



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M.G. und S.G., S.R-Straße, vertreten durch Mag. Susanne Moriz, Steuerberater, 1050 Wien, Hollgasse 5/Top 3, vom 16. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 16. Februar 2004 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 1999 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden für 1998 in Höhe von 12.013,11 € (165.304,01 S) und für 1999 in Höhe von 17.789,76 € (244.792,50 S) festgestellt und sind auf die Beteiligten wie folgt aufzuteilen:

	1998	1999
M.G. W.,P-Platz,St.Nr.XXX	5.970,22 € (82.152,00 S)	12.165,16 € (167.369,25 S)
S.G. W.,P-Platz,St.Nr.YYY	5.970,22 € (82.152,00 S)	5.624,60 € (77.396,25 S)

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw.) sind die ehemaligen Gesellschafter der Fa.G. .

Im Zuge einer die Jahre 1997 bis 1999 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde folgende nunmehr streitgegenständliche Feststellung getroffen:

Für die von der ungarischen Firma V.. in den Jahren 1998 und 1999 erbrachten Leistungen im Ausmaß von ATS 756.000,- (1998) und ATS 960.000,- (1999) ging der Betriebsprüfer vom Vorliegen einer Arbeitskräftegestellung im Sinne des § 98 Abs. 1 Z 3 Teilstrich 4 EStG aus und wurde gemäß § 100 Abs. 2 EStG die Fa.G. als Schuldnerin dieser Beträge für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge Höhe von ATS 151.200,- für 1998 und ATS 192.000,- für 1999 zur Haftung herangezogen. Diese Beträge wurden bei der Gewinnermittlung der Jahre 1998 und 1999 als sonstige Verbindlichkeit in Ansatz gebracht.

Begründend wurde ausgeführt, die aus den Fakturen ermittelte Leistungswertschöpfung einer einzelnen Person (Herr A. habe für 3 Monate ATS 756.000,- und für 6 Monate ATS 960.000,- erhalten) stehe in keiner glaubwürdigen Relation zu den Kosten eines ganzjährig beschäftigten Arbeiters der Fa.G. . Es sei daher davon auszugehen, dass die fakturierten Montageleistungen durch die Gestellung von Arbeitskräften erbracht worden seien. Dafür spreche auch der Umstand, dass das Material ausschließlich von der Fa.G. zur Verfügung gestellt worden und das Gefahrenrisiko ausschließlich bei der Fa.G. als Gestellungsnehmerin gelegen sei.

Das Finanzamt erließ der Feststellung der Betriebsprüfung Rechnung tragende Feststellungsbescheide, mit denen die als Abzugssteuer gemäß § 100 Abs. 2 EStG der Fa.G. vorgeschriebenen Beträge als sonstige Verbindlichkeit bei der Gewinnermittlung in Ansatz gebracht wurden.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ausgeführt:

Die Fa.G. habe ein slowenisches Subunternehmen beauftragt, in Österreich Arbeiten eigenverantwortlich durchzuführen. Der Subunternehmer habe sich nie länger als sechs Monate in Österreich aufgehalten, weshalb auch keine Betriebsstätte in Österreich begründet worden sei. Die Umsätze seien vom Subunternehmer in seinem Heimatland Slowenien der Besteuerung unterzogen worden, dies sei auf Anfrage sowohl schriftlich als auch telefonisch bestätigt worden. Die Fa.G. habe nachweislich zu keinem Zeitpunkt slowenische Arbeitskräfte angefordert, noch beaufsichtigt oder irgendwelche Weisungen gegeben.

Der slowenische Subunternehmer habe von der Bw. einen Auftrag erhalten und habe ein Werk geschuldet, das pauschal entlohnt worden sei, unabhängig von der benötigten Zeit und der Anzahl der beschäftigten Personen. Er habe auch für eventuelle Gewährleistungsmängel gehaftet, habe sein eigenes Werkzeug benutzen müssen und für die Ausführung der Arbeiten

Sorge zu tragen gehabt. Die fertiggestellte Arbeit sei lediglich begutachtet und eventuelle Mängel seien festgestellt und behoben worden.

Im Übrigen seien die Rechnungen bis auf eine dem Finanzamt im Zuge einer UVA-Prüfung der Monate 1-9/99 bekannt gewesen, weshalb die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht darauf gestützt werden könne, unabhängig davon, dass keine Gestellung von Personal stattgefunden habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

In der Buchhaltung der Fa.G. wurden folgende Rechnungen Fa. V. ., K., als Subunternehmer vorgefunden:

Rechnungsnummer	Leistungszeitraum	Ausstellungsdatum	Rechnungsbetrag (in ATS)
35/99	7-8/1999	27.8.1999	360.000,00
42/99	10-12/1998	30.9.1999	324.000,00
43/99	11-12/1998	4.10.1999	432.000,00
49/99	9-10/1999	29.10.1999	280.000,00
62/99	11-12/1999	31.12.1999	320.000,00
Gesamt			1.716.000,00

Bei diesem Subunternehmer handelt es sich um ein existentes Unternehmen, das die fakturierten Leistungen tatsächlich erbracht hat.

Die Leistungserbringung beanspruchte in keinem der beiden Streitjahre mehr als 6 Monate. Es wurde keine Betriebsstätte in Österreich begründet.

Der Subunternehmer haftete für eventuelle Gewährleistungsmängel und musste die Arbeiten auf eigenes Risiko durchführen.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen und auf die im folgenden dargestellte Beweiswürdigung:

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.

