

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Stb, über die Beschwerde vom 13.01.2016 gegen den Haftungsbescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 21.12.2015, Steuernummer StNr, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben. Der angefochtenen Haftungsbescheid wird aufgehoben

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Zuständigkeit

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 10.09.2018 wurde die gegenständliche Beschwerde der bislang zuständigen Gerichtsabteilung 6030 wegen lang andauernden Krankenstandes der Richterin abgenommen und mit Wirkung vom 14.09.2018 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung 6007 zugeteilt.

Ablauf des Verwaltungsverfahrens und Parteivorbringen

Mit Bescheid vom 21.12.2015 machte das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin, der A GmbH, die Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma B mit Sitz in Ungarn in Höhe von 143.540,00 € geltend. Die Haftungsumme wurde wie folgt aufgeschlüsselt:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Abzugsteuer	4-10/2012	48.198,00
Abzugsteuer	1-3/2013	14.700,00
Abzugsteuer	5/2013	3.150,00
Abzugsteuer	9/2013	5.040,00
Abzugsteuer	11-12/2013	9.030,00
Abzugsteuer	2-6/2014	28.350,00
Abzugsteuer	9-12/2014	28.770,00

Abzugsteuer	2-7/2015	6.302,00
Summe		143.540,00

Begründend wurde ausgeführt, dass anlässlich einer Beschäftigungskontrolle durch die Organe der Finanzpolizei am 22.07.2015 auf dem Grundstück der Beschwerdeführerin Arbeitnehmer der ausländischen Firma B bei der Arbeit angetroffen worden seien. Grundlage dieses Leistungsaustausches würden Werkverträge abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin (Auftraggeber) und der Firma B (Auftragnehmer) über die "Montagearbeiten für Rückewagen" in den Räumlichkeiten des Auftraggebers sein. Aus der Niederschrift vom 22.07.2015 mit Herrn Gf, dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, gehe hervor, dass die Arbeitnehmer von Mitarbeitern der Beschwerdeführerin eingeschult würden. Die Qualitätskontrolle für das fertige Produkt würde ebenfalls von der Beschwerdeführerin durchgeführt. Lediglich kleine Werkzeuge und Verschleißteile würden von der ungarischen Firma zur Verfügung gestellt. Das Material werde von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt. Die Montagearbeiten würden in deren Hallen durchgeführt. Die Unterbringung der Arbeiter erfolge ebenfalls auf dem Gelände der Beschwerdeführerin.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 iVm § 99 Abs. 1 Z 5 EStG sei bei beschränkter Einkommensteuerpflicht hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung die Einkommensteuer durch Steuerabzug zu erheben. Von der Gestellung von Arbeitskräften bzw. einer Arbeitskräfteüberlassung und nicht von einer Entsendung von Arbeitskräften zur Erfüllung eines Werkvertrages sei insofern auszugehen, als eine völlige Unterordnung der eigenen ("entsandten") Arbeitskräfte an den Auftraggeber nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise jegliche Übernahme eines Gefahrenrisikos ausschließe. Gemäß § 101 Abs. 2 EStG hafte der Schuldner dieser Einkünfte aus Gewerbebetrieb, also die Beschwerdeführerin, für die Einbehaltung und die Abfuhr der Steuerbeträge. Gemäß § 100 Abs. 1 EStG betrage diese Abzugssteuer 20 % der Einkünfte bzw. der Einnahmen des Auftraggebers aus dem Leistungsvertrag. Die steuerlichen Auswirkungen wurden wie folgt dargestellt:

Datum	Rechnungsnummer	Betrag	Summe	Abzugsteuer
30.04.2012	NQ9LA 0548304	32.950,00		
31.05.2012	NQ9LA 0548305	6.620,00		
22.06.2012	NQ9LA 0548306	27.140,00		
30.06.2012	NQ9LA 0548307	24.930,00		
09.07.2012	NQ9LA 0548308	19.310,00		
23.07.2012	NQ9LA 0548309	29.270,00		
10.08.2012	NQ9LA 0548310	20.970,00		
30.09.2012	NQ9LA 0564331	53.550,00		

30.10.2012	NQ9LA 0564332	26.250,00	240.990,00	48.198,00
31.01.2013	NQ9LA 0564334	13.650,00		
22.02.2013	NQ9LA 0564335	31.500,00		
29.03.2013	NQ9LA 0564336	28.350,00	73.500,00	14.700,00
31.05.2013	NQ9LA 0564338	15.750,00	15.750,00	3.150,00
30.09.2013	NQ9LA 0425252	25.200,00	25.200,00	5.040,00
29.11.2013	NQ9LA 0425254	31.500,00		
20.12.2013	NQ9LA 0425255	13.650,00	45.150,00	9.030,00
28.02.2014	NQ9LA 0425257	28.350,00		
31.03.2014	NQ9LA 0425258	27.300,00		
30.04.2014	NQ9LA 0425259	19.950,00		
30.05.2014	NQ9LA 04252560	39.900,00		
30.06.2014	NQ9LA 191911	26.205,00	141.750,00	28.350,00
15.09.2014	NQ9LA 191912	25.200,00		
15.10.2014	NQ9LA 191913	33.600,00		
15.11.2014	NQ9LA 191914	34.650,00		
15.12.2014	NQ9LA 191915	35.700,00		
30.12.2014	NQ9LA 191916	14.700,00	143.850,00	28.770,00
15.02.2015	NQ9LA 1819117	5.250,00		
15.03.2015	NQ9LA 1819118	5.252,00		
15.04.2015	NQ9LA 1819119	5.252,00		
15.05.2015	NQ9LA 1819120	5.252,00		
10.06.2015	PFOLA 0489811	5.252,00		
10.07.2015	PFOLA 0489812	5.252,00	31.510,00	6.302,00
	Bemessungs- grundlage		717.700,00	143.540,00

Gegen den Haftungsbescheid vom 21.12.2015 brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 13.01.2016 Beschwerde ein. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Grundlage des Leistungsaustausches zwischen der Beschwerdeführerin und der Auftragnehmerin ein Werkvertrag über die Montagearbeiten von Rückewägen sei. Nicht richtig sei, dass lediglich kleine Werkzeuge und Verschleißteile von der B zur Verfügung gestellt würden. Die Auftragnehmerin

würde sämtliches Werkzeug für die Montagearbeiten und Verbrauchsstoffe für das Schweißen mitführen. Ebenfalls von der Firma B sei Kleinmaterial wie zB Buchsen zur Verfügung gestellt worden. Von der Beschwerdeführerin seien nur die Einzelteile zur Montage übergeben worden. Dies sei bei derartigen Geschäften ein völlig gewöhnlicher Vorgang und es liege in der Natur einer Montage, dass die zu montierenden Teile vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt würden. Die Firma B würde vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin Räumlichkeiten zur Unterbringung ihrer Arbeitnehmer anmieten. Die Beschwerdeführerin würde diese Räumlichkeiten nicht zur Verfügung stellen. Eine Entsendung liege vor, da die wesentlichen Voraussetzungen zur Einstufung eines Werkvertrages erfüllt seien:

