



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Rauch Wirtschaftstreuhand GmbH, 8074 Raaba, Dr. Auner Straße 2/II, vom 18. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 19. Jänner 2010 betreffend Haftung für Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 entschieden:

Der Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI. Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine im Jahr 1990 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Gesellschafter sind EF (auch handelsrechtlicher Geschäftsführer), AF und MF. Unternehmensgegenstand ist die Erdbewegung. In den Streitjahren beschäftigte die Bw (neben MF) laut Lohnzetteldatenbank zu unterschiedlichen Zeiten zwischen sechs und acht Arbeitnehmer (HD, ME, RH, JH, OM, GN, RR, SB und MS).

Strittig ist, ob die Bw eine Gestellungsnehmerin von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung war und sie deshalb zu Recht zur Haftung für Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 herangezogen wurde (so das Finanzamt).

Aufgrund des Bescheides über einen Prüfungsauftrag vom 18. Mai 2009 führte das Finanzamt bei der Bw eine Außenprüfung ua. betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 2005 bis 2007 durch. Dabei wurden der Prüferin mehrere Rechnungen des

V\*\*\*\*\* p\*\*\*\*\* (Zemeljsko Cestne Gradnje - Erd- und Straßenbau) und der M\*\*\*\*\* p\*\*\*\*\* (Strojna Zemeljska Dela - Erdbewegungsmaschinen) vorgelegt.

Einige dieser Rechnungen des V\*\*\*\*\* p\*\*\*\*\* sind den (dem Unabhängigen Finanzsenat zur Verfügung stehenden) Verwaltungsakten zu entnehmen.

Rechnungen des V\*\*\*\*\* p\*\*\*\*\*:

Rechnungsdatum	Leistung	Leistungszeitraum	Rechnungsbetrag
02.06.2006	Delavni stroj, Premik	01.05.-31.05.2006	19.470 EUR
03.07.2006	Kopie nicht im Akt		
03.08.2006	Kopie nicht im Akt		
03.09.2006	Delavni stroj, Premik	01.08.-31.08.2006	4.500 EUR
03.09.2006	Kopie nicht im Akt		
03.10.2006	Kopie nicht im Akt		
23.10.2006	Kopie nicht im Akt		
02.11.2006	Kopie nicht im Akt		
03.12.2006	Kopie nicht im Akt		
29.12.2006	Kopie nicht im Akt		
06.04.2007	[leer], Prevoz	08.01.-06.04.2007	17.446 EUR
04.06.2007	[leer], Prevoz	01.04.-31.05.2007	12.677 EUR
04.07.2007	[leer], Prevoz	01.06.-28.06.2007	2.424 EUR

Rechnungen der M\*\*\*\*\* p\*\*\*\*\*:

Rechnungsdatum	Leistung	Leistungszeitraum	Rechnungsbetrag
02.11.2005	Delavni stroj, Dodatne ure, Osebne ure	01.10.-31.10.2005	22.345 EUR
02.12.2005	Delavni stroj, Holler, Dodatne ure, Osebne	01.11.-30.11.2005	23.378 EUR

	ure, Privat		
08.07.2006	Delavni stroj, Premik	01.03.-30.06.2007	3.555 EUR

Im Zusammenhang mit diesen Rechnungen wurde der Prüferin ein „Vertrag über geschäftliche und technische Zusammenarbeit“ (datiert mit 1. Oktober 2005/28. Oktober 2005) zwischen der Bw und „ZCG - Zemeljsko Cestne Gradnje (= Erd- und Straßenbau) s.p. Sp\*\*\*\*\* Ze\*\*\*\*\* 26, 2230 L\*\*\*\*\*, vertreten durch den Direktor V\*\*\*\*\* p\*\*\*\*\*“ vorgelegt. Die maßgeblichen Bestimmungen dieses Vertrages lauten:

### *1. GEGENSTAND DES VERTRAGS*

*Mit diesem Vertrag vereinbaren die Vertragsparteien gegenseitige Zusammenarbeit bei der Erledigung von Arbeiten mit maschineller Mechanisierung und Gütertransport im Binnenverkehr an Investitionsanlagen verschiedener Anleger, wobei Zemeljsko Cestne Gradnje s.p. die ganze Beratung bei der Ausführung von Bau- und Gewerbebeiten übernimmt und für den Anleger die komplette Erledigung von Arbeiten gewährleistet.*

### *2. GEWÄHRLEISTUNG DER ARBEITEN-ERLEDIGUNG*

*Zur Gewährleistung der Arbeiten-Erledigung mit maschineller Gerätschaft und dem Transport ist er verpflichtet, die Arbeitskraft, das Material und die Mitteln zu sichern. Er ist genauso verpflichtet zu sichern, dass seine Arbeiter fest angestellt, mit Schutzmitteln ausgerüstet sind und dass sie alle Bedingungen gern. Arbeitsschutzgesetz erfüllen sowie dass die Arbeitsmittel überprüft sind. Gemeinsame Bedingungen zur Arbeitsschutzsicherung werden gesondert durch eine schriftliche Arbeitsschutz-Vereinbarung für jede einzelne Anlage festgelegt.*

