

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache B. GmbH, Wien, vertreten durch Dr. Wolfgang Langeder, Stutterheimstraße 16-18, Stiege II/Etage 4, 1150 Wien, über die Beschwerde vom 18.11.2015 gegen den Haftungsbescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 28.10.2015 gemäß § 99 EStG betreffend die Abzugsteuer (Körperschaftsteuer) für den Zeitraum 5-12/2014 und 1-3/2015 in Höhe von € 99.214,20 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), die B. GmbH, ist in der Baubranche tätig.
Die GmbH wurde im August 2008 errichtet und ins Firmenbuch eingetragen

Der alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer ist A..

Die Bf. machte im Jahr 2014 und 2015 (Zeitraum 5/2014-12/2014 und für den Zeitraum 1/2015-3/2015) Betriebsausgaben für Bauleistungen von den Firmen 1. und 2. geltend.

Im Zuge der Außenprüfung durch das Finanzamt für den **Zeitraum 5/2014 bis 03/2015** wurde eine Niederschrift vom 22.01.2015 mit einer gemäß § 20 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (AÜG) zur Auskunft verpflichtenden Person (Überlasser/in bzw. Beschäftigter/in) im gegenständlichen Fall J., Geschäftsführer der Fa. 2. s.r.o. aufgenommen und Folgendes festgehalten:

Sein Ansprechpartner sei immer A. gewesen, seine der Firma Bt. überlassenen Arbeiter (durchschnittlich 15) seien keine Facharbeiter gewesen, sie hätten den Facharbeitern der Fa. Bt. bei Eisenbiegearbeiten geholfen; auf den Baustellen sei immer ein Mann von der Firma Bt. gewesen, der die Arbeiter eingeteilt habe, und ihn beauftragt habe - wenn es notwendig

gewesen sei - noch weitere Arbeiter beizustellen. Die Leistungen seien in erfolgten Stunden abgerechnet worden, die Stundenaufzeichnung habe ein Vorarbeiter der Firma Bt. geführt; Arbeitsanweisungen und Arbeitseinteilung führte ein Vorarbeiter der Fa. Bt. durch, ebenso die Kontrolle der Arbeiten; bei Krankheit eines Vorarbeiters der Firma Bt. hätten die Arbeiter auf einen anderen Vorarbeiter der Fa. Bt. warten müssen; die Haftung für nichterbrachte Leistungen habe die Fa. Bt. getragen; die Lohnunterlagen, ds. die Arbeitsverträge, Lohnzettel, Stundenlisten und Auszahlungsquittungen von den Arbeitern seien von der Fa. Bt. verwaltet worden.

Das Handwerkzeug sei von ihm seinen Arbeitern zu Verfügung gestellt worden, das Arbeitsmaterial von der Firma Bt..

Er bekomme von der Firma Bt. pro Arbeitsstunde € 19,-, die Arbeiter von ihm ca. € 12,50. Er schicke die Rechnung an die Fa. Bt., die ihn bezahle und er bezahle dann die Löhne bar an die Arbeiter.

Auf die Frage warum auf den Arbeitsverträgen ein Monatslohn in Höhe von € 352,- angeführt sei, führte J. aus, dass dieser der Arbeitsvertrag für die Slowakei sei, diesen Lohn bekäme der Arbeiter auch, wenn er krank sei, auf Grund des zweiten Vertrages für die Arbeit in Österreich bekomme der Arbeiter € 12,50 Stundenlohn, der Grundlohn von € 352,- werde dann abgezogen

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 28.10.2015 wurden dann folgende (streitgegenständliche) steuerliche Feststellungen getroffen:

"Tz 1 Abzugsteuer gemäß [§ 99 EStG 1988](#)

Es wurden im Prüfungszeitraum 2014 und 2015 Fremdleistungen an 2 slowakische Firmen, wie unten angeführt, vergeben und durchgeführt.