-) Die Arbeitskräfte der Firma B wären organisatorisch nicht in die Firma der Beschwerdeführerin eingegliedert. Die Firma B könne das Betriebsgelände innerhalb der Öffnungszeiten von 06:00 Uhr bis 22:00 Uhr frei betreten.
-) Die Arbeitskräfte der Firma B seien lediglich gegenüber ihrem Chef, Herrn C, weisungsgebunden.
-) Die Firma B hätte neben eigenen Betriebsmitteln (die benötigten Werkzeuge) teilweise auch die zu montierenden Teile und Kleinmaterial zur Montage beigestellt.
-) Die Beschwerdeführerin habe der Firma B in der großen Halle einen gesonderten Bereich für ihre Tätigkeit bereit gestellt, den ausschließlich die Firma B betreten und nutzen durfte.
-) Nach Fertigmontage eines Rückewagens sei von der Firma der Beschwerdeführerin die Qualitätskontrolle auf Mängel durchgeführt worden. Bei Vorliegen von Mängeln müssten diese von der beauftragten Firma B ohne weiteres Entgelt behoben werden.
-) Pro Rückewagen sei eine Pauschalsumme vereinbart worden, unabhängig vom insgesamt angefallenen Arbeitsaufwand.

Es werden daher die Anträge gestellt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben, den in Streit stehenden Betrag gemäß § 212a BAO auszusetzen und gemäß § 284 Abs. 1 BAO eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Mit Schriftsatz vom 18.08.2016 ergänzte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin die Beschwerde vom 13.01.2016. Die Firma B habe einen Montageplan erhalten, die fertig montierten Rückewagen seien von der Endkontrolle der Beschwerdeführerin, die sämtliche fertiggestellte Maschinen überprüfe, ebenfalls einer Kontrolle unterzogen worden. Bei Mängeln seien die Maschinen an die Firma B zur weiteren Bearbeitung zurückgestellt worden.

Die Frage, ob es sich um einen Werkvertrag oder um eine Arbeitskräfteüberlassung handle, sei grundsätzlich eine reine zivilrechtliche Frage. Die Abgabenbehörde würde im Haftungsbescheid lediglich die Meinung der Finanzpolizei wiedergeben, setze sich jedoch keineswegs mit dem Wesen einer Montageleistung auseinander. Der Unterschied zwischen einem Werkvertrag und einer Arbeitskräfteüberlassung sei im Wesentlichen darin zu sehen, dass ein Werkvertrag ein Zielschuldverhältnis mit einem definierten Ergebnis sei, welches der Auftragnehmer zu erbringen und zu verantworten habe. Die Verpflichtung eines Arbeitnehmers einer Arbeitskräfteüberlassung sei darin

erschöpft, dass der jeweilige Arbeitnehmer seine Arbeitszeit zur Verfügung stellen müsse, dem Dienstgeber weisungsgebunden sei und von diesem aufgrund seiner Qualifikation "eingestellt" werde. Beim abgeschlossenen Werkvertrag sei in keiner Weise auf eine Qualifikation der Arbeitnehmer der Firma B Wert gelegt, sondern lediglich darauf bestanden worden, dass die betreffenden Rückewägen mängelfrei montiert würden. Darüber hinaus hätte die Firma B eine Gewährleistung in der Reihe nach der Beschwerdeführerin im Ausmaß von sechs Monaten übernommen. Sowohl aus den Werkverträgen als auch aus der Niederschrift würde sich ergeben, dass sowohl die Werkzeuge als auch gewisse Betriebsmittel und insbesondere die Transportfahrzeuge für das Personal der Firma B von dieser selbst zur Verfügung gestellt worden seien. Die Abgabenbehörde würde sich in der Begründung des Haftungsbescheides im Wesentlichen darauf beschränken, dass die Montagearbeiten im Bereich der Beschwerdeführerin durchgeführt worden seien. Sie unterlasse es sich ein Bild zu machen, wie eine derartige Montagearbeit überhaupt von statten gehen könne. Damit die fertiggestellten Rückewägen von der Endkontrolle unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten kontrolliert werden könnten, müssten diese in unmittelbarer Nähe zur Endkontrolle montiert werden. Ebenfalls völlig unreflektiert sei der Hinweis geblieben, dass die Arbeitskräfte der Firma B sich während der Öffnungszeiten der Beschwerdeführerin jederzeit Zutritt verschaffen bzw. ihre Montagearbeiten während dieser Zeit auch jederzeit beenden könnten, ohne dabei die Beschwerdeführerin bzw. deren Geschäftsführer zu verständigen. Durch das Negieren wesentlicher Sachverhalte komme die Abgabenbehörde zu völlig falschen Tatsachenannahmen.

Gemäß § 2 Abs. 4 erster Satz Ausländerbeschäftigungsgesetz sei für die Beurteilung, ob eine Beschäftigung iSd Abs. 2 vorliege, der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Dies werde auch gemäß § 4 Abs. 1 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz festgelegt. Gemäß § 4 Abs. 2 AÜG liege Arbeitskräfteüberlassung insbesondere auch dann vor, wenn die Arbeitskräfte über Arbeitsleistung im Betrieb des Werkbestellers in Erfüllung von Werkverträgen erbringen würden, aber

1. kein von den Produkten, Dienstleistungen und Zwischenergebnissen des Werkbestellers abweichendes unterscheidbares und dem Werknehmer zurechenbares Werk herstellen oder an dessen Herstellung mitwirken würden oder
2. die Arbeit nicht vorwiegend mit Material und Werkzeug des Werknehmers geleistet werde oder
3. organisatorisch in den Betrieb des Werkstellers eingegliedert seien und dessen Dienst- und Fachaufsicht unterstehen würden oder
4. die Werknehmer nicht für den Erfolg der Werkleistung haften würden.

Ein Werkvertrag liege nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt bestehe, und es sich um eine im Vertrag konkretisierte Leistung, d.h. um eine geschlossene Einheit handle. Dies treffe im gegenständlichen Fall voll zu, da die Montage eines Rückwagens mit einem einheitlichen Preis eine abgeschlossene Einheit darstelle.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 14.10.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Nach den durchgeführten Erhebungen sei als erwiesen anzunehmen, dass im vorliegenden Fall eine Arbeitskräfteüberlassung seitens der Firma B vorgelegen sei. Dazu werde auch auf das Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft vom 13.04.2016 hingewiesen, in dem der Sachverhalt ebenso beurteilt werde. Untermauernd werde noch Folgendes angemerkt:

C sei vom 01.01.2011 bis 30.09.2012 bei der Beschwerdeführerin als Arbeiter gemeldet gewesen. Am 13.02.2012 sei die Firma B in Budapest gegründet worden. Geschäftsführer und Gesellschafter sei C. Von 4/2012 bis 7/2015 seien Rechnungen über die Herstellung von diversen Geräten durch Arbeitnehmer der Firma B im Betrieb der Beschwerdeführerin über insgesamt 717.700,00 € ausgestellt worden. Grundlage wären die zwischen beiden Firmen angeschlossenen "Werkverträge" über die Herstellung von Rückewägen aus vom Auftraggeber bereitgestellten Materialien in den Räumlichkeiten des Auftraggebers. Die aus verschiedenen osteuropäischen Ländern stammenden Arbeiter seien von der Firma B sozialversichert und entlohnt worden. Bei der ersten Kontrolle durch die Finanzpolizei seien sämtliche Arbeitnehmer weggelaufen. Bei der zweiten Kontrolle durch die Finanzpolizei sei plötzlich die Sekretärin verschwunden, um offenbar die Aushändigung von Unterlagen zu unterbinden. Herr Gf habe sich bei seiner Vernehmung ziemlich unwissend gegeben bzw. habe er auf seinen Vertreter verwiesen. Die Arbeiter seien gratis in einem Gebäude der Beschwerdeführerin untergebracht worden. Herr C, der Geschäftsführer und Gesellschafter der Firma B, sei zeitgleich als Schweißer bei der Beschwerdeführerin tätig gewesen.