*Zemeljsko Cestne Gradnje s.p. gewährleistet in Zusammenarbeit mit Gewerbetreibenden und Unternehmern die Koordinierung von Arbeiten, vorgeschrieben im Anlagebau-Gesetz, die Vorbereitung von Unterlagen zur technischen Überprüfung der Anlage sowie die Zahlungspflichtbegleichung auf die Art und Weise, wie er sie vom Investoren bezahlt bekommen hat.*

*Die beiden Vertragsparteien verpflichten sich, die Arbeit im Sinne eines guten Hausherrn zu erledigen und so einen guten Ruf der Arbeiten-Ausführenden zu verbreiten. Alle andere Bestimmungen; bedingt mit dem Spezifikum einer bestimmten Anlage, lösen die Vertragspartner mit einem Kooperationsvertrag bzw. mit einem Bestellschein.*

*Für alle gegenseitige Details bedienen sich die Vertragsparteien der Bauusancen-Bestimmungen.*

*Genauso vereinbaren die Vertragsparteien, dass alle Bestimmungen des Grundvertrages mit dem Einleger für beide Parteien dieses Vertrages in derselben Beziehung gültig sind.*

Am 28. Mai 2009 wurde MF von der Prüferin als Auskunftsperson einvernommen. Im Zuge dieser Einvernahme wurde ein Bescheid des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit über die Anerkennung der von V\*\*\*\*\* p\*\*\*\*\* in Slowenien tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten als ausreichender Nachweis seiner Befähigung für das Teilgewerbe des Erdbaus gemäß § 1 Z 7 der 1. Teilgewerbe-Verordnung, BGBl. II Nr. 11/1998, vorgelegt. Aus der Niederschrift zur Einvernahme geht wörtlich hervor:

*HD: hat sich nicht anmelden lassen, ist Bagger gefahren*

PP: *Baggerfahrer ohne Bagger*

RK: *manchmal mit Minibagger, grundsätzlich ohne Bagger*

GH: *Preding*

KM: *ohne Bagger*

Fa. P\*\*\*\*\* V\*\*\*\*\*, Lenart, SLO, hat Arbeitsgenehmigung v. Jahr 2006 (lt. Beilage)

1-2 Bagger, er selbst und 3-4 Personen. Es wurde mit 1 ausländ. Bagger und angemieteten gefahren. Die Mietbagger wurden von der [Bw] abgemietet (Fa. L\*\*\*\*\*). Die Kosten wurden mit der Fa. P\*\*\*\*\* verrechnet.

Im WJ 2005-2006 wurden Rechnungen von der Frau von Herrn P\*\*\*\*\* gestellt. Sie ist nicht Bagger gefahren und Frau F weiß nicht, warum die Rechnung so gestellt wurde.

[Bw] hat die Bagger gestellt und Herr P\*\*\*\*\* hat das Personal gestellt.

Baudauer in Kärnten ca. 1/2 -3/4 Jahr.

Den Aktenvermerken vom 30. Juli 2009 und 15. September 2009 ist zu entnehmen, dass die Prüferin die Einsichtnahme in die Verträge der Bw mit der Firma L\*\*\*\*\* verlangt hat und diese Verträge von Seiten der Bw nicht vorgelegt wurden (siehe auch das E-Mail der Prüferin an den steuerlichen Vertreter vom 13. November 2009).

Nach Abschluss der Außenprüfung zog das Finanzamt die Bw ua. mit dem hier angefochtenen **Bescheid vom 19. Jänner 2010** zur Haftung für Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 für 2005 bis 2007 im Betrag von insgesamt 34.418,38 Euro heran.

Dem **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 19. Jänner 2010** ist dazu zur Begründung zu entnehmen (Tz 5):

*Personalgestellung*

*Die [Bw] hat mit der Firma ZCG einen Arbeitsvertrag abgeschlossen, die Erteilung des Teilgewerbes des Erdbauwesens durch das Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit erfolgte jedoch nur für Herrn V\*\*\*\* P\*\*\*\*\*.*

*Da die Arbeiter des Herrn P\*\*\*\*\* mit Baggern gearbeitet haben, die durch die [Bw] von der Fa. L\*\*\*\*\* geleast wurden, handelt es sich um Gestellung von Arbeitskräften.*

*Gestellung von Arbeitskräften liegt vor, wenn ein Unternehmer seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Dienstnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird. Im Unterschied zum Werkvertrag liegt das Gefahrenrisiko beim Gestellungsvertrag ausschließlich beim Gestellungsnehmer.*

*Gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer). Gemäß § 100 Abs. 1 EStG beträgt die Abzugsteuer gem. § 99 EStG generell 20 %.*

*Aufgrund des § 100 Abs. 2 EStG ist Schuldner der Abzugsteuer der Empfänger der Einkünfte gem. § 99 Abs. 1 und der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge.*

*Der Steuerabzug ist bei Einkünften im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 5 in jenem Zeitpunkt vom Schuldner vorzunehmen, in dem sie dem Empfänger zufließen.*

