschränkung oder Nichtbestehen darzulegen. Auf Seiten des Unabhängigen Finanzsenates liegt der Schwerpunkt in der unabhängigen Kontroll- und Rechtschutzfunktion. Besteht in Ausnahmefällen - etwa wegen erstmaligen oder geänderten Sachvorbringens nach der Rechtsmittelvorlage - Anlass zur weiteren Erforschung des Sachverhalts, steht es im pflichtgemäßen Ermessen der Berufungsbehörde zu entscheiden, ob sie in diesem Fall die unterlassenen Ermittlungen selbst vornimmt, Ermittlungsaufträge gem. § 279 Absatz 2 BAO erteilt oder nach § 289 Absatz 1 BAO die Beschwerde kassatorisch erledigt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die oben näher dargelegten Ermittlungen und Feststellungen unterlassen. Bei deren Durchführung hätten jedoch ein anders lautende Bescheide erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können. Damit ist das Fehlen solcher Ermittlungen wesentlich. Ein diesbezügliches Verschulden der Abgabenbehörde erster Instanz ist für die Anwendbarkeit des § 289 Absatz 1 BAO nicht erforderlich. (siehe Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 289 Tz 9 ff).

Die Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) zur Bescheidaufhebung ergibt sich auch aus dem Umstand, dass die erforderlichen Ermittlungen einen vergleichsweise großen Umfang mit Auslandsbezug haben. Zu berücksichtigen ist auch, dass die Ergebnisse eines vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Ermittlungsverfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz zur Wahrung des Parteiengehörs wiederum vorgehalten werden müssen. Daher erscheint es zweckmäßig, dass diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz, die über einen entsprechenden Erhebungsapparat (Betriebsprüfung, Erhebungsorgane) verfügt, durchgeführt werden.

§ 217 BAO lautet (auszugsweise):

„Abs.1:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

Abs. 2:

---

Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

...

Abs. 8:

Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. ...“

Ein Antrag Nach § 217 Abs. 8 BAO kann auch in der Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung des Säumniszuschlages gestellt werden. Gesetzliche Inhaltserfordernisse bestehen nicht. Aus dem Antrag muss lediglich ersichtlich sein, weshalb eine Nichtfestsetzung oder Herabsetzung von Säumniszuschlägen bzw. die Aufhebung von Säumniszuschlagsbescheiden beantragt wird (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 217 Tz 65 und 68).

Mit der Aufhebung der Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag durch den Unabhängigen Finanzsenat gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz wurden die den angefochtenen Säumniszuschlagsbescheiden zu Grunde liegenden Stammabgaben im Sinne des § 217 Abs. 8 BAO zur Gänze herabgesetzt (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 217 Tz 52).

Aus den angeführten Erwägungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 25. Mai 2011