Laut Mitteilung der ungarischen Finanzverwaltung sei der Sitz der B an der Adresse eines Büroservices. Nach Abschluss der Erhebungen im Dezember 2015 sei die ungarische Firma umbenannt und umformiert worden. Im angefragten Zeitraum 2012 bis 2015 habe die B keine weiteren Geschäftstätigkeiten ausgeübt. In der G+V-Rechnung würden nur die Umsätze und die Mitarbeiterkosten aufscheinen. Es gäbe keinerlei sonstige Aufwendungen (Materialkosten, Reisekosten, Mieten...).

Mit Schriftsatz vom 16.11.2016 beantragte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Richtig sei, dass Herr C bis 30.09.2012 bei der Beschwerdeführerin beschäftigt gewesen sei. Ebenfalls unbestritten sei, dass er 2012 die Firma B gegründet habe und dass Werkverträge zur Montage von Rückewägen abgeschlossen worden seien. Die Behauptung, dass Herr C zeitgleich als Schweißer für die Beschwerdeführerin tätig gewesen sei, würde nur in einer sehr kurzen und durchaus üblichen Übergangsphase zur selbständigen Tätigkeit zutreffen. Warum aber deshalb der über Jahre geltende von der Finanzverwaltung nicht angezweifelte Werkvertrag aus dieser kurzen Überschneidung nicht gelten, sondern daraus eine Arbeitskräfteüberlassung werden sollte, bleibe in der Begründung zur Beschwerdeverentscheidung unerwähnt. Ebenfalls völlig unklar würden bleiben, inwieweit die unkritische Wiedergabe der von der Finanzpolizei mitgeteilten Wahrnehmungen die Arbeitskräfteüberlassung begründen sollte. Die Arbeiter der Firma B hätten sich rechtmäßig im Betriebsgebäude der Beschwerdeführerin

befunden. Ein kurzzeitiges "Verschwinden" sei wohl im rigorosen Auftreten der Finanzpolizei begründet. Das kurzzeitige "Verschwinden" der Sekretärin hätte nichts mit einem Unterbinden der Aushändigung von Unterlagen zu tun gehabt, sondern ausschließlich mit einem nicht aufschiebbarem persönlichen Bedürfnis. Sämtliche von der Finanzpolizei geforderten Unterlagen seien ausgehändigt worden. Herr Gf habe sich nicht unwissend gegeben, sondern habe nur sein Recht wahren wollen, seinen steuerlichen Vertreter bei der Vernehmung dabei zu haben. Beide von der Finanzbehörde vorgebrachten "Begründungen" seien spekulativ und ohne Zusammenhang, ob es sich um einen Werkvertrag oder um Arbeitskräfteüberlassung handle. Diese unbewiesenen Behauptungen sollten lediglich ein fahles Licht auf die Geschäftsgebarung der Beschwerdeführerin werfen.

Zur Mitteilung der ungarischen Finanzverwaltung: Herr C habe der Beschwerdeführerin beispielsweise den Jahresabschluss 2014 und 2015 seiner Firma zur Verfügung gestellt (Beilage) und versichert, dass selbstverständlich nicht nur die Umsätze und Personalkosten aufscheinen würden, sondern die üblichen sonstigen Aufwendungen angefallen seien wie zB die für die Montage der Rückewagen eingebauten Kleinmaterialien und Schweißzubehör.

Auf die Begründung zur Beschwerde vom 31.01.2016 und der Ergänzung vom 18.08.2016 werde verwiesen. Die Anträge der Beschwerde vom 13.01.2106 würden aufrecht erhalten.

Mit Bericht vom 27.02.2017 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor.

Im Rahmen eines Erörterungsgespräches am 29.04.2019 legte der steuerliche Vertreter ergänzend bzw. klarstellend dar, dass die ausländischen Arbeiter innerhalb der "normalen Betriebszeiten" jederzeit Zugang zu den Werkhallen der Beschwerdeführerin gehabt hätten. Beim ersten Rückewagen habe ein Mitarbeiter der Beschwerdeführerin die Montage erklärt, in der Folge seien die Arbeiter eigenständig tätig gewesen. Die Arbeitszeiten der ausländischen Arbeiter hätte niemand überprüft. Dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin sei nicht bekannt gewesen, wie viele ausländische Arbeiter sich auf seinem Gelände befunden hätten - aber auch nicht wie viele eigene. Dafür habe er seine Vorarbeiter. Es habe einen Montagebereich gegeben, in dem ausschließlich die ausländischen Arbeiter tätig gewesen seien. Zur Durchführung der Schweißarbeiten sei der Schweißer in den Bereich der Halle gegangen, wo diese Tätigkeit durchgeführt worden sei. Dort seien auch die Arbeiter der Beschwerdeführerin gewesen. Ein Schweißgerät sei den ausländischen Arbeitern zur Verfügung gestellt worden, das je nach Verfügbarkeit verwendet werden konnte. Ebenso seien Licht, Strom und Wärme unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden. Übriges Werkzeug (Schraubenschlüssel, Akkubohrer etc.) hätten die ausländischen Arbeiter mitgebracht.

Dem steuerlichen Vertreter wurde vorgehalten, dass aus den vorgelegten Jahresabschlüssen der Firma B hervorgehe, dass in den Jahren 2013 und 2014 Materialkosten iHv 58.488 bzw. 75.252 Tausend HUF betragen hätten, denen Personalkosten iHv nur 17.994 bzw. 10.026 Tausend HUF gegenüberstünden.

Diesbezüglich verwies der steuerliche Vertreter auf eine schriftliche Stellungnahme innerhalb der nächsten zwei Wochen.

Die Räumlichkeiten, in denen die ausländischen Arbeiter genächtigt hätten, würden im Eigentum des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin stehen. Details würden ebenfalls schriftlich bekannt gegeben.