*Die Aufstellung der Rechnungen wird in einer Beilage dargestellt.*

*Da der volle Betrag ausbezahlt wurde, wird eine Abzugsteuer in der Höhe von 25 % einbehalten.*

Dagegen wendet sich die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter mit **Berufungsschreiben vom 18. Februar 2010** und beantragt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Zur Begründung wird im Schreiben vom 15. Juni 2010 ausgeführt:

*Teilgewerbe Erdbau:*

*Die Festsetzung der gegenständlichen Abzugssteuer wird in Tz. 5 des Berichtes vom 19.01.2010 über das Ergebnis der Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2007 damit begründet, dass „die [Bw] mit der Firma ZCG einen Arbeitsvertrag abgeschlossen hat, die Erteilung des Teilgewerbes des Erdbaus durch das Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit jedoch nur für Herrn P\*\*\*\*\* V\*\*\*\* erfolgte.“*

*Tatsache ist, dass die Firma Zemeljsko Cestne Gradnje ZCG V\*\*\*\*\* P\*\*\*\*\* auf Grund eines am 01. bzw. 28.10.2005 abgeschlossenen Vertrages über geschäftliche und technische Zusammenarbeit als Subunternehmer für die [Bw] in den Jahren 2005 bis 2007 auf verschiedenen Baustellen tätig war.*

*Gewerberechtliche Grundlage für diese Subunternehmertätigkeit bildete der Bescheid vom 20.04.2006 des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit, in welchem die von der Firma P\*\*\*\*\* in Slowenien tatsächlich ausgeübte Tätigkeit gemäß § 373 c Abs. 1 Gewerbeordnung 1994 als ausreichender Nachweis der Befähigung für das Teilgewerbe des Erdbaus gemäß § 1 Zif. 7 der 1. Teilgewerbeverordnung in Österreich anerkannt wird.*

*Die Tätigkeitsbereiche, welche das Teilgewerbe Erdbau umfasst, sind im § 8 der oben zitierten Teilgewerbe-VO taxativ aufgezählt und enthält weder die VO noch der Bescheid vom 20.4.2006 eine, Bestimmung, wonach sich die Genehmigung zur Ausübung des Teilgewerbes Erdbau durch die Firma P\*\*\*\*\* in Österreich auf eine bestimmte Dienstnehmeranzahl oder gar - wie in der oben zitierten Begründung ausgeführt - auf die Person des Unternehmers V\*\*\*\* P\*\*\*\*\* beschränkt.*

*Anmietung von Baufahrzeugen durch [Bw]:*

*Als weiteres Argument dafür, dass es sich bei den von der [Bw] an die Firma P\*\*\*\*\* erteilten Aufträgen um die Gestellung von Arbeitskräften handelt, führt die Abgabenbehörde im oben zitierten BP Bericht vom 19.1.2010 den Umstand ins Treffen, dass „die Arbeiter des Herrn P\*\*\*\*\* mit Baggern gearbeitet haben, die durch die [Bw] von der Fa L\*\*\*\*\* geleast wurden“.*

*Dazu ist anzumerken, dass die Firma P\*\*\*\*\* im Prüfungszeitraum gleichzeitig mehrere Baufahrzeuge im Betriebsvermögen hatte, welche jedoch mit Ausnahme eines Fahrzeuges nicht den für die beauftragten Arbeiten notwendigen Anforderungen (Leistung, Schaufelkapazität etc) entsprachen, weshalb von der Firma P\*\*\*\*\* im Rahmen der von der [Bw] erteilten Aufträge nur ein eigenes Baufahrzeug eingesetzt worden ist.*

Wie in den Besprechungen mit den Vertretern der Abgabenbehörde mehrfach mitgeteilt, war ursprünglich beabsichtigt, dass die zusätzlich benötigten Baufahrzeuge - wie in der Branche durchaus üblich - durch die Firma P\*\*\*\*\* selbst bei der Firma L\*\*\*\*\* angemietet werden. Da die Firma L\*\*\*\*\* dazu nur unter der Bedingung einer Bürgschaftsübernahme durch die [Bw] bereit gewesen wäre, erfolgte die Anmietung der benötigten Fahrzeuge aus verwaltungsökonomischen Gründen direkt durch die [Bw].

Gefahrentragung:

Die Abgabenbehörde begründet die Einstufung des Vertragsverhältnisses zwischen der [Bw] und der Firma P\*\*\*\*\* abschließend mit RZ 7940 der EStR 2000, wonach „im Unterschied zum Werkvertrag das Gefahrenrisiko beim Gestellungsvertrag ausschließlich beim Gestellungsnehmer liegt.“

Warum dieses Risiko seitens des beauftragten Subunternehmers gegenüber der beauftragenden [Bw] nicht bestehen soll, ist weder auf Grund des dem Auftragsverhältnis zu Grunde liegenden oben näher bezeichneten Werkvertrages noch auf Grund der gewerberechtlichen Grundlage (Teilgewerbe Erdbau) für das gegenständliche Auftragsverhältnis nachvollziehbar.