Diese Arbeiten wurden durch ausländische Arbeitskräfte durchgeführt, welche von ausländischen Unternehmen zur Arbeitsverrichtung nach Österreich entsandt wurden.

Das Werk, welches geschuldet wird, muss so präzise umrissen sein, das der Auftragnehmer seine Leistung theoretisch ohne Rücksprache mit dem Auftraggeber erbringen kann. Wenn das nicht der Fall ist, sind die Anbieter des Auftragnehmers auch in die betriebliche Organisation des Auftraggebers eingebunden. Laut Niederschrift vom 22.1.2015 mit Herrn J., wurde ausgesagt, dass "ein Mann" der Fa. Bt. Bau GmbH auf der Baustelle wartet und die Arbeiter einstellt. "Diese Vorarbeiter von der Fa. B. GmbH sagen meinen Arbeitern, was zu machen ist und schreibt die Stunden auf; die Haftung für die geleisteten Werke wird von der Fa. B. getragen" lt. Aussage von Herrn J., GF der Fa. 2. s.r.o.

Durch die Bp ist gemäß § 99 EStG davon auszugehen, dass es sich bei den Leistungen der nachstehend angeführten Subfirmen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um Arbeitskräfteüberlassung handelt.

Nach [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) ist der Beschäftigte (das geprüfte Unternehmen) verpflichtet, bei Zahlung von Gestellungsvergütungen an ausländische Arbeitskräfteüberlassung eine 20% Abzugsteuer einzubehalten, wenn die Arbeitskräfte in Österreich eingesetzt werden.

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

Betroffene Subfirmen:

1. 1., X.
2. 2., Z.

Abzugsteuer gemäß § 99

5-12/2014	1.	2.	Summe
Bemessungsgrundlage	17.176,00	372.305,00	
davon 20% Abzugsteuer gemäß § 99 EStG	3.435,20	74.461,00	77.896,20

1-3/2015

Bemessungsgrundlage	0,00	106.590,00	
davon 20% Abzugsteuer gemäß § 99 EStG	0,00	21.318,00	21.318,00

Das Finanzamt Wien 4/5/10 erließ am 28.10.2015 einen Haftungsbescheid gemäß § 99 EStG an die Firma B. betreffend die Einbehaltung und Abfuhr der Abzugssteuer (Körperschaftsteuer) für die Zeiträume 5-12/2014 in Höhe von € 77.896,20 und 1-3/2015 in Höhe von € 21.318,00, in Summe von € 99.214,20.

Begründend wurde auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 28.10.2015 **Tz. 1** verwiesen.

Die rechtliche Vertretung der Bf. erhob fristgerecht Beschwerde gegen den Haftungsbescheid in seinem gesamten Umfang und beantragte die ersatzlose Aufhebung.

Begründend wurde ausgeführt:

"Der Spruch des angefochtenen Bescheides ist unvollständig und daher nichtig: Es wird darin lediglich ausgesprochen, dass die Beschwerdeführerin "für die Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer (Körperschaftsteuer)" im Ausmaß von € 77.898,20 für 5-12/2014 sowie € 21.318,00 für 1-3/2015 haftet. Hingegen sind aus diesem Bescheidspruch weder der angebliche Überlasser der Arbeitskräfte als unmittelbarere Steuerschuldner noch die Baustellen und die angeblich überlassenen Arbeitnehmer, für deren Gestellung die Abzugsteuer bemessen wird, ersichtlich. Dies wäre jedoch zur Überprüfung des Spruches unbedingt notwendig.

Zu diesen für die Überprüfung notwendigen Bescheidgrundlagen wird selbst in der Begründung nichts ausgeführt, sondern stattdessen auf den Bericht der Außenprüfung vom 28.10.2015 verwiesen. Darin sind zwar immerhin die nicht als solche anerkannten Subfirmen ersichtlich, nicht jedoch die betroffenen Arbeitnehmer und nicht einmal die Baustellen, an denen die gegenständliche Arbeit verrichtet wurde. Die angezogenen Bemessungsgrundlage ist daher weder aus dem Bescheid noch aus dem Prüfungsbericht heraus überprüfbar.