Bezogen auf das Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft Bezirkshauptmannschaft führte der steuerliche Vertreter aus, dass Herr Gf kein Tatsachengeständnis abgelegt hätte. Das Straferkenntnis samt Rechtsmittelverzicht sei wahrscheinlich ohne Durchlesen unterschrieben worden.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 29.05.2019, ho eingelangt am 05.06.2019, wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass sich die unternehmerische Tätigkeit von C seit 2012 enorm ausgeweitet habe. Die rund sechs Monate im Jahr 2012, in welcher er noch bei der Beschwerdeführerin angestellt gewesen sei und gleichzeitig auch die Tätigkeit der ausländischen Arbeiter überwacht habe, seien eine Art Probezeit gewesen, in welcher er sein Zeitkonto und offene Urlaubsabsprüche bei der Beschwerdeführerin abgebaut und sein gegründetes Unternehmen aufgebaut habe. Es habe sich für ihn eine Möglichkeit aufgetan, Leistungen als Selbständiger langfristig attraktiv am Markt für unterschiedliche Kunden anzubieten und sich etwas aufzubauen.

In Zusammenhang mit den Jahresabschlüssen 2013 und 2014 könnten keine Details nachgereicht werden, da Herr C mit 08.12.2015 seine Anteile an der B verkauft und keinen Zugang zu den Geschäftsunterlagen mehr habe (beiliegender Kaufvertrag vom 08.12.2018). Ergänzend werde mitgeteilt, dass Herr C seit 2016 mit seiner rumänischen Firma D, an der er 50 % Anteile halte, Montagetätigkeiten in Rumänien durchführe, unter anderem auch für die Beschwerdeführerin (vgl. beiliegende Umsatzentwicklung seitens der Beschwerdeführerin sowie einen aktuellen Lieferschein samt Transportbestätigung). Die Greifer und Rückewägen seien im Beschwerdezeitraum im Montagebereich der Beschwerdeführerin von der Firma B hergestellt (montiert) worden. Mittlerweile würden die Einzelteile nach Rumänien geschickt, dort vor Ort montiert und wieder zurückgesandt. Wie bereits mitgeteilt stehe das Haus Adresse1 im Alleineigentum von Herrn Gf. Das Haus bestehe aus Büroräumlichkeiten im Erdgeschoss sowie vier Zimmern und einem Bad im ersten Stock. Die Beschwerdeführerin miete das genannte Haus und nutze ständig die Büroräumlichkeiten. Die Untervermietung an die B (Übernachtungsmöglichkeit) erfolge derart, dass pro Zimmer und Tag 10,00 € von den Ansprüchen an die Beschwerdeführerin abgezogen würden.

C sei bis heute in keinem weiteren Angestelltenverhältnis mit der Beschwerdeführerin mehr gewesen.

Die Vertreterin der Abgabenbehörde zeigte folgende Widersprüche auf:

Laut des Erhebungen der Finanzpolizei sei die Namensliste "Zeiterfassung" an der Wand des Bürocontainers der Montageabteilung befestigt (siehe NS mit Z1 vom 22.07.2015).

Laut der Anweisung auf dem Blatt sei diese Liste im Büro abzugeben (siehe NS mit Gf

vom 22.07.2015). Laut Aussage des steuerlichen Vertreters vor dem Bundesfinanzgericht kenne Gf diese Liste nicht.

Laut Auskunft der Mitarbeiter und Gf seien die Arbeiter im alten Bürogebäude untergebracht gewesen. Laut der Aussage des Gf sei die Unterkunft gratis gewesen.

Laut Stellungnahme des Steuerberaters vom 29.05.2019 habe die ungarische Firma das gesamte Haus Adresse1 gemietet und von jedem Arbeiter seien 10,00 €/Tag abgezogen worden.

Laut der Aussage des Gf würden die Arbeiter kleines Werkzeug und Verschleißteile mitbringen. Das Material würde von der eigenen Firma oder von der ungarischen Firma (je nach Auftrag) stammen. Es würde sich die Frage stellen, wie das Material zur Beschwerdeführerin gekommen sei.

Mit Schreiben vom 24.07.2019 (neuerliche Zustellung mit Schreiben vom 12.09.2019) wurden Herrn C als Zeugen folgende Fragen gestellt:

1. *"Wie wurden die Arbeiter der Firma B von ihrem Wohnort zur Firma BF gebracht? Wer trug die diesbezüglichen Kosten?"*
2. *Welche Qualifikation hatten diese Arbeiter? Welche Ausbildung hatten sie?*
3. *Brachten sie ihr eigenes Werkzeug und Material mit?*
4. *Wer trug die Kosten der Unterbringung der Arbeiter bei der Firma BF? Wie hoch waren diese Kosten?*
5. *Nach welchem Entlohnungsschema wurden die Arbeiter entlohnt? Wer trug diese Aufwendungen?*
6. *Wer schulte die Arbeiter der Firma B vor Ort ein?*
7. *Mussten die Arbeiter der Firma B während ihrer Tätigkeit bei der Firma BF Zeiterfassungskarten führen? Wenn ja, wem wurden diese Unterlagen ausgehändigt?*
8. *Trugen die Arbeiter in den Montagehallen Helme und besonderes Schuhwerk? Von wem wurde dies zur Verfügung gestellt?*
9. *Wer bestimmte, wann die Arbeiter der Firma B die Schweißgeräte der Firma BF benutzen konnten?*
10. *Wem gegenüber waren die Arbeiter der Firma B weisungsgebunden? Wer war ihr Vorgesetzter? Bei wem meldeten sie sich im Krankheitsfall? Wer genehmigte Urlaube?*
11. *Sie selbst waren bis 30.09.2012 Arbeitnehmer der Firma BF. Wie ließ sich dies mit Ihrer Geschäftsführertätigkeit bei der Firma B vereinbaren?*
12. *Aus den vorliegenden Jahresabschlüssen der Firma B geht hervor, dass im Jahr 2013 58.488.000 ungarische Forint und im Jahr 2014 75.252.000 ungarische Forint für Materialkosten aufgewendet wurden. Dem stehen Personalkosten in Höhe von nur 17.994.000 bzw. 10.036.000 ungarische Forint gegenüber. Wie sind die im Verhältnis zu den Materialkosten niedrigen Personalkosten erklärbar?*

13. In welchem Verhältnis standen die Aufwendungen für Löhne und sonstigen Aufwendungen zum Entgelt für die Zurverfügungstellung der Arbeiter bei den Abrechnungen mit der Firma BF?"

Mit Mail vom 30.09.2019 wurde dazu bekanntgegeben, dass die Arbeiter der Firma B individuell und auf eigene Kosten angereist seien. Die Arbeiter hätten keine Ausbildung gehabt und auch keine eigenen Geräte. Von der Beschwerdeführerin sei ihnen kostenlose Unterkunft gesichert worden. Die Arbeiter seien monatlich von der Firma B entlohnt worden. Die Einschulung sei durch Fachleute der Beschwerdeführerin erfolgt. Die Arbeiter der B hätten eine Abwesenheitsliste geführt, die sie dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ausgehändigt hätten. Wer in der Montagehalle gearbeitet hätte, habe Helm und spezielle Schuhe getragen, die von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt worden seien. Die Fachleute der Beschwerdeführerin hätten bestimmt, wann die Arbeiter der B die Schweißgeräte benutzen konnten. Die Arbeiter seien gegenüber dem Geschäftsführer der Firma B weisungsgebunden gewesen, der auch Urlaube genehmigt hätte.