Tatsache ist, dass die von den Dienstnehmern der Firma P\*\*\*\*\* ausgeführten Arbeiten in jeder Hinsicht insbesondere jedoch auch in technischer Hinsicht von der Firma P\*\*\*\*\* beaufsichtigt worden sind. Die Firma P\*\*\*\*\* haftete gegenüber der [Bw] für die auftragsgemäße Ausführung und nicht für die grundsätzliche Qualifizierung der eingesetzten Arbeitskräfte. Ebenso hatte die Firma P\*\*\*\*\* gegenüber der [Bw] die Haftung für Schäden, welche die Firma P\*\*\*\*\* im Rahmen der Auftragsausführung verursacht hat.

Die [Bw] hat - wie dies im Gegensatz dazu bei der Gestellung von Arbeitskräften üblich ist - weder eine bestimmte Anzahl von Mitarbeitern bei der Firma P\*\*\*\*\* bestellt, noch eine Auswahl der eingesetzten Mitarbeiter getroffen, sondern den ihr erteilten Bauauftrag an die Firma P\*\*\*\*\* als Subunternehmer weitergegeben. Die auftragsgemäße Abwicklung lag ausschließlich im Ermessen des beauftragten Subunternehmers.

Arbeitsleistung V\*\*\*\*\* P\*\*\*\*\*:

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass die Abzugssteuer auch von jenen Beträgen im angefochtenen Bescheid zur Vorschreibung gebracht wurde, welche für die von Herrn P\*\*\*\*\* persönlich erbrachten Leistungen seitens der Firma P\*\*\*\*\* in Rechnung gestellt worden sind. Da „die Gestellung von Arbeitskräften vorliegt, wenn ein Unternehmer seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer zur Verfügung stellt“ (TZ 5 des BP Berichts vom 19.1.2010), widerspricht diese Vorgangsweise der von der Abgabenbehörde selbst im Bericht angeführten Definition.

Da daher nach unserer Auffassung die von der Firma P\*\*\*\*\* ausgeübte Subunternehmertätigkeit für die [Bw] weder auf Grund der rechtlichen und vertraglichen noch auf Grund der tatsächlichen Gestaltung eine Arbeitskräfteüberlassung im Sinne des § 99 Abs. 1 Zif. 5 EStG darstellt, ist von den dafür seitens der Firma P\*\*\*\*\* verrechneten Beträgen auch keine Abzugssteuer gemäß § 100 EStG zu erheben.

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung vom 3. August 2010** als unbegründet ab. Zur Begründung wird ausgeführt:

#### I. Bp-Bericht

Bei der, für die Jahre 2005 bis 2007 durchgeföhrten Außenprüfung (Bescheiddaten vom 21.01, 22.01 und 25.01.2010) wurde unter der Tz. 5 festgestellt, dass die Firma ZCG (Anmerkung: Zemeljsko Cestne Gradnje P\*\*\*\*\* V\*\*\*\*\* s.p., Sp\*\*\*\*\* Ze\*\*\*\*\* 26, SI-

2230 L\*\*\*\*\*, Geschäftszweig = Erd- und Straßenbau) mit der [Bw] einen Arbeitsvertrag abgeschlossen hatte.

Die Erteilung des Teilgewerbes des Erdbaus durch das Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit erfolgte jedoch nur für Herrn P\*\*\*\*\* V\*\*\*\*\*.

Da die Arbeiter des Herrn P\*\*\*\*\* mit Baggern gearbeitet haben, die durch die [Bw] von der Fa. L\*\*\*\*\* geleast wurden, handelt es sich um die Gestellung von Arbeitskräften - wobei diese dann vorliegt, wenn ein Unternehmer seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Dienstnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird. Im Unterschied zum Werkvertrag liegt das Gefahrenrisiko beim Gestellungsvertrag ausschließlich beim Gestellungsnehmer. Gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer). Gemäß § 100 Abs. 1 EStG beträgt die Abzugsteuer gem. § 99 EStG generell 20 %. Aufgrund des § 100 Abs. 2 EStG ist Schuldner der Abzugsteuer der Empfänger der Einkünfte gem. § 99 Abs. 1 und der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge. Der Steuerabzug ist bei Einkünften im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 5 in jenem Zeitpunkt vom Schuldner vorzunehmen, in dem sie dem Empfänger zufließen.

## II. Berufungsschrift

Innerhalb offener Frist wurde dagegen am 18.02.2010 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht, wobei die Frist zur Behebung der Mängel (fehlende Begründung) bis 15.06.2010 verlängert worden war. Am 16.06.2010 wurde die fehlende Begründung mit nachfolgend angeführtem Inhalt nachgereicht:

Tatsache ist, dass die Firma Zemeljsko Cestne Gradnje V\*\*\*\*\* P\*\*\*\*\* auf Grund eines am 01. bzw. 28.10.2005 abgeschlossenen Vertrages über geschäftliche und technische Zusammenarbeit als Subunternehmer für die [Bw] in den Jahren 2005 bis 2007 auf verschiedenen Baustellen tätig war.