In der Sache selbst besteht kein Grund, die von den Firmen 1. sowie 2. geleistete Arbeit nicht als Fremdleistung im Rahmen eines Werkvertrages, sondern stattdessen als Arbeitskräfteüberlassung zu qualifizieren: Immerhin haben die Parteien ausdrücklich einen als solchen bezeichneten Werkvertrag abgeschlossen und unterfertigt. Die Kalkulation der Beschwerdeführerin bei der Ausschreibung des Auftrages des Auftrages fußt maßgeblich auf ihrem Vertrauen auf die Wirksamkeit dieses Werkvertrages. In § 9 dieses Werkvertrages wird ausdrücklich ein eigenes Kapitel zur Präzisierung der den Auftragnehmer treffenden gesetzlichen Gewährleistungspflicht dargelegt, was bei reiner Arbeitskräftegestellung nicht erforderlich gewesen wäre. Die Fa. 2. ist auch gar nicht zur Ausübung des Gewerbes der Überlassung von Arbeitskräften befugt.

Beweis: Werkvertrag mit der 2. s.r.o.vom 28.04.2014

Anders als im Prüfungsbericht behauptet, geht auch aus der mit J. angefertigten Niederschrift vom 22.01.2015 nicht hervor, dass es sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit der erforderlichen Sicherheit um die Gestellung von Arbeitskräften handelt: Dass die Gewährleistung für das Werk nach außen hin die Beschwerdeausführerin und nicht die Subfirma trifft, ist schon alleine aus privatrechtlichen Prinzipien unvermeidlich: Jeder Auftraggeber kann sich immer nur an "seinen" eigenen Auftragnehmer regressieren, wobei dieser für die von ihm eingesetzten Gehilfen vertraglich haftet. Vor allem aber wurde die Aussage des J. auf S. 3 der Einvernahme vom 22.01.2015, erster Absatz übersehen, wo dieser ausdrücklich anführt." bei einer neuen Baustelle ruft mich der Chef der Fa. Bt. an und wir

machen einen Vertrag. Damit kann nur ein Werkvertrag wie der vorgelegte gemeint sein, sodass jede neue Baustelle auch mit einem eigenen Werkvertrag abgedeckt wird."

Der Vertreter der Bf. beantragte 5 auf diesen Baustellen tätige Arbeiter als Zeugen einzuvernehmen, dass sie nicht als überlassene Arbeitskräfte, sondern als Dienstnehmer der 2. tätig gewesen seien. Ein Dolmetsch für die slowakische Sprache wurde als notwendig angeführt.

In dem vom Vertreter vorgelegten Werkvertrag der 2. s.r.o. vom 28.04.2014 mit der Fa. 2. wird ua. ausgeführt,

- dass Gegenstand des Vertrages die Erbringung von werkvertraglichen Leistungen durch den Auftragnehmer sei,
- dass die Leistungen diverse Bauarbeiten, Verlegen von Baustahl seien,
- dass das Honorar für die erbrachten Leistungen € 19/Stunde betrage,
- dass die Abrechnung jeweils mit gesonderter Rechnung nach Erbringung der Leistungsstunden erfolge.

Zu der Beschwerde wurde von der Betriebsprüferin in der Stellungnahme vom 15.03.2016 Folgendes ausgeführt und auf die eingangs angeführte Niederschrift vom 22.01.2015 hingewiesen:

"In der Begründung des Haftungsbescheides wird auf den Bp-Bericht vom 28.10.2015 verwiesen (siehe Tz 1). In der Beschwerde wird angeführt, dass die Bemessungsgrundlage weder aus dem Bescheid noch aus dem Prüfungsbericht heraus überprüfbar ist. Lt. Tz 1 des Berichtes vom 28.10.2015 ist jedoch die Bemessungsgrundlage der Fa. 1. und die Bemessungsgrundlage der Fa. 2. angeführt. Es wurde dabei die Summe der Fremdleistungen der Fa. 2. bzw. der Fa, 1. lt. vorgelegten Journal als Bemessungsgrundlage für die Abzugssteuer herangezogen.

