

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Rechtssache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Stadlauerstrasse 39/1/12, 1220 Wien, und Braschel & Braunstein Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH, Krenngasse 12, 8010 Graz, über die Beschwerden je vom 25.08.2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe je vom 26. Juli 2016 betreffend Haftung für Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 für die Jahre 2012-2014 nach Durchführung einer öffentlichen mündlichen Verhandlung am 26.04.2021 zu Recht erkannt:

- I. a. Der Beschwerde gegen den Bescheid vom 26.07.2016 betreffend Haftung für Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 für das Kalenderjahr **2012** wird gemäß § 279 BAO **teilweise Folge** gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert, wie folgt:

Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Abzugsteuer (Abgabenbetrag)
Euro xxxx	20%	Euro xxxx

- b. Der Beschwerde gegen den Bescheid vom 26.07.2016 betreffend Haftung für Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 für das Kalenderjahr **2013** wird gemäß § 279 BAO **teilweise Folge** gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert, wie folgt:

Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Abzugsteuer (Abgabenbetrag)
Euro xxxx	20%	Euro xxxx

- c. Der Beschwerde gegen den Bescheid vom 26.07.2016 betreffend Haftung für Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 für das Kalenderjahr **2014** wird gemäß § 279 BAO im Sinne der Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 22.05.2017 **teilweise Folge** gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert, wie folgt:

Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Abzugsteuer 06-09/2014 (Abgabenbetrag)
Euro xxxx	20%	Euro xxxx

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage strittig, ob die für die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) an zwei inländischen Baustellen tätige X (in der Folge kurz: X oder X.) als Werkunternehmerin oder aber als bloße Arbeitskräfteüberlasserin (mit der Konsequenz der Haftung der Bf. für Abzugsteuer) agierte.

Im Zuge einer im Jahr 2016 am Sitz der Bf. durchgeführten Außenprüfung wurde im Zusammenhang mit den Bauvorhaben „KW 1“ und „KW 2“ die Feststellung getroffen, dass die dort für die Bf. tätige X - nach dem Gesamtbild der Verhältnisse - als Arbeitskräfteüberlasserin aufgetreten sei; die zum Abzug verpflichtete Bf. werde somit zur Haftung für die Abzugsteuer heranzuziehen sein. Die Bf. hingegen verantwortete sich vor der Großbetriebsprüfung damit, dass die X Werkunternehmerin gewesen sei.

Die belangte Behörde schloss sich der Rechtsansicht der Betriebsprüfung an und erließ jeweils datierend mit **26.07.2016** die nunmehr verfahrensgegenständlichen Bescheide; die Bf. wurde darin gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 202 und § 224 BAO für den Zeitraum 2012 mit Euro xxxx, für den Zeitraum 2013 mit Euro xxxx und schließlich für den Zeitraum 2014 mit Euro xxxx zur Haftung herangezogen.

Dagegen richteten sich die jeweils mit **25.08.2016** datierenden Beschwerden der steuerlich vertretene Bf.; darin wird insbesondere die mangelhafte Bescheidbegründung wie auch Sachverhaltsermittlung der belangten Behörde moniert. Neben dem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung, begehrte die Bf. schließlich den Beschwerden vollinhaltlich stattzugeben, und die verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheide ersatzlos aufzuheben.

Mit verfahrensleitender Verfügung vom **23.09.2016** wurde die Bf. - unter Hinweis auf das bereits während der Betriebsprüfung am 25.05.2016 übermittelte Ergänzungsersuchen - aufgefordert, alle Unterlagen des Bauvorhaben „KW 1“ vorzulegen, sowie umfassendes Vorbringen zum Bauvorhaben „KW 2“ zu erstatten.