Die gewerberechtliche Grundlage für diese Subunternehmertätigkeit bildete der Bescheid vom 20.04.2006 des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit, in welchem die von der Firma P\*\*\*\*\* in Slowenien tatsächlich ausgeübte Tätigkeit gemäß § 373 c Abs. 1 Gewerbeordnung 1994 als ausreichender Nachweis der Befähigung für das Teilgewerbe des Erdbaus gemäß § 1 Zif. 7 der 1. Teilgewerbeverordnung in Österreich anerkannt wird. Diese Genehmigung ist nicht auf eine bestimmte Dienstnehmeranzahl oder gar - wie in der oben zitierten Begründung ausgeführt - auf die Person des Unternehmers V\*\*\*\*\* P\*\*\*\*\* beschränkt.

Als weiteres Argument dafür, dass es sich bei den von der [Bw] an die Firma P\*\*\*\*\* erteilten Aufträgen um die Gestellung von Arbeitskräften handelt, führt die Abgabenbehörde im oben zitierten Bp-Bericht vom 19.01.2010 den Umstand ins Treffen, dass „die Arbeiter des Herrn P\*\*\*\*\* mit Baggern gearbeitet haben, die durch die [Bw] von der Fa. L\*\*\*\*\* geleast wurden“. Dazu ist anzumerken, dass die Firma P\*\*\*\*\* im Prüfungszeitraum gleichzeitig mehrere Baufahrzeuge im Betriebsvermögen hatte, welche jedoch mit Ausnahme eines Fahrzeuges nicht den für die beauftragten Arbeiten notwendigen Anforderungen (Leistung, Schaufelkapazität usw.) entsprachen, weshalb von der Firma P\*\*\*\*\* im Rahmen der, von der [Bw] erteilten Aufträge nur ein eigenes Baufahrzeug eingesetzt worden ist.

Wie in den Besprechungen mit den Vertretern der Abgabenbehörde mehrfach mitgeteilt, war ursprünglich beabsichtigt, dass die zusätzlich benötigten Baufahrzeuge - wie in der Branche durchaus üblich - durch die Firma P\*\*\*\*\* selbst bei der Firma L\*\*\*\*\* angemietet werden. L\*\*\*\*\* wäre dazu nur unter der Bedingung der Bürgschaftsübernahme durch die

[Bw] bereit gewesen, weshalb aus verwaltungsökonomischen Gründen die direkte Anmietung durch die [Bw] erfolgt war.

Die Abgabenbehörde begründete die Einstufung des Vertragsverhältnisses zwischen der [Bw] und P\*\*\*\*\* s.p. abschließend mit Rz. 7940 der EStR 2000, wonach „im Unterschied zum Werkvertrag das Gefahrenrisiko beim Gestellungsvertrag ausschließlich beim Gestellungsnehmer liegt.“

Warum dieses Risiko seitens des beauftragten Subunternehmers gegenüber der beauftragenden [Bw] nicht bestehen soll, ist weder auf Grund des dem Auftragsverhältnis zu Grunde liegenden oben näher bezeichneten Werkvertrages, noch auf Grund der gewerberechtlichen Grundlage (Teilgewerbe Erdbau) für das gegenständliche Auftragsverhältnis nachvollziehbar.

Tatsache ist, dass die von den Dienstnehmern der Firma P\*\*\*\*\* ausgeführten Arbeiten in jeder Hinsicht, insbesondere jedoch auch in technischer Hinsicht von der Firma P\*\*\*\*\* beaufsichtigt worden sind. Die Firma P\*\*\*\*\* haftete gegenüber der [Bw] für die auftragsgemäße Ausführung und nicht für die grundsätzliche Qualifizierung der eingesetzten Arbeitskräfte. Ebenso hatte die P\*\*\*\*\* s.p. gegenüber der [Bw] die Haftung für Schäden, welche die P\*\*\*\*\* s.p. im Rahmen der Auftragsausführung verursachte.

Die [Bw] hat - wie dies im Gegensatz dazu bei der Gestellung von Arbeitskräften üblich ist - weder eine bestimmte Anzahl von Mitarbeitern bei der P\*\*\*\*\* s.p. bestellt, noch eine Auswahl der Eingesetzten Mitarbeiter getroffen, sondern den ihr erteilten Bauauftrag an die P\*\*\*\*\* s.p. als Subunternehmer weitergegeben. Die auftragsgemäße Abwicklung lag ausschließlich im Ermessen des beauftragten Subunternehmers.

Die Abzugsteuer wurde auch von den - vom Unternehmer selbst erbrachten Leistungen in Abzug gebracht - womit diese Vorgangsweise der von der Abgabenbehörde selbst im Bericht angeführten Definition widerspricht.

Nach Auffassung des Bw. stellt die von der P\*\*\*\*\* s.p. ausgeübte Subunternehmertätigkeit für die [Bw] weder auf Grund der rechtlichen und vertraglichen noch auf Grund der tatsächlichen Gestaltung eine Arbeitskräfteüberlassung in Sinne des § 99 Abs. 1 Zif. 5 EStG dar und ist daher gemäß § 100 EStG auch keine Abzugsteuer zu erheben.