Bei der Fa. 1. s.r.o. handelt es sich um folgende Fremdleistungen: 2014

Datum	Einheit	Preis	Summe	
05.05.2014	BVH	354	19	6.726,00
05.05.2014, Adresse	BGR Krems	550	19	10.450,00
Summe d. Bemessungs- Grundlage				17.176,00

Bei der Fa. 2. s.r.o. wurden folgende Fremdleistungsverrechnungen 2014 bzw. 2015 als Bemessungsgrundlage für die Abzugssteuer herangezogen:

2. s.r.o.

<i>Datum</i>	<i>Re.Nr.</i>	<i>Einheit</i>	<i>Preis/Einheit</i>	<i>Summe</i>
16.05.2014	20140516	885	19	16.815,00
31.05.2014	20140602	1300	19	24.700,00
30.06.2014	20140603	1450	19	27.550,00
30.06.2014	20140701	1780	19	33.820,00
15.07.2014	20140715	1317	19	25.023,00
31.07.2014	20140801	1320	19	25.080,00
15.08.2014	20140815	1150	19	21.850,00
02.09.2014	20140902	1560	19	29.640,00
15.09.2014	20140915	1325	19	25175,00
06.10.2014	20141006	1270	19	24.130,00
15.10.2014	20141015	980	19	18.629,00
03.11.2014	20141103	1328	19	25.232,00
17.11.2014	20141117	1450	19	27.550,00
30.11.2014	20140715	1250	19	23.750,00
15.12.2014	20141215	1050	19	19.950,00
31.12.2014	20141231	180	19	3.420,00
<i>Summe der Bemessungsgrundlage 2014</i>				<i>372.305,00</i>

17.01.2015	20150117	550	19	10.450,00
02.02.2015	20150202	1900	19	36.100,00
16.02.2015	20150216	790	19	15.010,00
02.03.2015	20150302	1270	19	24.130,00
16.03.2015	20150316	1100	19	20.900,00
Summe Bemessungsgrundlage 2015				106.590,00

Die oben angeführten Rechnungen werden der Stellungnahme beigelegt.

Auf sämtliche Fremdleistungsrechnungen der Fa. 2. s.r.o. fehlt die Angabe der Baustelle, an denen die Arbeiten durchgeführt wurden und auf den Barzahlungsbestätigungen steht der Leistungsmonat (zB. Februar 2015). Seitens des steuerlichen Vertreters wurde eine Abfrage der Stufe 2 über die Gültigkeit der UID-Nummer der Fa. 2. s.r.o. (SK Z.) vom 17.7.2014 abgesetzt und es wurde bei UID-Nummer als nicht gültig zu diesem Zeitpunkt mitgeteilt. Die UID-Nummer für die Fa. 2. s.r.o. war erst mit 11.8.2014 gültig. Die Arbeiten wurden jedoch vorher schon durchgeführt!

Am 22.1.2015 um 20 Uhr wurde mit Herrn J., geb. Datum, Geschäftsführer der Fa. 2. s.r.o. durch die Finanzpolizei eine Niederschrift "mit einer gem. § 20 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (AÜG) zur Auskunft verpflichtenden Person (Überlasser/bzw. Beschäftigter) "durchgeführt. Ort der Amtshandlung war Wien-Adresse, angetroffen wurden Dienstnehmer der Fa. 2. s.r.o. bei Stahlverlegearbeiten. Diese Dienstnehmer sind keine Facharbeiter, sondern helfen den Eisenbiegern der Fa. B. GmbH, lt. Aussage des GF J.. Auf der Baustelle wartet immer ein Mann von der Fa. Bt. und teilt die Arbeiter ein. Dieser Vorarbeiter sagt den Dienstnehmern der Fa. 2., was zu machen ist und schreibt die Stunden auf. Die Arbeitsanweisungen werden durch den Vorarbeiter der Fa. Bt. durchgeführt. Für die Arbeit der Dienstnehmer der Fa. 2. gibt der GF der Fa. 2. keine Garantie, die Haftung liegt bei der Fa. Bt., lt. Aussage des GF J.. Ebenso für die Ausführung und Haftung der geleisteten Arbeiten ist der Vorarbeiter der Fa. B. GmbH zuständig.