Die Tätigkeit bei der Beschwerdeführerin und jene des Geschäftsführers bei der B würden sich nicht ausschließen.

Ein Teil der Arbeiten sei am Standort der Beschwerdeführerin ausgeführt worden, einen anderen Teil habe die Firma B von Subunternehmern ausführen lassen. Der Betrag von 58.488.000 HUF, der als Materialkosten aufscheine, sei die Geldsumme, die an den Subunternehmer bezahlt worden sei. Die Löhne und Leistungen der Arbeiter seien in keinem Verhältnis mit der Beschwerdeführerin gestanden, denn die Löhne und andere Leistungen sowie die Steuern würden von der B bezahlt.

Mit Schreiben vom 08.10.2019 nahm die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers zur Zeugenaussage des C Stellung. Gemäß der Vertragsvereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der B hätte die Unterbringung die Beschwerdeführerin zu besorgen gehabt, da die B die Mühewaltung der Unterbringung ihrer Arbeitskräfte an die Beschwerdeführerin delegiert hätte.

Eine Liste der sich täglich am Betriebsgelände befindlichen Arbeitskräfte der B mit Name und - falls vorhanden - Telefonnummer sei dem zuständigen Sicherheitsbeauftragten der Beschwerdeführerin ausgehändigt worden., um im Fall einer Katastrophe (Brand, Explosion..) feststellen zu können, ob sich noch Personen am Betriebsgelände befinden. Ebenfalls aus Gründen der Sicherheitsvorschriften dürften Personen am Betriebsgelände nur mit EU-zertifizierter Sicherheitsausrüstung tätig werden. Die Arbeitskräfte der B hätten diese Sicherheitsausrüstung als Leihgabe zur Verfügung gestellt bekommen.

Seitens der Abgabenbehörde wurde in Zusammenhang mit der übermittelten Zeugenaussage keine Stellungnahme abgegeben.

Beweiswürdigung und entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Aus den vorgelegten Akten, diversen Zeugenaussagen und Stellungnahmen ergibt sich folgender Sachverhalt:

Unternehmensgegenstand der Beschwerdeführerin ist die Herstellung von und der Handel mit Maschinen aller Art, die Durchführung von Service- und Reparaturarbeiten für derartige Maschinen und der Betrieb des Schlossereigewerbes. Geschäftsführer ist und war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Gf.

Im Rahmen einer Beschäftigungskontrolle durch Organe der Finanzpolizei im Juli 2015 wurden Arbeitnehmer der ausländischen Firma B angetroffen.

Die Firma B wurde am 13.02.2012 in Budapest gegründet, Geschäftsführer und Gesellschafter war C, der bis 30.09.2012 Arbeitnehmer (Schweißer) der Beschwerdeführerin war. Aus den vorgelegten Jahresabschlüssen geht hervor, dass im Jahr 2013 58.488 ungarische Forint und im Jahr 2014 75.252 ungarische Forint für Materialkosten aufgewendet wurden. Diese Materialkosten stellen das Entgelt für Subunternehmer dar, welche von der Firma B beauftragt werden. Dem stehen Personalkosten in Höhe von 17.994 bzw. 10.036 ungarische Forint gegenüber. Am 08.12.2015 verkaufte C seine Anteile an der B und verlegte seine Geschäftstätigkeit von Ungarn nach Rumänien.

Grundlage für den Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin (Auftraggeber) und der Firma B (Auftragnehmer) sind Verträge über die Montagearbeiten für Rückewägen in den Räumlichkeiten des Auftraggebers.

Gegenstand der vorliegenden Werkverträge ist das Zusammenbauen von Rückewägen im Auftrag der Beschwerdeführerin in eigener Regie und Verantwortung aus bereitgestellten Einzelteilen der Beschwerdeführerin, wobei in jedem einzelnen Vertrag eine genaue Anzahl der zusammenzubauenden Rückewägen angeführt ist. Die Leistungen sollen von der Firma B nach österreichischen Normen und den von der Beschwerdeführerin übergebenen technischen Unterlagen ausgeführt werden. Der Preis beträgt pro Rückewagen 1.050,00 €. Als Abrechnungszeitraum gilt der Kalendermonat. Es wurde jeweils ein Werkvertragsbeginn und ein Werkvertragsende vereinbart. Fertigstellungstermin war jeweils das Werkvertragsende, wobei bei dessen Überschreiten eine Pönale von 210,00 Euro/Tag vereinbart wurde.

Laut § 6 der vorgelegten Verträge verbleiben die Fachkräfte der Firma B in deren Arbeitsverhältnis und unterliegen ausschließlich deren Weisungen bzw. den Weisungen des Bevollmächtigten der Firma B. Die Entlohnung der Arbeiter der Firma B erfolgt durch diese Firma.

Der Erstaussage des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin ist zu entnehmen, dass die ausländischen Arbeiter mit dem Zug anreisten und vom Bahnhof Bhf mit einem Fahrzeug der Beschwerdeführerin abgeholt wurden. In Hinblick darauf, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin in einigen Belangen bei seiner Befragung am 22.07.2015 grundsätzlich sehr vage blieb und auf die Ausführungen des steuerlichen Vertreters verwies, in diesem Punkt jedoch eine eindeutige und klare Aussage machte, kommt dieser der größere Wahrheitsgehalt zu als den Ausführungen der steuerlichen Vertretung im Schriftsatz vom 18.08.2016, wonach Transportfahrzeuge von der Firma B zur Verfügung gestellt worden seien, zumal es auf der Hand liegt,

dass der Geschäftsführer über betriebliche Abläufe eine verlässlichere Kenntnis hat als der steuerliche Vertreter. Darüber hinaus passt diese Aussage auch insofern zur Zeugenaussage des C, wonach die Anreise individuell und auf eigene Kosten erfolgt sei. Offenbar reisten die Arbeiter auf eigene Kosten mit dem Zug an und wurden von der Beschwerdeführerin vom Bahnhof abgeholt.

Die Arbeiter wurden im Gebäude in der Adresse¹ untergebracht. Dieses Gebäude ist im Eigentum des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin. Die Unterkunft ist für die ausländischen Arbeiter kostenlos, was sich aus der Erstaussage des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin und aus der Zeugenaussage des C ergibt. In der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 29.05.2019 wurde ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin das genannte Haus vom Geschäftsführer mieten und die Untervermietung an die B derart erfolgen würde, dass pro Zimmer und Tag ein Betrag von 10,00 € von den Ansprüchen an die Beschwerdeführerin (offenbar gemeint: von den Ansprüchen der B gegenüber der Beschwerdeführerin) abgezogen würde. Ein derartiger Abzug ist auf keiner der aktenkundigen Rechnungen der Firma B ersichtlich, sodass die größere Wahrscheinlichkeit für ein kostenloses Wohnen im Sinne der Erstaussage des Geschäftsführers und der Zeugenaussage des C spricht.

Den ausländischen Arbeitern wurden aus Sicherheitsgründen Schutzhelme und adäquates Schuhwerk von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt.