Im vorliegenden Fall wurde im Rahmen der Betriebsprüfung aus der Tatsache, dass die Leistungswertschöpfung einer einzelnen Person in keiner glaubwürdigen Relation zu den Kosten eines ganzjährig beschäftigten Arbeitnehmers der Fa.G. steht, der Schluss gezogen, dass die fakturierten Montageleistungen durch die Gestellung von Arbeitskräften erbracht wurden. Das gegenteilige Berufungsvorbringen, der slowenische Subunternehmer sei pauschal entlohnt worden, habe die Arbeiten auf eigenes Risiko erbringen müssen, für etwaige Gewährleistungsmängel haftet und eigenes Werkzeug benützen müssen, konnte durch die Ermittlungsergebnisse im Rahmen der Betriebsprüfung nicht widerlegt werden, sodass in Anbetracht der obigen Ausführungen das Vorliegen einer Arbeitskräftegestellung zu verneinen war.

In rechtlicher Hinsicht war der Sachverhalt wie folgt zu beurteilen:

Entsprechend Artikel 7 DBA-Slowenien, BGBL III, 4/1999, dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten aber nur insoweit eine Schrankenwirkung, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Recht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Sie führen keineswegs zu einer erweiterten Steuerpflicht. Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird (vgl. VwGH 25.9.2001, 99/14/0217).

Nach innerstaatlichem Recht unterliegen natürliche Personen, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, der beschränkten Steuerpflicht, jedoch nur hinsichtlich der in § 98 EStG 1988 aufgezählten Einkünfte. Die Aufzählung der Tatbestände in den Z 1 bis 8 des § 98 EStG 1988 ist abschließend. Lässt sich ein Sachverhalt nicht unter diese

Tatbestände subsumieren, kommt es auch zu keiner Besteuerung (vgl. Doralt/Ludwig, EStG⁹, § 98 Tz 1 und 2).

Gemäß § 98 Z 3 EStG unterliegen der beschränkten Einkommensteuer Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23), für den

- im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder
- im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist.

Einkünfte

- aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland,
- aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung und
- aus der gewerblichen Tätigkeit als Sportler, Artist oder als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland

sind jedoch auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

Da – wie dem Sachverhalt zu entnehmen ist- der slowenische Subunternehmer einerseits keine Betriebsstätte im Inland unterhielt, andererseits keine Arbeitskräftegestellung vorlag und auch eine Subsumtion unter einen anderen Tatbestand nicht möglich ist, war dem Berufungsbegehren Rechnung zu tragen. Dies bedeutet aber, dass die angefochtenen Bescheide abgeändert werden, da die als sonstige Verbindlichkeit bei der Gewinnermittlung berücksichtigte Abzugssteuer in beiden Streitjahren zu stornieren war.

Der in den Kalenderjahren 1998 und 1999 erzielte Gewinn war daher wie folgt zu ermitteln (alle Beträge in ATS):

	1998	1999
Bilanzverlust laut Bp	-313.727,99	-28.305,67
zuzüglich sonstige Verbindlichkeit laut BE	151.200,00	192.000,00
Bilanzgewinn/verlust laut BE	-162.527,99	163.694,33
Zurechnung laut Vlg.	66.592,00	81.098,17
Zurechnung laut Bp	261.240,00	
zu versteuernder Gewinn laut BE	165.304,01	244.792,50

Dieser Gewinn ist auf die Gesellschafter, die laut Gesellschaftsvertrag zu je 50% am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft beteiligt waren, wie folgt aufzuteilen:

	1998	1999
M.G.		
Bilanzgewinn/verlust laut BE	-81.763,99	126.847,17
Zurechnung laut Vlg.	+33.296,00	40.549,08
Zurechnung laut Bp	+130.620,00	
Anteil am steuerpflichtigen Gewinn	82.152,00	167.396,25
S.G.		
Bilanzverlust laut BE	-81.763,99	36.847,17
Zurechnung laut Vlg	33.296,00	40.549,08
Zurechnung laut Bp	130.620,00	
Anteil am steuerpflichtigen Gewinn	82.152,00	77.396,25

Dem Berufungsvorbringen, es sei bereits die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs.4 BAO unzulässig gewesen, weil die Rechnungen dem Finanzamt bereits im Zuge einer Zeitraum 1-10/99 umfassenden UVA-Prüfung bekannt gewesen seien, ist entgegenzuhalten:

Im vorliegenden Fall sind die die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO und die Bescheide, mit denen die Einkünfte gemäß § 188 BAO festgestellt werden in einer Ausfertigung umfasst. Es liegen sog. kombinierte Bescheide (Sammelbescheide) vor. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist es der Abgabenbehörde nicht verwehrt, mehrere Absprüche in Form von Sammelbescheiden zu erlassen, was aber nichts daran ändert, dass jeder Spruch für sich gesondert mit Berufung anfechtbar ist (vgl VwGH 29.11.2000, 99/13/0225). Insbesondere handelt es sich – ungeachtet ihrer formularmäßigen Verbindung – beim Wiederaufnahmebescheid und beim neuen Sachbescheid jeweils um zwei Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw der Rechtskraft teilhaftig werden können.

Da die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 und 1999 verfügt worden ist, nicht mit Berufung angefochten wurden, geht das diesbezügliche Berufungsvorbringen ins Leere.

Wien, am 13. September 2006