Der Dienstnehmer der Fa. 2., PC, hat am 22.1.2015 am Personenblatt bestätigt, dass die Arbeitsanweisungen von Herrn A. (GF der Fa. B.) erteilt werden.

Aufgrund obiger Aussage und dass auf sämtlichen Rechnungen der Fa. 2. s.r.o. keine Angaben zu den jeweiligen Baustellen auf den Rechnungen ersichtlich war, ging die BP daher gem. § 99 EStG davon aus, dass es sich bei den Leistungen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um Arbeitsüberlassungen handelt."

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 13.05.2016 als unbegründet ab, führte die oa. Ausführungen der Betriebsprüferin an und ergänzte:

"Gemäß § 21 BAO ist nicht die äußere Erscheinungsform eines Sachverhaltes, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend. Bei der Prüfung des Vertragscharakters ist deshalb nicht die zivilrechtliche Bezeichnung, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit zu beurteilen. (VwGH 25.10.1994, [90/14/0184](#); VwGH 20.12.2000, [99/13/0223](#); VwGH 19.09.2007, [2007/13/0071](#)).

Bei dem vorgelegten "Werkvertrag" zwischen der Beschwerdeführerin und 2. s.r.o. ist festzustellen, dass bei diesem das für einen Werkvertrag typische Element, nämlich die genaue Beschreibung des bedungenen Erfolges und damit das abgrenzbare eigenständige Werk fehlt (UFS 11.08.2009, [RV/0699-S/08](#)). Dies fehlt deshalb, da die geschuldete Leistung nur gattungsmäßig (Diverse Bauarbeiten: Verlegen von Baustahl) umschrieben wird. Laut Niederschrift mit Herrn J. (Vertreter der 2. s.r.o.) waren die Arbeiter der 2. keine Facharbeiter, sondern dienten der Unterstützung der Arbeiter der Beschwerdeführerin und wurden von den Vorarbeitern der Beschwerdeführerin gemischten Teams zugeteilt und von den Arbeitern der Bf. beaufsichtigt. Die Abrechnungen erfolgte immer auf Basis der geleisteten Stunden und das Material wurde von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt. Aufgrund der obigen Ausführungen ist im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtung gemäß § 21 von einer Arbeitskräftegestellung und nicht von einem Werkvertrag auszugehen, auch wenn keine Gewerbeberechtigung der 2. s.r.o. für das Gewerbe Arbeitskräfteüberlassung vorhanden ist. Dem Antrag zur Vernehmung der oben angeführten Zeugen wird nicht entsprochen, da diese für die Klärung des Sachverhaltes als nicht erheblich angesehen werden. Es wurde von der Abgabenbehörde nie bestritten, dass als zivilrechtlicher Arbeitgeber immer die Firma 2. s.r.o. gedient hat.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen."

Der rechtliche Vertreter stellte den Antrag die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 28.10.2015 zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen und führte lediglich als Begründung aus, ohne auf die Ausführungen in der Beschwerdevereentscheidung einzugehen, dass sich die Bf. mit der Beschwerdevereentscheidung nicht zufrieden gäbe.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte in der Stellungnahme - die der Bf. zur Kenntnis gebracht wurde - aus, dass bei dem vorgelegten "Werkvertrag" zwischen der Bf. und der 2. s.r.o. festzustellen war, dass bei diesem das für das typische Element, nämlich die genaue Beschreibung des bedungenen Erfolges und damit das abgrenzbare eigenständige Werk fehlt (UFS 11.08.2009, RV/0699-S/08).