Die ausländischen Arbeiter waren in einem Montagebereich tätig, in dem sich keine Arbeiter der Beschwerdeführerin aufhielten. Bei Schweißarbeiten gingen sie in einen Bereich der Halle, wo diese Tätigkeit durchgeführt werden konnte. Dort waren auch Arbeiter der Beschwerdeführerin, gemeinsame Arbeiten wurden nicht verrichtet. Über die Verfügbarkeit der Schweißgeräte entschieden Fachleute der Beschwerdeführerin. Aus der Einvernahme des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin und mehreren Zeugen (Z1, Z2 und Z3) geht hervor, dass die ausländischen Arbeiter in den Werkhallen während der Betriebszeiten der Beschwerdeführerin zwischen 06:00 und 22:00 Uhr jederzeit arbeiten konnten. Den befragten Zeugen waren die genauen Arbeitszeiten der ausländischen Arbeitskräfte nicht bekannt. Alle anderen Arbeiter müssen "stempeln", nicht jedoch die ausländischen Arbeiter. Bei Krankheit oder Urlaub meldeten sie sich nicht beim Montageleiter oder Schweißleiter der Beschwerdeführerin. Die Abwesenheitsliste wurde dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ausgehändigt, Urlaube genehmigte der Geschäftsführer der B

Den Mitarbeitern der Beschwerdeführerin war auch nicht bekannt, was die ausländischen Arbeiter verdienten.

Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin behauptet, ihm wäre nicht bekannt, wie viele ausländische Arbeiter jeweils in seiner Firma tätig waren.

Das Schweißgerät und die zusammenzubauenden Maschinenteile für die Rückewägen (samt Greifer) wurden von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt. Laut Aussage des Zeugen C brachten die Arbeiter keine eigenen Geräte mit, was in Hinblick auf die Anreise im Zug glaubwürdig und nachvollziehbar erscheint.

Beim ersten Werkstück erklärte ein Mitarbeiter der Beschwerdeführerin einem Vorarbeiter der Firma B, wie die Montage durchzuführen ist. In der Folge arbeiteten die ausländischen Arbeitnehmer selbständig. Die Endkontrolle erfolgte von einem Mitarbeiter der Beschwerdeführerin. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum kam es zu keinen Gewährleistungsfällen.

Rechtslage

In Zusammenhang mit der Besteuerung von Unternehmensgewinnen regelt Art. 7 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Ungarischen Volksrepublik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen, Ertrag und vom Vermögen (BGBl. Nr. 52/1976) Folgendes:

- (1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebstätte zugerechnet werden können.
- (2) Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaates seine Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte aus, so sind in jedem Vertragsstaat dieser Betriebstätte die Gewinne zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.
- (3) Bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebstätte werden die für diese Betriebstätte entstandenen Aufwendungen einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.
- (4) Auf Grund des bloßen Einkaufs von Gütern oder Waren für das Unternehmen wird einer Betriebstätte kein Gewinn zugerechnet.
- (5) Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.
- (6) Die Bestimmungen dieses Artikels sind auch auf Gewinnanteile aus einer Beteiligung als stiller Gesellschafter an einem Unternehmen anzuwenden.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005) ist die Entlastung an der Quelle unzulässig, wenn Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt werden (ausgenommen konzerninterne Personalüberlassung von Angestellten).

Gemäß § 6 Abs. 1 DBA-Entlastungsverordnung tritt die Verordnung mit 1. Juli 2005 in Kraft und ist auf Einkünfte anzuwenden, die ab diesem Zeitpunkt zufließen.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 erstreckt sich die Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 nur auf Einkünfte iSd § 98 EStG 1988.

Gemäß § 98 Abs 1 Z 3 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) grundsätzlich nur im Falle einer inländischen Betriebsstätte, eines im Inland bestellten ständigen Vertreters oder im Inland vorliegenden unbeweglichen Vermögens. Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung sind jedoch auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 normiert bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung eine Abzugssteuerpflicht.

Gemäß § 99 Abs. 2 EStG 1988 unterliegt der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder der Gewinnanteile der Abzugssteuer. Vom Schuldner übernommene Abzugssteuer unterliegt als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug.

Gemäß § 100 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Abzugssteuer gemäß § 99 generell 20 %. Gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 ist der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs 1 der Schuldner der Abzugssteuer. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge iSd § 99 EStG 1988.

Der Steuerabzug ist bei Einkünften im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vom Schuldner in jenem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem sie dem Empfänger zufließen (§ 100 Abs. 4 EStG 1988).

Erwägungen

Der Wortlaut des § 5 Abs. 1 Z 4 der DBA-Entlastungsverordnung besagt, dass eine Entlastung an der Quelle unzulässig ist, wenn Vergütungen von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung ausbezahlt werden. Gegenständlich ergeben sich weder aus dem Beschwerdevorbringen noch aus der Aktenlage Anhaltspunkte, die dafür sprechen würden, dass der Ausnahmefall der konzerninternen Personalüberlassung von Angestellten zutreffen würde bzw. dass für den streitgegenständlichen Zeitraum ein Zulassungsbescheid im Sinne des § 5 Abs. 3 DBA-Entlastungsverordnung vorliegen würde.

Die Beschwerde bestreitet nicht, dass die sachverhaltsmäßige Voraussetzung, welche die Verordnung für die Entlastung an der Quelle normiert, nicht vorliegt.

Daraus ergibt sich, dass in weiterer Folge zu überprüfen ist, ob der Beschwerdeführerin im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung seitens der Firma B Arbeitskräfte zur Verrichtung im Inland zur Verfügung gestellt worden sind. Das heißt, ob der Beschäftigung ausländischer Fachkräfte in Österreich eine Arbeitskräftegestellung nach § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zugrunde lag und die Beschwerdeführerin für die Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer haftet. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin lag ein Werkvertragsverhältnis vor.

Der Begriff der Gestellung von Arbeitskräften ist weder im Körperschaftsteuergesetz noch im Einkommensteuergesetz definiert. Zur Feststellung, ob eine Arbeitskräfteüberlassung oder eine Dienstleistung (Werkvertrag) vorliegt, ist aus steuerlicher Sicht nicht die äußere Form des Sachverhaltes ausschlaggebend, sondern es ist nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vertragsbeziehung zwischen den beteiligten Unternehmen zu charakterisieren. Damit sind für die Beurteilung der jeweiligen Leistungsbeziehungen nicht die vertraglichen Abmachungen ausreichend, sondern das verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeiten. Es ist nicht ausreichend, wenn zwar einzelne Sachverhaltselemente vorliegen, sich aber aus den Gesamtumständen Gegenteiliges ergibt (VwGH vom 29.01.2009, 2007/09/0341).

In seinem Erkenntnis vom 23.01.2013, 2009/15/0174, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass bei der Prüfung des Vertragscharakters zu beachten sei, dass gemäß § 21 BAO im Steuerrecht nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend sei. Dabei seien alle Umstände maßgeblich, die die Vertragsbeziehung zwischen den beteiligten Unternehmern charakterisieren würden.