Hierauf reagierte die Bf. mit Schriftsatz vom **13.02.2017**; darin wird zum Bauvorhaben „2“ auf den zwischen der Bf. und der X am 6.6.2016 (gemeint wohl 2014) abgeschlossenen Werkvertrag verwiesen. Aufgrund dieser schriftlichen Vereinbarung könne kein Zweifel an der Qualität des Vertragsverhältnisses als Werkvertrag bestehen. Weiters wird auf die zivilgerichtliche Lehre zur Behauptungs-, und Beweislast eingegangen und auf die der Betriebsprüfung auferlegten Pflicht zur Erforschung der materiellen Wahrheit hingewiesen. Auch rügt die Bf. sekundäre Feststellungsmängel, die die angefochtenen Bescheide mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belasten würden. Schlussendlich seien die im Jahr 2014 in Österreich tätig gewesenen Mitarbeiter der X. beim (vormaligen) Finanzamt Y für Zwecke der Lohnbesteuerung erfasst gewesen. Weiters wurde der Bescheid des (ehemaligen) Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 12.11.2014 vorgelegt, mit dem die Befreiung von der Verpflichtung zum Steuerabzug für den Leistungszeitraum 10-12/2014 die Bf. betreffend ausgesprochen wurde.

Am **01.03.2017** wurde die Bf. aufgefordert, die nach wie vor offenen Fragen gemäß verfahrensleitender Verfügung vom 23.09.2016 zu beantworten.

Datierend mit **02.05.2017** erstattete die Bf. eine „Sammeleingabe“, in der eingangs erneut auf die mangelhafte Bescheidebegründung sowie das Fehlen eines Haftungstatbestandes eingegangen wird; § 100 Abs. 2 EStG 1988 widerspreche - verkürzt dargestellt - als „verdeckter Haftungstatbestand“ dem in Art. 18 Abs. 1 B-VG bzw. § 5 F-VG 1948 normierten Legalitätsprinzip; eine verfassungskonforme Interpretation scheitere. Weiters sei das Ermessen fehlerhaft ausgeübt worden. Auch bestehe kein Besteuerungsanspruch gegenüber der X nach dem DBA-Recht. Die - wörtlich wiedergegebenen - Fragen des Ergänzungsersuchens blieben unter Hinweis auf die weitläufigen Rechtsausführungen de facto unbeantwortet. Schließlich stellte die Beschwerdeführerin einen „Eventualantrag auf Nachsicht“.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom **22.05.2017** wurden die Beschwerden gegen die Haftungsbescheide die Jahre 2012 und 2013 betreffend als unbegründet abgewiesen; meritorisch wird einerseits auf die Ermittlungsergebnisse des erstinstanzlichen Verfahrens eingegangen, sowie andererseits auf die die X in Österreich treffende beschränkte Steuerpflicht gemäß § 95 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988. Mit selben Datum wurde der weiteren Beschwerde für 2014 – rücksichtlich des vorgelegten Befreiungsbescheides des (vormaligen) Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart - teilweise stattgegeben.

Am **22.06.2017** beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerden an das Verwaltungsgericht, dem die belangte Behörde am **09.07.2017** nachkam.

Nachdem das BFG die Bf. am **11.11.2020** aufforderte, wie in den Vorlageanträgen angekündigt, umfassend zum Beschwerdegegenstand Stellung zu nehmen, sowie konkrete Fragen zu den verfahrensgegenständlichen Bauvorhaben zu beantworten, reagierte diese mit Schriftsatz vom 08.01.2021 und hinterfragte darin eingangs das gerichtliche Ergänzungsersuchen „kritisch“; sie

weist weiters auf einen „*unverschuldet eingetretenem Beweisnotstand*“, wie auch die das Verwaltungsgericht treffende amtswegige Ermittlungspflicht hin.