*III. Die Berufungsbehörde I. Instanz hat über die Berufung erwogen:*

Zwischen der ZCG - Zemeljsko Cestne Gradnje V\*\*\*\*\* P\*\*\*\*\* S.p. und der [Bw] wurde am 01.10.2005 (beglaubigte deutsche Übersetzung vom 24.10.2005) ein Vertrag über geschäftliche und technische Zusammenarbeit mit nachstehend angeführtem Inhalt abgeschlossen:

Die Vertragsparteien vereinbaren die gegenseitige Zusammenarbeit bei der Erledigung von Arbeiten mit maschineller Mechanisierung und Gütertransport im Binnenverkehr an Investitionsanlagen verschiedener Anleger, wobei Zemeljsko Cestne Gradnje s.p. die ganze Beratung bei der Ausführung von Bau- und Gewerbebeiten übernimmt, und für den Anleger die komplette Erledigung von Arbeiten gewährleistet.

Zur Gewährleistung der Arbeitserledigungen mit maschineller Gerätschaft und dem Transport ist er (Anm. sie) verpflichtet, die Arbeitskraft, das Material und die Mittel zu sichern. Er ist genauso verpflichtet zu sichern, dass seine Arbeiter fest angestellt, mit Schutzmitteln ausgerüstet sind und dass sie alle Bedingungen gemäß Arbeitsschutzgesetz erfüllen, sowie eine Überprüfung der Arbeitsmittel zu veranlassen.

Zemeljsko cestne gradnje s.p. gewährleistet in Zusammenarbeit mit Gewerbetreibenden und Unternehmern die Koordinierung von Arbeiten, vorgeschrieben im Anlagebau-Gesetz, die Vorbereitung von Unterlagen zur technischen Überprüfung der Anlage, sowie die

*Zahlungsbegleichung auf die Art und Weise, wie er sie von den Investoren bezahlt bekommen hat.*

*Laut Niederschrift mit Frau MF (Gesellschafterin der [Bw] - lt. Firmenbuchauszug vom 03.08.2010) arbeitete für die Firma ZCG der Inhaber (V\*\*\*\*\* P\*\*\*\*\* - siehe dazu auch Stellungnahme der Prüferin vom 23.07.2010) und weitere 3 - 4 Personen. Es wurde mit einem ausländischen (slowenischen) Bagger und weiteren angemieteten Baggern gefahren. Die Anmietung der Bagger erfolgte seitens der [Bw] bei der Firma L\*\*\*\*\*. Die Kosten wurden mit der ZCG verrechnet.*

*In den Jahren 2005 und 2006 erfolgte die Verrechnung teilweise (26.491,50 = rd 19,2 v.H. des angesprochenen Gesamtbetrages) über die Strojna Zemeljska Dela P\*\*\*\*\* M\*\*\*\*\* s.p., Sp\*\*\*\*\* Ze\*\*\*\*\* 26, 2230 L\*\*\*\*\*. P\*\*\*\*\* M\*\*\*\*\* ist die Ehegattin von Herrn V\*\*\*\*\* P\*\*\*\*\* und hat dieses Einzelunternehmen die gleiche Anschrift wie die ZCG. Gemäß den Angaben von Frau MF war Frau P\*\*\*\*\* M\*\*\*\*\* nicht „in die Baggerarbeiten involviert“. Die Baudauer hatte sich insgesamt auf 6 - 9 Monate erstreckt. Zum Großteil wurden nur Stundenlohn und Reisekosten für die Arbeiter verrechnet.*

*Gemäß § 1 Abs 3 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, beschränkt einkommensteuerpflichtig mit inländischen Einkünften im Sinn des § 98 EStG. Eine Abzugsteuer wird auch erhoben bei „Einkünften aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung und bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung“ (§ 99 Abs. 1 Z 5).*

*Mit dieser Bestimmung sollen insbesondere jene Fälle einer Abzugsteuer unterworfen werden, bei denen zwar gewerbliche Einkünfte vorliegen, aber keine Betriebsstätte im Inland unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist (siehe § 98 Z 3). Beratung bedeutet allgemein die Erteilung fachlicher Ratschläge (E. 10.11.1970, 115/69, 1971, 101). Ziel ist es, Unternehmen Entscheidungshilfen zu bieten (E. 19.10.1981, 173057/79, 1982, 228). Eine Erfassung unter diesem Tatbestand ist nur dann möglich, wenn die Tätigkeit gewerblich ausgeübt wird. Es muss folglich eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht und Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegen (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG Rz. 55 zu § 98). Laut Vertrag vom 01.10.2005 übernimmt die ZCG die gesamte Beratung bei der Ausführung von Bau- und Gewerbearbeiten, womit auch die Leistungen des Unternehmers selbst der Abzugsteuer unterliegen. Auch die Voraussetzung, dass die Tätigkeit im Inland ausgeübt wird, ist gegeben. Unter Arbeitskräftegestellung wird die Zurverfügungstellung von Arbeitnehmern eines Unternehmens (Gesteller) an Dritte (Gestellungsnehmer) verstanden. Die Arbeitskräftegestellung setzt Rechtsverhältnisse zwischen drei Personen, nämlich dem Arbeitskräfteüberlasser (oder Leiharbeitgeber), dem Arbeitnehmer (oder Leiharbeitnehmer) und dem Gestellungsnehmer (oder Beschäftiger) voraus. Entscheidend für die Arbeitskräftegestellung ist, dass der Gesteller Arbeitgeber bleibt. Er trägt den Lohnaufwand und zu ihm stehen die Arbeitnehmer in einem Arbeitsverhältnis. Die Vergütung, die er durch den Gestellungsnehmer erhält, ist als Entgelt anzusehen, aus dem die Löhne und sonstigen Aufwendungen abgedeckt werden. Für die Beurteilung der Arbeitgebereigenschaft kommt es entscheidend darauf an, wer gegenüber dem Arbeitnehmer weisungsbefugt ist.*