Gegenständlich wird somit zu beurteilen sein, ob die Elemente eines Gestellungsvertrages oder jene eines Werkvertrages überwiegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Rechtssatz zum Erkenntnis vom 23.01.2013, 2009/15/0174) Folgendes ausgesprochen:

"Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27. September 2000, 96/14/0126, ausgesprochen hat, liegt eine Gestellung von Arbeitskräften 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. Die Rechte und Pflichten aus dem Dienstvertrag, die Lohnzahlung und -verrechnung sowie die Verantwortung für die Sozialversicherungsbelange des Arbeitnehmers liegen dabei typischer Weise weiter beim Gesteller (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 1972, 2340/71, VwSlg 4473 F/1972). Beim Gestellungsvertrag handelt es sich um einen Vertrag eigener Art. Der Gesteller haftet nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung."

"In dieser Umschreibung liegen die steuerlich maßgeblichen Kriterien, nicht jedoch in den Bestimmungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG)." (VwGH vom 27.09.2000, 96/14/0126)

Entscheidend für die Arbeitskräftegestellung ist also, dass der Gesteller Arbeitgeber bleibt. Er trägt den Lohnaufwand und zu ihm stehen die Arbeitnehmer in einem Arbeitsverhältnis, es bleibt das Dienstverhältnis zu demjenigen aufrecht, der die Dienste verschafft.

Gegenständlich wurden die Arbeiter der Firma B von dieser Firma und nicht von der Beschwerdeführerin bezahlt. Dies geht einerseits aus der Aussage des Zeugen C hervor, andererseits sind keine Unterlagen aktenkundig, die belegen würden, dass zwischen der

Beschwerdeführerin und den Arbeitern Zahlungen geflossen wären. Darüber hinaus wurde dies von keiner der Parteien behauptet.

Ein Gestellungsvertrag ist ein den Dienstverschaffungsverträgen zuzuordnender Arbeitnehmerüberlassungsvertrag, bei dem der Vertragsgegenstand in der Zurverfügungstellung arbeitsbereiter Arbeitskräfte und nicht in der Verpflichtung besteht, bestimmte Dienstleistungen zu erbringen oder einen bestimmten Leistungserfolg herbeizuführen. Der Verleiher schuldet die Überlassung der Arbeitskraft selbst zum Zweck der Arbeitsleistung und nicht zur Ausführung einzelner Arbeiten. 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. Der Gesteller schuldet somit kein Werk, sondern lediglich die Bereitstellung von Arbeitnehmern mit der vereinbarten Qualifizierung. Die Arbeiten werden sodann unter Leitung und Verantwortung des Gestellungsnehmers durchgeführt. Die Vergütung, die der Gesteller durch den Gestellungsnehmer erhält, ist zum einen als Entgelt anzusehen, aus dem die Löhne und sonstigen Aufwendungen abgedeckt werden und zum anderen auch als Entgelt für die in der Gestellung der Arbeitskräfte liegenden Leistung. Damit unterscheidet sich die Arbeitskräftegestellung von jenen Fällen, bei denen ein Werkvertrag zwischen Gestellungsnehmer und Gesteller geschlossen wird.

Ein Werkvertrag liegt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt besteht, wobei es sich um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung (in der Regel bis zu einem gewissen Termin) zu erbringen. Das Interesse des Bestellers bzw. die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind auf das Endprodukt gerichtet. Für einen Werkvertrag ist essenziell ein gewährleistungstauglicher Erfolg der Tätigkeit, nach welchem die für den Werkvertrag typischen Gewährleistungsansprüche bei Nichterstellung oder mangelhafter Erstellung des Werkes beurteilt werden können. Mit der Erbringung der Leistung endet das Werkvertragsverhältnis.

Gegenstand der vorliegenden Werkverträge ist das Zusammenbauen von Rückewägen im Auftrag der Beschwerdeführerin in eigener Regie und Verantwortung aus bereitgestellten Einzelteilen der Beschwerdeführerin, wobei in jedem einzelnen Vertrag eine genaue Anzahl der zusammenzubauenden Rückewägen angeführt ist. Damit liegt das für einen Werkvertrag typische Spezifikationsmerkmal, nämlich die genaue Beschreibung des bedungenen Erfolges, vor. Die Leistungen sollen von der Firma B nach österreichischen Normen und den von der Beschwerdeführerin übergebenen technischen Unterlagen ausgeführt werden. Der Preis beträgt pro Rückewagen 1.050,00 €. Als Abrechnungszeitraum gilt der Kalendermonat.

Mit den einzelnen Verträgen wurde jeweils eine bestimmte Anzahl eines konkret definierten Werkstückes zu einem bestimmten Preis vereinbart. Wie viele Arbeiter

eingesetzt wurden und welche Qualifikation diese Arbeiter mitbringen mussten, liegt im Entscheidungsfreiraum der B Diese Vereinbarung ist jeweils Inhalt der vorgelegten Rechnungen. Ohne Berücksichtigung von Zeit- oder Materialaufwand wurde eine bestimmte Menge von Montagen bzw. Fertigstellungen von Rückewägen zu dem vereinbarten Einzelpreis von 1.050,00 € in Rechnung gestellt. Eines der typischen Merkmale eines Werkvertrages ist das Vorliegen eines vorweg vereinbarten festgelegten erfolgsabhängigen Entgeltes, unabhängig wie viele Stunden der Werkersteller bzw. wie viele Arbeiter er für die Erbringung der Leistung tatsächlich gebraucht hat. Eine erfolgsbezogene (nicht eine leistungsbezogene) Entlohnung spricht für das Vorliegen eines Werkvertrages. Ausschlaggebend war gegenständlich, dass die jeweils vereinbarte Zahl von Rückewägen im vorgegebenen Zeitraum moniert wurde. Die Beschwerdeführerin nahm keinen Einfluss auf die Personalauswahl, auf die Anzahl der eingesetzten Personen bzw. deren fachliche Qualifikation.

Im Unterschied zum Werkvertrag liegt das Gefahrenrisiko beim Gestellungsvertrag ausschließlich beim Gestellungsnehmer. Der Gesteller haftet sohin nicht für die tatsächliche Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung (vgl. Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 98 Rz. 8.7). Die Arbeiten werden unter Leitung und Verantwortung des Gestellungsnehmers durchgeführt.

Im vorliegenden Fall wurden die Arbeiter von Fachleuten der Beschwerdeführerin eingeschult, ihnen wurde ein Montageplan ausgehändigt. Es wurde ihnen ein Teil der Montagehalle zugewiesen, in dem keine Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin tätig waren. Laut § 6 der vorgelegten Verträge verbleiben die Fachkräfte der Firma B in deren Arbeitsverhältnis und unterliegen ausschließlich deren Weisungen bzw. den Weisungen des Bevollmächtigten der Firma B

Dies deckt sich mit den Aussagen Z1, Z2 und Z3, die übereinstimmend darlegten, dass ihnen die Arbeitszeiten der ausländischen Arbeitskräfte nicht bekannt gewesen wären. Alle anderen Arbeiter mussten "stempeln", nicht jedoch die ausländischen Arbeiter. Bei Krankheit oder Urlaub würden sie sich nicht beim Montageleiter oder Schweißerleiter der Beschwerdeführerin melden. Ihnen sei nicht bekannt, was die ausländischen Arbeiter verdienen würden.