Mit weiterem Schriftsatz vom **17.03.2021** führt die Bf. (neuerlich) aus, dass die strittigen Bauvorhaben im Rahmen von Werkverträgen abgearbeitet worden seien; sie sei weder für die Einstellung, Kündigung, Entlohnung, Einteilung, Krankenstand, Urlaubsgewährung etc. des X-Personals zuständig bzw. verantwortlich gewesen. Der Werkvertrag das „KW 1“ betreffend, sei vom damaligen Geschäftsführer der Bf. (Ing. Z) und dem Geschäftsführer der X (R) mündlich abgeschlossen worden; es habe sich dabei um eine Subvergabe gehandelt, Auftraggeberin der Bf. sei die Salzburg AG gewesen. Die Vertragsdauer erstreckte sich vom 11.11.2012 bis 30.04.2013; vertragsgegenständlich sei die Sanierung eines alten Wasserstollens (Innenschale) gewesen. Auch beim Bauvorhaben „KW 2“ läge eine Subvergabe an die X vor; die Bf. habe im Zuge einer Ausschreibung der Stadt Wien (MA 31 Wiener Wasser) als Mitglied einer Bietergemeinschaft den Zuschlag für die Errichtung eines Ersatzstollens erhalten. Die Frage der konkreten Durchführung der jeweiligen Bauvorhaben (samt Vorlage der Dokumentation) blieb darin jedoch unbeantwortet; es wird lediglich ausgeführt, dass „*jede Seite ihre Arbeit*“ erledigt habe. Die Bf. habe jedoch – so darin weiter - zu keiner Zeit die faktische oder wirtschaftliche Diensthoeheit über das Personal das X innegehabt; das Quartier für die Arbeiter sei zwar von der Bf. zur Verfügung gestellt worden, dies sei jedoch Teil der Entgeltvereinbarung gewesen. Die Schutzbekleidung wurde – so die Behauptung der Bf. - den Dienstnehmern von der X zur Verfügung gestellt; „*das Vorhandensein der Tunnelbohrmaschinen war hingegen Aufgabe der Bf.*“. Bei den Werkzeugen und sonstigen „kleineren Arbeitsmitteln“ habe die Bf. dafür gesorgt, dass „*die erforderliche Anzahl vorhanden*“ war. Es habe darüber hinaus kein Zeiterfassungssystem auf der Baustelle gegeben; die Dienstnehmer der X seien schließlich – so die Bf. - von der ausländischen Arbeitgeberin entlohnt worden. Es habe weder Mängelrügen noch Gewährleistungsanzeigen der Bf. an die X gegeben, da auch die Auftraggeberin der Arbeitsgemeinschaft das Projekt „*ohne Wenn und Aber*“ abgenommen habe.

Das Gericht holte Auskünfte einerseits zur Frage der im Inland bestehenden Gewerbeberechtigung der X (Bundesministerium für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort), sowie andererseits zum konkreten Vertragsinhalt der Vereinbarungen zu den Hauptauftraggebern (Stadt Wien und Salzburg AG) bzw. der konkreten Abwicklung dieser Projekte ein. Die diesbezüglichen Antworten wurden den Parteien zwecks Wahrung des rechtlichen Gehörs übermittelt. Schließlich forderte das BFG auch die Verhandlungsschriften bzw. Erkenntnisse des Landesverwaltungsgerichts Steiermark im Zusammenhang mit Übertretungen nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz der vormaligen Geschäftsführer der Bf. (Ing. Z und G) an; auch dazu wurde den Parteien Gehör gewährt.

Am **22.04.2021** erstattete die Bf. weiteres Vorbringen und legte diverse Unterlagen vor; soweit für die Entscheidung wesentlich, wird darin ausgeführt, dass sich die Bf. bei beiden

Tunnelprojekten „auf die Bauaufsicht beschränkt“ habe, während die „operative Arbeit durch X-alt und durch andere Fremdleister erfolgt“ sei.

Am **26.04.2021** fand vor dem erkennenden Gericht eine mündliche Verhandlung statt, in deren Verlauf neben mehreren Bauarbeitern der X (nämlich M, N und D) auch deren Geschäftsführer (R), sowie deren vormaliger Alleingesellschafter (F) bzw. schließlich der ehemalige Geschäftsführer der Bf. (Ing. Z) und der Bauleiter des Bauvorhabens 2 (DI I) einvernommen wurden.

II. Sachverhalt

II.1. Involvierte Firmen und Gewerbeberechtigungen

Die Bf. ist eine im Jahr 2007 errichtete und im österreichischen Firmenbuch eingetragene Kapitalgesellschaft mit dem Sitz in der politischen Gemeinde Y; ihr Geschäftszweig ist das Bau- bzw. Baumeistergewerbe.