Auf Grund der Ausführungen des Vertreters der gegenständlichen Firma im Zuge der

Betriebsprüfung sei es im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtung gemäß § 21 BAO von einer Arbeitskräftegestellung und nicht von einem Werkvertrag auszugehen.

Die Auflistung der betreffenden Abrechnungen sei im Rahmen der Beschwerdeverentscheidung erfolgt, soweit dies anhand der beigebrachten Unterlagen durch den Bf. möglich gewesen war.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin (Bf.), die B. GmbH, ist in der Baubranche tätig.

Die GmbH wurde im August 2008 errichtet und ins Firmenbuch eingetragen

Der alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer ist A..

Im Zuge einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO wurde der Zeitraum ua. betreffend **Abzugssteuer 5/2014-3/2015** geprüft und in der Niederschrift vom 27.10.2015 über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung folgende steuerliche Feststellungen getroffen, die im gegenständlichen Verfahren Streitgegenstand sind:

Es wurden im Prüfungszeitraum 2014 und 2015 Fremdleistungen an 2 slowakische Firmen vergeben und durchgeführt.

Die Arbeiten wurden durch ausländische Arbeitskräfte durchgeführt, welche von ausländischen Unternehmen zur Arbeitsverrichtung nach Österreich entsandt wurden.

Die betroffene Subfirmenwaren waren:

1. 1., X.

2. 2., Z.

In der Niederschrift vom 22.01.2015 führt J., Geschäftsführer der Fa. 2. s.r.o., wie folgt aus:

Sein Ansprechpartner ist immer A. gewesen, die der Fa. Bt. überlassenen Arbeiter (durchschnittlich 15) sind keine Facharbeiter, sondern sie halfen den Facharbeitern, den Eisenbiegern, der Fa. Bt. auf den Baustellen ist immer ein Mann von der Firma Bt. gewesen, der die Arbeiter einteilte; die Leistungen wurden in erfolgten Stunden abgerechnet, ein Vorarbeiter der Firma Bt. führte die Stundenlisten; Arbeitsanweisungen und Arbeitseinteilung führte ein Vorarbeiter der Fa. Bt. durch, ebenso die Kontrolle der Arbeiten; die Haftung trägt die Fa. Bt. die Lohnunterunterlagen, ds. die Arbeitsverträge, Lohnzetteln, Stundenlisten und Auszahlungsquittungen von den Arbeitern wurden von der Fa. Bt. verwaltet.

In dem vorgelegten Werkvertrag der 2. s.r.o. vom 28.04.2014 mit der Fa. 2. wird ausgeführt:

Gegenstand des Vertrages ist die Erbringung von vertraglichen Leistungen durch den Auftragnehmer, als Leistungen wurden diverse Bauarbeiten, Verlegen von Baustahl angeführt. Das Honorar für die erbrachten Leistungen beträgt € 19/Stunde. Die Abrechnung erfolgt jeweils mit gesonderter Rechnung nach Erbringung der Leistungsstunden.

Beweiswürdigung:

Die Feststellungen hinsichtlich der Bedienung zweier slowakischen Firmen und die von diesen gelegten Rechnungen, ergeben sich aus den Feststellungen der durchgeführten Außenprüfung.

Nicht strittig sind, dass Arbeiter dieser zwei Firmen die auf Grund der gestellten Rechnungen bezahlten Leistungen erbracht haben.

Strittig allerdings ist, ob diese Leistungen anhand eines Werkvertrages zwischen den Firmen 1. und 2. und der Bf. erbracht worden sind oder ob es sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um Arbeitskräftegestellung gehandelt habe und gegebenenfalls die Bf. gemäß § 99 EStG betreffend die Zahlungen von Gestellungsvergütungen an ausländische Arbeitskräfteüberlasser eine 20% Abzugssteuer einzubehalten gehabt hätte.