*Im Gegensatz zum Werkvertrag schuldet der Arbeitskräftegesteller kein Werk. Er ist lediglich verpflichtet, Arbeitskräfte mit den vereinbarten Qualifikationen bereitzustellen, er haftet nicht für die tatsächliche Leistung der von ihm gestellten Arbeitskräfte (vgl. Doralt, aaO., Rz. 58 zu § 98). Aus den vorgelegten slowenischen Fakturen ist eine Abrechnung über Dienstleistungen („storitev“) ersichtlich. In Abgrenzung zur Warenproduktion (materielle Güter) spricht man bei den Dienstleistungen von immateriellen Gütern.*

Als ein typisches Merkmal von Dienstleistungen wird die Gleichzeitigkeit von Produktion und Verbrauch angesehen (<http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv>, verfügbar am 03.08.2010). Ein Dienstvertrag verpflichtet eine Partei zur Erbringung einer Dienstleistung, die der andere vergüten muss. Im Gegensatz zum Werkvertrag ist allerdings nur das Erbringen der Dienstleistung Gegenstand der Verpflichtung, nicht aber ein bestimmter Erfolg. ([http://www.rechtsanwalt.com/lexikon\\_dienstvertrag.html](http://www.rechtsanwalt.com/lexikon_dienstvertrag.html), verfügbar am 03.08.2010).

Zusammengefasst bedeutet dies: Nach Ansicht der Abgabenbehörde liegen eine Reihe von Hinweisen vor, dass es sich aufgrund des vorgelegten Vertrages und der erfolgten Fakturierung bzw. der Niederschrift vom 28.05.2009 um die erfolgte Arbeitskräftegestellung für die Ausführung von Dienstleistungen handelte.

Die Tätigkeit des Unternehmers wurde unter „technischer Beratung subsumiert“.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 3. September 2010 beantragte die Bw die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (**Vorlageantrag**).

Die Bw hat die mündliche Verhandlung beantragt.

Gemäß [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger ua. bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer).

Schuldner der Abzugsteuer ist der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99 ([§ 100 Abs. 2 EStG 1988](#)).

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. Im Unterschied zum Werkvertrag liegt das Gefahrenrisiko ausschließlich beim Gestellungsnehmer. Der Gesteller haftet sohin nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung** (Hinweis Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 98 Rz. 8.7). In dieser Umschreibung liegen die steuerlich maßgeblichen Kriterien, nicht jedoch in den Bestimmungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes – AÜG (VwGH 27.09.2000, [96/14/0126](#)).

Die Prüferin hat ihre Rechtsansicht, es handle sich um eine Gestellung von Arbeitskräften lediglich damit begründet, dass „die Arbeiter des Herrn P\*\*\*\*\* mit Baggern gearbeitet

haben, die durch die Bw von der Fa. L\*\*\*\*\* geleast wurden" (siehe Tz. 5 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung vom 19. Jänner 2010).

Das Finanzamt hat diese Rechtsansicht bestätigt und begründet dies zwischen allgemeinen rechtlichen Ausführungen zur Gestellung von Arbeitskräften zusätzlich wie folgt:

- Laut Niederschrift mit Frau MF hätten für die Firma ZCG der Inhaber (*V\*\*\*\*\* P\*\*\*\*\** und weitere drei bis vier weitere Personen gearbeitet. Es sei mit einem ausländischen (slowenischen) Bagger und weiteren angemieteten Baggern gefahren worden. Die Anmietung der Bagger sei seitens der Bw bei der Firma L\*\*\*\*\* erfolgt. Die Kosten seien mit der ZCG verrechnet worden (Seite 4 vorletzter Absatz der Begründung zur Berufungsvorentscheidung).
- In den Jahren 2005 und 2006 sei die Verrechnung teilweise (26.491,50 = rund 19,2 v.H. des angesprochenen Gesamtbetrages) über die Strojna Zemeljska Dela P\*\*\*\*\* M\*\*\*\*\* s.p., *Sp\*\*\*\*\* Ze\*\*\*\*\* 26, 2230 L\*\*\*\*\**, erfolgt. *P\*\*\*\*\* M\*\*\*\*\** sei die Ehegattin von Herrn *V\*\*\*\*\* P\*\*\*\*\** und dieses Einzelunternehmen habe die gleiche Anschrift wie die ZCG. Gemäß den Angaben von Frau MF sei Frau *P\*\*\*\*\* M\*\*\*\*\** nicht „in die Baggerarbeiten involviert“ gewesen. Die Baudauer hätte sich insgesamt auf 6 bis 9 Monate erstreckt. Zum Großteil seien nur Stundenlohn und Reisekosten für die Arbeiter verrechnet worden (Seite 4 letzter Absatz der Begründung zur Berufungsvorentscheidung).
- Aus den vorgelegten slowenischen Fakturen sei eine Abrechnung über Dienstleistungen („storitev“) ersichtlich (Seite 6 erster Absatz der Begründung zur Berufungsvorentscheidung).
- Zusammengefasst bedeute dies: Nach Ansicht der Abgabenbehörde liegen eine Reihe von Hinweisen vor, dass es sich aufgrund des vorgelegten Vertrages und der erfolgten Fakturierung bzw. der Niederschrift vom 28.05.2009 um die erfolgte Arbeitskräftegestellung für die Ausführung von Dienstleistungen gehandelt habe (Seite 6 vorletzter Absatz der Begründung zur Berufungsvorentscheidung).