Bei der X handelte es sich - zumindest in den Beschwerdejahren - um eine im Jahr 2004 nach dem Recht der Slowakischen Republik gegründete Kapitalgesellschaft mit dem Sitz in Bratislava (dortige Firmennummer: xxxxx); als Geschäftsführer agierte (der österreichische Staatsbürger) R, als Alleingesellschafter (bis 2013 der ebenfalls österreichische Staatsbürger) F. Mit Wirksamkeit zum 21.5.2014 wurde im österreichischen Firmenbuch unter der FN xxxxx eine österreichische Zweigniederlassung an der inländischen Wohnadresse des Geschäftsführers R eingetragen; dort wurde jedoch keinerlei Geschäftstätigkeit entfaltet.

Die X verfügte im Streitzeitraum über nachfolgende (slowakische) Gewerbeberechtigungen (*Auszug aus dem Gewerberegister des Bezirksamtes Bratislava vom 13.09.2016, innewiegend der Urkundensammlung des österr. Firmenbuches zur FN xxxxx*):

- Einkauf von Waren zum Weiterverkauf an Endverbraucher [(Einzelhandel) entstanden zum: 13.01.2004]
- Einkauf von Waren zum Weiterverkauf an andere Gewerbebetreiber [(Großhandel) entstanden zum 13.01.2004]
- Vermittlung und Beschaffung im Bauwesen (entstanden zum 13.01.2004)
- Lieferung und Montage von Innenausstattung von Baustellen (entstanden zum 13.01.2004)
- Planung und Realisation von Innenräumen (entstanden zum 13.01.2004)
- Ingenieurstätigkeiten außer spezifischen Tätigkeiten im Bauwesen (entstanden zum 13.01.2004)
- Vermittlung von Geschäften und Dienstleistungen im Rahmen des Freigewerbes (entstanden zum 13.01.2004)

- Werbung und Vermarktung (entstanden zum 13.01.2004)
- Bauausführung und Änderung (entstanden zum 13.01.2004)
- Einfache und kleine Baustellen und deren Änderungen (entstanden zum 13.01.2004)
- Bergarbeiten im Ausmaß der Bestimmungen des
 - § 3 Abs. d) Untertagsbergarbeiten, hauptsächlich Ausgraben von Gruben und Graben, Auffahren von Stollen und Tunnels, sowie anderen unterirdischen Räumen mit einem Volumen von mehr als 250 m³
 - § 3 Abs. e) Arbeiten zur Absicherung der Stabilität von unterirdischen Räumen (Untertagssanierungsarbeiten) und
 - § 3 Abs. g) Erdarbeiten mittels Maschinen und Sprengstoff, falls in einer Lokalität mehr als 100.000 m³ von Erde bewegt werden

des Gesetzes über Bergtätigkeiten, Sprengstoffe und Staatsverwaltung (entstanden zum 12.01.2015)

- Beratung und Organisation von Architektur (13.01.2004 - 31.12.2014)
- Arrangeur- und Ausstellarbeiten (13.01.2004 - 31.12.2014)
- Vermittlung von Einkauf, Verkauf und Vermietung von Liegenschaften (13.01.2004 - 31.12.2014)

Die X war schließlich in der Zeit vom 02.04.2012 bis 01.04.2013, sowie vom 13.01.2014 bis 12.01.2015 zur Erbringung von Baumeisterleistungen (eingeschränkt auf ausführende Tätigkeiten) in Österreich berechtigt (vgl. *Auszug aus dem Dienstleistungsregister des BM für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort; Schreiben desselben vom 24.03.2021 (ON 24)*).