Auch der Zeuge C gab bekannt, dass die Arbeiter der B dem Geschäftsführer der B weisungsgebunden waren und dieser deren Urlaube genehmigte. Eine Anwesenheitsliste wurde dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ausgehändigt.

Unbestritten steht fest, dass die ausländischen Arbeiter an keine Dienstzeiten gebunden waren und in den Werkhallen während der Betriebszeiten der Beschwerdeführerin zwischen 06:00 und 22:00 Uhr jederzeit arbeiten konnten. Als unmittelbarer Vorgesetzter fungierte der Geschäftsführer der Firma B. Bei ihm wurden Krankenstände gemeldet und Urlaube beantragt, dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin waren (die daraus resultierenden) Anwesenheitslisten vorzulegen. Über die Verfügbarkeit der Schweißgeräte entschied ein Montageleiter oder Schweißerleiter der Beschwerdeführerin.

Zusammengefasst bedeutet das, dass den Arbeitern ein möglichst großzügiger Freiraum zugestanden wurde, bei Schnittpunkten mit Tätigkeiten der Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin lag die Entscheidungsbefugnis bei deren Fachkräften. Eine darüber hinausgehende Über-/ und/oder Unterordnung ergab sich aus dem betrieblichen Ablauf nicht, zumal für die Montage der Rückewägen nur die Arbeiter der B zuständig waren, die Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin verrichteten diese Art von Tätigkeit nicht. Es lag also eine deutlich abgrenzbare Tätigkeit der ausländischen Arbeiter vor. Ein gemeinsamer Einsatz von ausländischen und österreichischen Arbeitern unter Aufsicht eines (ausländischen oder österreichischen) Vorgesetzten fand nicht statt und war in Folge der Arbeitsteilung auch nicht vorgesehen. Die Tätigkeit der ausländischen Arbeiter war isoliert von jener der Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin zu erkennen. Die deutliche Unterscheidbarkeit der im Betrieb der Beschwerdeführerin von deren Arbeitnehmern und den Arbeitern der B ausgeführten Tätigkeiten weist jedenfalls nicht auf das Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung hin. In diese Richtung ist auch der Passus in den vorliegenden Werkverträgen zu verstehen, wonach bei Überschreiten des Fertigstellungstermins ein Pönale von 210,00 Euro/Tag vereinbart wurde.

Es liegt also offensichtlich keine organisatorische Eingliederung der ausländischen Arbeitskräfte vor. Dienst- und Fachaufsicht übt keiner der leitenden Angestellten der Beschwerdeführerin aus, es ist keine unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe der Beschwerdeführerin gegeben. Zeitablauf und Arbeitsort werden praktisch nicht mit dem Personal der Beschwerdeführerin koordiniert. Seitens der Beschwerdeführerin werden den ausländischen Arbeitskräften keine Weisungen erteilt, es liegt keine Unterordnung vor. Das Ergebnis der Tätigkeit der ausländischen Arbeitskräfte kann völlig isoliert von den Arbeitsabläufen der Angestellten der Beschwerdeführer betrachtet werden. Es wird nicht gemeinsam an einem Werkstück gearbeitet. Ausländische Arbeitskräfte und solche der Beschwerdeführerin arbeiten nicht unter der Aufsicht des gleichen Vorarbeiters. Die Annahme, dass die ausländischen Arbeitskräfte organisatorisch in den Betrieb der Beschwerdeführerin eingegliedert waren, ist daher nicht gerechtfertigt.

Das Unternehmerrisiko bzw. die Erfolgshaftung trug ausschließlich die Firma B. Dies geht aus § 11 der Werkverträge hervor, wonach die Firma B für alle Schäden verursacht durch Fahrlässigkeit und Unachtsamkeit hafte. Nach dieser Bestimmung ist zur Erfüllung des Werkvertrages eine förmliche Abnahme der Arbeiten durch die Beschwerdeführerin erforderlich. Die Firma B ist verpflichtet allfällige Mängel im Rahmen der Gewährleistungspflicht auf ihre Kosten zu beseitigen.

Im gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum wurde kein Fall aufgezeigt, in welchem es zu einer Inanspruchnahme der Firma B aus dem Titel der Gewährleistung gekommen ist. Der belangten Behörde ist zuzustimmen, dass dies bei der Anzahl an Aufträgen ungewöhnlich ist und nicht den Erfahrungen des allgemeinen Wirtschaftslebens entspricht.

Den ausländischen Arbeitskräften wurden neben einer kostenlosen Unterkunft, auch das erforderliche Material, das Werkzeug, die notwendigen Arbeitsmittel und die vorgesehene

Schutzkleidung von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt, was wiederum für die Gestellung von Arbeitskräften spricht.

Entscheidend für die Beurteilung und Einstufung des Sachverhaltes sind die steuerlich maßgeblichen Kriterien und nicht die Bestimmungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes. Der Begriff der Arbeitskräfteüberlassung im Sinne des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes darf daher nicht mit jenem der Gestellung von Arbeitskräften im Sinne des § 98 EStG 1988 gleichgesetzt werden. Insofern hat das Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft vom 24.08.2015 in Zusammenhang mit der Verletzung der Meldepflicht gemäß § 17 Abs. 2 iVm § 22 Abs. 1 Z. 2 AÜG keine Auswirkung auf das gegenständliche Verfahren.

Zusammengefasst ergibt sich ein Sachverhalt, der sowohl für das Vorliegen von Werkverträgen aber auch für die Gestellung von Arbeitskräften im Sinne des § 98 EStG 1988 spricht:

- Die Firma B blieb Arbeitgeber der ausländischen Arbeiter, sie wurden von ihr bezahlt. Vertragsgegenstand ist die Herstellung eines Werkes, nämlich die Montage von Rückewägen zu einem Preis von 1.050,00 €. Die ausländischen Arbeitskräfte waren in den Betrieb der Beschwerdeführerin organisatorisch nicht eingegliedert.
- Den ausländischen Arbeitskräften wurden kostenlos Unterkunft, Schutzkleidung und Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum wurden seitens der Beschwerdeführerin keine Gewährleistungsansprüche geltend gemacht.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise gelangte das Bundesfinanzgericht zur Ansicht, dass die für das Vorliegen von Werkverträgen sprechenden Elemente überwiegen. Ziel der gegenständlichen Vereinbarungen war für die Beschwerdeführerin, dass in einer bestimmten Zeit eine bestimmte Anzahl von Rückewägen zusammengebaut wurde und nicht, dass ihr eine Anzahl dafür ausgebildeter Arbeiter zur Verfügung gestellt wurde, die unter ihrer Anleitung diese Montagen durchführen.

Die Beschwerdeführerin haftet daher nicht für die Einbehaltung und Abfuhr der Abzugssteuer iSd § 99 EStG 1988. Der angefochtenen Haftungsbescheid vom 21.12.2015 ist aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Bei der Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes folgt die Entscheidung der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur. Somit wurden im Beschwerdefall Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung nicht berührt, weshalb eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 25. Oktober 2019