Rechtsgrundlage und rechtliche Erwägungen:

Gem. [§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) unterliegen der beschränkten Steuerpflicht Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung, die auch dann steuerpflichtig sind, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

Bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung wird die Einkommensteuer gem. [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) durch Steuerabzug erhoben (Abzugssteuer), wobei der Schuldner der Einkünfte (Gestellungsnehmer) für die Einbehaltung der Steuerabzugsbeträge haftet.

[§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) normiert somit bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung eine Abzugssteuerpflicht.

Gemäß [§ 100 Abs. 1 EStG 1988](#) beträgt die Abzugssteuer gemäß § 99 generell 20% und 25% bei Einkünften gemäß § 99 Abs. 1 Z 6 EStG 1988.

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 im Sinne des § 99 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.

Entscheidend für die Arbeitskräftegestellung ist auch, 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.

Im Unterschied zum Werkvertrag schuldet er jedoch kein Werk, sondern lediglich die Bereitstellung von Arbeitnehmern.

Bei einem Werkvertrag hingegen verpflichtet sich der Unternehmer zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges.

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 liegende Leistung. Damit unterscheidet sich die Arbeitskräftegestellung von jenen Fällen, bei denen ein Werkvertrag zwischen Gestellungsnehmer und Gesteller geschlossen wird.

Im Unterschied zum Werkvertrag liegt das Gefahrenrisiko beim Gestellungsvertrag ausschließlich beim Gestellungsnehmer. Der Gesteller haftet sohin nicht für die tatsächlichen 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.

Entscheidend für die Beurteilung und Einstufung der Sachverhalte sind die steuerlich maßgeblichen Kriterien und nicht die Bestimmungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (vgl. Doralt, Est-Kommentar, § 98 Tz 56).

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.

Bei der Prüfung des Vertragscharakters ist auch zu beachten, dass gemäß § 21 BAO im Steuerrecht nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend ist:

Damit sind für die Beurteilung der strittigen Leistungsbeziehung nicht die vertraglichen Abmachungen maßgeblich, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 25.10.1994, [90/14/0184](#), VwGH 20.12.2000, [99/13/0223](#), VwGH 19.09.2007, 2007/13/0071 betr. Scheinselbständigkeit von Bauarbeitern).

Danach ist es nicht ausreichend, wenn zwar einzelne für das Vorliegen eines Werkvertrages sprechende Sachverhaltselemente vorliegen, sich aber aus den Gesamtumständen Gegenteiliges ergibt (VwGH 29.1.2009, [2007/09/0341](#))

Herr J. führte aus, dass er sich nur um die Beistellung von Arbeitern kümmerte. Es wurde zwar bei einem neuen Auftrag jeweils ein neuer Vertrag abgeschlossen, der jedoch lediglich - wie bereits eingangs ausgeführt - Folgendes zum Inhalt hatte:

- Gegenstand des Vertrages ist die Erbringung von vertraglichen Leistungen durch den Auftragnehmer;
- als Leistungen wurden diverse Bauarbeiten, Verlegen von Baustahl angeführt;
- das Honorar für die erbrachten Leistungen beträgt € 19/Stunde;
- die Abrechnung erfolgt jeweils mit gesonderter Rechnung nach Erbringung der Leistungsstunden.

Welche Arbeiten wann und wo zu erledigen waren und wie viele Arbeiter dazu benötigt wurden, wurde vom Vorarbeiter der Bf. entschieden.

Bei der Art der Tätigkeit der ausländischen Arbeitskräfte, nämlich "Helfen den Eisenbiegern der Bf.", handelte es sich um einfache Hilfstätigkeiten.

Die Tätigkeit erfolgte wegen dem betrieblichen Ablauf unter der Aufsicht und der Leitung eines Vorarbeiters der Bf..

Die Ausführung der Arbeiten an den Baustellen erfolgte nicht nur unter weitgehender Dienst- und Fachaufsicht des Vorarbeiters der Bf., sondern es wurden den ausländischen Arbeitskräften auch das erforderliche Material, den zu verlegenden Baustahl, zur Verfügung gestellt.