II.2. Bauvorhaben „KW 3“

Mit Wirksamkeit zum 30.07.2012 errichtete die Bf. gemeinsam mit der AG sowie der DE eine Arbeitsgemeinschaft mit der Bezeichnung „ARGE KW 3“, mit der Anschrift in Adresse. Die ARGE erhielt von der Salzburg AG beim „KW 3 Sanierung Baulos 1“ den Auftrag zum Neubau des dortigen Druckstollens. Da die ARGE nicht über ausreichend Personal verfügte, bot F namens und auftrags der X mit Schreiben vom 05.11.2012 Leiharbeiter für den Tunnelbau zu einem Stundenpreis von Euro xxxx an. Mit Schreiben vom 20.11.2012 beauftragte die ARGE die X mit der „Arbeitskräfteüberlassung Stollenbau“ für das Kraftwerk 3 Baulos 1; die X entsandte zumindest vom 21.11.2012 bis Juli 2013 diverse Dienstnehmer - darunter auch D (geb. am 06.01.1972) - zur Arbeitsverrichtung dorthin (*Erkenntnis des LVwG Steiermark vom 04.11.2015, GZ. 33.26-4923/2014-64, S. 10f und Erkenntnis des LVwG Steiermark vom 04.11.2015, GZ. 33.13-5228/2014-84, S. 10*).

In den dieses Bauvorhaben betreffenden Entsendungsmeldungen der X ist die Art der Tätigkeit und Verwendung der Arbeitnehmer mit „Tunnelarbeiter“ und die Höhe des gebührenden Entgeltes mit Euro xxxxx brutto pro Monat angegeben.

II.3. Bauvorhaben „KW 1“

Am 08.10.2012 wurde der Bf. von der Salzburg AG der Auftrag zur Sanierung der Innenschale des untertags liegenden Druckstollens des „Kraftwerkes 1“ in der Gemeinde Adresse erteilt. Die Gesamtauftragssumme belief sich auf Euro xxxxxxx (netto). Als Baubeginn wurde der 01.11.2012 vereinbart; Fixtermin für die Fertigstellung war der 30.04.2013. Neben monatlichen Abschlagsrechnungen waren sowohl Festpreise als auch ein 3-%iger Hafrücklass, sowie eine 5-jährige Garantie vereinbart; weiters übergab die Bf. der Salzburg AG eine Vertragserfüllungsgarantie in Form einer Bankgarantie iHv 10 % der Auftragssumme, ds Euro xxxxx (vgl. *Schreiben Salzburg AG vom 08.10.2012 an die Bf.*).

Auftragsgegenständlich waren neben Betonarbeiten (LV-Positionsnummer 02 46 samt den Unterpositionen 02 46 01 bis 02 46 08) auch Bohrungen und Versuche UT (LV-Positionsnummer 01 50), diverse Regiearbeiten (LV- Positionsnummer 01 98), Ausbrucharbeiten UT (LV-Positionsnummer 02 42), Entwässerungsarbeiten UT (LV-Positionsnummer 02 44), Abdichtungen UT (LV-Positionsnummer 02 45), Bohrungen und Versuche UT (LV-Positionsnummer 02 50), sowie schließlich Baustellengemeinkosten [(LV-Positionsnummer 01 02); vgl. *07. Abschlagsrechnung/Schlussrechnung vom 03.06.2013 der Bf. an die Salzburg AG*].

Anfang November 2012 kamen die Bf. und die X mündlich dahingehend überein, dass die dort anfallenden reinen Betonierarbeiten untertags durch Arbeitnehmer der X. durchgeführt werden sollten, dies – wiederum - zu einem Stundensatz von EURO xxxx. Die X musste dabei im Vorfeld weder lose Beton- oder sonstige Teile abschlagen, noch die – mit neuem Beton zu verkleidenden - Flächen in anderer Art und Weise vorbehandeln; alle Vorarbeiten waren bereits erbracht worden, sodass sich ihre Tätigkeit ausschließlich auf das Betonieren beschränkte. Vertraglich wurde weder ein Fertigstellungstermin, noch eventuelle Sicherheiten (Hafrücklass, Bankgarantie etc.) vereinbart; auch trafen die Vertragsteile keine Regelungen zu Garantie-, bzw. Haftungsfragen. Auch gab es keine vereinbarten Abnahmetermine bzw. -modalitäten. Die für die Vertragsabwicklung benötigten Arbeitsmittel - mit Ausnahme der persönlichen Schutzkleidung (Helm, Schuhe) – wurden von der Bf. zur Verfügung gestellt (Schalungswagen, Beton, Betonpumpe.).