Mit diesen Ausführungen zeigt das Finanzamt – auch wenn das Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung durchaus denkbar ist – keine ausreichenden sachverhaltsmäßigen Umstände auf, die eine Beurteilung des Vorliegens einer Arbeitskräfteüberlassung am einzig maßgeblichen Kriterium „Gefahrenrisiko“ zuließen. Die Zurverfügungstellung von Baggern der Bw als Indiz reicht – unbesehen dass der gesetzliche Vertreter der Bw im Prüfungsverfahren der Verpflichtung zur Offenlegung der Verträge mit der Firma L\*\*\*\*\* nicht nachgekommen ist – für sich jedenfalls nicht zur Beurteilung der Zuordnung des Gefahrenrisikos aus. Dass auch die Ehefrau von *V\*\*\*\*\* P\*\*\*\*\** Rechnungen an die Bw ausgestellt hat, löst beim Unabhängigen Finanzsenat lediglich (für die strittige Abgabe nicht bedeutsame) Vermutungen jenseits der hier zu beurteilenden Zuordnung des Gefahrenrisikos aus. Eine „Reihe von

Hinweisen" kann der Unabhängige Finanzsenat den **sachverhaltsmäßigen** Ausführungen des Finanzamtes jedenfalls nicht entnehmen.

Auf das Fehlen solcher sachverhaltsmäßigen Umstände weist der steuerliche Vertreter der Bw schon im Berufungsschreiben hin. Er behauptet, dass die Firma P\*\*\*\*\* gegenüber der Bw für die auftragsgemäße Ausführung und nicht für die grundsätzliche Qualifizierung der eingesetzten Arbeitskräfte gehaftet habe. Ebenso hätte die Firma P\*\*\*\*\* gegenüber der Bw die Haftung für Schäden, welche die Firma P\*\*\*\*\* im Rahmen der Auftragsausführung verursacht habe, gehabt (Seite 2 vorletzter Absatz des Berufungsschreibens).

Auch wenn im Berufungsfall – wie bereits erwähnt - das Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung durchaus denkbar ist, so ist vor dem Hintergrund der der Aktenlage zu entnehmenden Ergebnisse der abgabenbehördlichen Sachverhaltsermittlung **bei diesem Stand** von einer den angefochtenen Bescheid nicht tragenden rechtlichen Schlussfolgerung durch das Finanzamt auszugehen.

Gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) 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 Abs. 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. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.

Da im Berufungsfall ein Werkvertragsverhältnis (mit dem Gefahrenrisiko bei V\*\*\*\*\* P\*\*\*\*\*\*) behauptet wird, hat das Finanzamt (zB durch Einvernahme des gesetzlichen Vertreters der Bw, bei mangelhafter Mitwirkung durch schriftlichen Vorhalt) zu ermitteln, welche Werkverträge jeweils im Einzelnen (möglicherweise aufgrund mündlicher Vereinbarung) abgeschlossen wurden, welche in welcher Zeit zu erbringende Leistung (Werk) dabei jeweils im Einzelnen vereinbart wurde (möglicherweise bezogen auf die einzelne Baustelle), welches (für Werkverträge dieser Art fremdübliche) Entgelt jeweils im Einzelnen dafür vereinbart wurde und ob die (aus den vorgelegten Rechnungen zu ersehende) Leistungsabrechnung dem entspricht. Dabei sei besonders darauf hingewiesen, dass es sich

---

bei dem „Vertrag über geschäftliche und technische Zusammenarbeit“ nicht um einen solchen Werkvertrag handelt, weil keine konkrete Vereinbarung über eine bestimmte zu erbringende Leistung (Werk) samt Gegenleistung (Entgelt) getroffen wurde.

Da somit zur Klärung des Sachverhaltes nicht nur ergänzende Ermittlungen vorzunehmen sind, war es zweckmäßig, den angefochtenen Bescheid unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Von einer mündlichen Verhandlung war gemäß [§ 284 Abs. 2 BAO](#) abzusehen.

Graz, am 24. Jänner 2013