Das Material stammte nicht von den slowakischen Firmen.

Dafür, dass die streitgegenständlichen Leistungen tatsächlich in Form der Zurverfügungstellung von Arbeitskräften erbracht worden sind, spricht auch Nachstehendes:

Nach den Ermittlungen der Betriebsprüfung und den Aussagen der Auskunftsperson, erfolgte die Lohnauszahlung regelmäßig und bar an den Baustellen durch den Vorarbeiter der Bf..

Eine leistungsbezogene, nicht aber erfolgsbezogene Entlohnung, spricht jedoch gegen das Vorliegen eines Werkvertrages.

Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung zu erbringen. Das Interesse des Bestellers bzw die Vertragsverpflichtung des Werkbestellers sind auf das Endprodukt als solches gerichtet. Für einen Werkvertrag essenziell ist ein "gewährleistungstauglicher" Erfolg der Tätigkeit, nach welchem die für den Werkvertrag typischen Gewährleistungsansprüche bei Nichtherstellung oder mangelhafter Herstellung des Werkes beurteilt werden können.

Im gegenständlichen Fall haftet die Bf. für die Leistungen.

Ein Gestellungsvertrag ist ein den Dienstverschaffungsverträgen zuzuordnender Arbeitnehmerüberlassungsvertrag, bei dem (wie oben bereits ausgeführt) der Vertragsgegenstand in der Zurverfügungstellung arbeitsbereiter Arbeitskräfte besteht und nicht in der Verpflichtung, bestimmte Dienstleistungen zu erbringen oder einen bestimmten Leitungserfolg herbeizuführen. Der Verleiher schuldet die Überlassung der Arbeitskraft selbst zum Zweck der Arbeitsleistung und nicht zur Ausführung einzelner Arbeiten.

Im gegenständlichen Fall unterstehen - wie den vorstehenden Ausführungen zu entnehmen ist- die überlassenen Arbeiter der Aufsicht des Vorarbeiters der Bf.

Die slowakischen Dienstnehmer sind keine Facharbeiter, sondern helfen den Eisenbiegern der Bf. und werden von einem auf den jeweiligen Baustellen wartenden Vorarbeiter der Bf. beaufsichtigt. Der jeweilige Vorarbeiter sagt den Dienstnehmern der Fa. 2., was zu machen ist und schreibt die Stunden auf. Die Arbeitsanweisungen werden durch den Vorarbeiter der Fa. Bt. durchgeführt. Für die Arbeit der Dienstnehmer der Fa. 2. gibt der GF der Fa. 2. keine Garantie, die Haftung liegt bei der Fa. Bt..

Für die Ausführung der geleisteten Arbeiten ist der Vorarbeiter der Fa. B. GmbH zuständig.

Die ausländischen Arbeitskräfte sind organisatorisch in den Betrieb des Auftragsgebers eingegliedert und unterstehen dessen Dienst- und Fachaufsicht: Die Eingliederung zeigt sich hier insbesondere in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitstortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber und damit in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Auftraggebers (ein Vorarbeiter des Bf. teilt die Arbeitskräfte kurzfristig nach Bedarf ein). Das Tätigwerden der ausländischen Arbeitskräfte nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, das dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwider läuft (VwGH 15.9.1999, [97/13/0164](#)).

Ein Dienstverhältnis zwischen der Bf. und den slowakischen Arbeitskräften wurde nicht begründet.

Den vorstehenden Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes folgend, geht das Bundesfinanzgericht im gegenständliche Verfahren von einer Arbeitskräftegestellung aus.

Das Gestellungsentgelt unterliegt gem. § 99 EStG 1988 in Österreich der Abzugsteuer. Die Bf. haftet für die Einbehaltung und Abfuhr dieser Abgaben.

Der Haftungsbescheid betreffend den Zeitraum 5-12/2014 und 1-3 /2015 ist daher zu Recht ergangen.

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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientiert sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der einheitlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen ab.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Wien, am 20. April 2020