Nachdem die Arbeiten darüber hinaus in einem langen, allseits geschlossenen Stollen unter der Erde (= untertags) erbracht werden mussten, war die Verwendung einer für derartige Vorhaben geeigneten Betonpumpe notwendig; diese wurde auf Kosten der Bf. bei einer für

derartige Arbeitsmittel spezialisierten Fachfirma angemietet und den Mitarbeitern der X - nach einer entsprechenden Einschulung durch dieses Spezialunternehmen - zur Verfügung gestellt.

Auf der Baustelle agierte der bei der Bf. angestellte W als Bauführer, der nicht nur die Qualität der Arbeiten an Ort und Stelle überprüfte, sondern dort auch als Ansprechpartner für andere Firmen auftrat; Bestellungen Drittfirmen gegenüber erfolgten ebenfalls durch Mitarbeiter der Bf.. An Baubesprechungen mit der Auftraggeberin, der Salzburg AG, nahmen ausschließlich Mitarbeiter der Bf. teil. Auch die, den jeweiligen Abrechnungen der Salzburg AG gegenüber zugrunde gelegten Aufmaße, wurden von Mitarbeitern der Bf. genommen (*vgl. Aufmaßblätter 0001-0003 vom 29.12.2012 unterfertigt von RS, Mitarbeiter der Bf.; Aufmaßblätter 0004-0019 unterfertigt von GB, Mitarbeiter der Bf.*). Regieleistungen, der Mitarbeiter der X wurden in von der Bf. verfassten Regieberichten erfasst und der Salzburg AG gegenüber abgerechnet; Regien wurden im Übrigen auch in gemischten Arbeitsgruppen (Mitarbeiter X gemeinsam mit solchen der Bf.) erbracht (*vgl. die der 07. Abschlagsrechnung/Schlussrechnung vom 03.06.2013 beigegeführten Regieberichte, insbesondere Regieberichte Nr. 13i vom 26.04.2013 13g vom 25.04.2013 und 13j vom 29.04.2013*).

Unter Zugrundelegung des vereinbarten Stundensatzes stellte die X der Bf. im Jahr 2012
gesamt € xxxx

und im Jahr 2013 gesamt € xxxx

in Rechnung.

Es kann nicht festgestellt werden, ob für die beim gegenständlichen Bauvorhaben eingesetzten ausländischen Dienstnehmer von Seiten der X inländische Lohnsteuer abgeführt wurde.

In den dieses Bauvorhaben betreffenden Entsendungsmeldungen der X ist die Art der Tätigkeit und Verwendung der Arbeitnehmer mit „Tunnelarbeiter“ und die Höhe des gebührenden Entgeltes mit Euro xxxxx brutto pro Monat angegeben.

II.4. Bauvorhaben „2“

Die Bf. beteiligte sich als Mitglied einer Bietergemeinschaft (in der Folge kurz: BIEGE) an der vom Magistrat der Stadt Wien (Magistratsabteilung 31, Wiener Wasser; in der Folge kurz: MA 31) als Auftraggeberin im offenen Verfahren durchgeführten Ausschreibung von Erd- und Baumeisterarbeiten das Projekt „Ersatzstollen Neubrucker 2 Umgebung 3270 Scheibbs“ (Projektnummer MA 31-177525/12), durch Legung eines Angebotes am 29.01.2014. Die BIEGE machte dabei gleichzeitig mehrere Subunternehmer namhaft (Fa. Q. für Abdichtungsarbeiten mit Kunststoffdichtungsbahnen; Ö für Bauvermessung und geotechnische Messungen; Fa. Ä für Spengler-, Schwarzdecker- und Zimmererarbeiten; Fa. Ü für die Gartengestaltung; Fa. L für Spritzbeton-, und Ankerungsarbeiten im Zuge der offenen Bauweise; Fa. B für

Schlosserarbeiten; *vgl. Erklärungen der Subunternehmer als Beilagen zum Angebot*). Sowohl Subunternehmer als auch Arbeitskräfteüberlasser waren mit ein und demselben Formblatt namhaft zu machen und galten für deren Genehmigung durch die Auftraggeberin dieselben Vorgaben (*vgl. Schreiben Stadt Wien vom 1.03.2021*).

Der ausschreibungsgegenständliche Ersatzstollen sollte einen neuen Abschnitt der II. Wiener Hochquellenleitung bilden und eine Gesamtlänge von etwa 1075 m erreichen. Zirkum 1050 m des Stollens sollten in der sog. „geschlossenen Bauweise“, somit im bergmännischen Vortrieb (untertags) errichtet werden. Die Restlänge war in Form der sog. „offenen Bauweise“ – somit oberirdisch - herzustellen (*vgl. Ausschreibungsunterlage Teil 2, Baubeschreibung, Punkt 2 iVm „Bergmännisches Portal Lueger Aquädukt geologischer Längenschnitt“*).

In den einen integrierenden Bestandteil eines künftig abzuschließenden Vertrages bildenden Allgemeinen Vertragsbestimmungen der Stadt Wien für Bauleistungen (in der Folge kurz: AVB) werden neben umfangreichen Dokumentationspflichten (etwa Führung von Baubuch bzw. Bautagesberichten, *Punkt 2.2.7*) auch diverse Sicherstellungen vom Auftragnehmer gefordert (*vgl. Pkt. 4.7.: Kautions bis 20 % der Auftragssumme auf Verlangen der Auftraggeberin; 5 %iger Deckungsrücklass; 2 %iger Haftrücklass; Bankgarantie*) bzw. Regelungen zur Haftung getroffen (*vgl. Pkt. 8: Gefahrentragung, Gewährleistung, Schadenersatz*). Weiters ist darin eine 5%ige Vertragsstrafe für den Fall des Verzugs sowie eine solche bei Vorliegen von Lohn- und Sozialdumping enthalten (*vgl. Pkte. 2.5.3.1. und 8.7.*). Schließlich gelten die im Leistungsverzeichnis als Einheitspreise angebotenen Beträge in der Form von Festpreisen (*vgl. LV iVm Pkt. 2.3.1. AVB*); bei Mengenüber- oder -unterschreitung um mehr als 20 % ist - über Verlangen eines Vertragspartners - ein (neuer) Einheitspreis für die tatsächlich ausgeführte Menge unter Berücksichtigung der Mehr-/Minderkosten zu vereinbaren, wenn dies kalkulationsmäßig auf bloße Mengenänderung (unzutreffende Mengenangaben ohne Vorliegen einer Leistungsabweichung) zurückzuführen ist (*vgl. Pkt. 3.4.4. AVB*). Schließlich erfolgte die Abrechnung nach Aufmaß (*vgl. Pkt. 4.2.3. AVB*). Die BIEGE legte ihrem Angebot schließlich – pönanisierte - Bauzeitmodelle bei.

Nach der zwischen den Mitgliedern der BIEGE getroffenen internen Abrede war die Bf. für den Vortrieb untertags und die Herstellung der Innenschale zuständig (sog. „geschlossene Bauweise“); im LV wurden von der Bf. ihren Anteil betreffend Lohnkosten für eine Vortriebsmannschaft iHv ca. Euro xx eingepreist (Position: Ausbruch Tunnel-Matrix/Modell (B), Subpositionen 0 2 01 42 02 05-02 01 42 02 05C).

Mit Schreiben vom 06.05.2014 wurde der BIEGE der Zuschlag für die Ausführung der ausgeschriebenen Erd- und Baumeisterarbeiten zu einer Angebotssumme von Euro xxxxxx (netto) erteilt. Als Baubeginn wurde der 07.05.2014 festgelegt.

Am 06.06.2014 schloss die Bf. mit der X eine als „Werkvertrag“ titulierte Vereinbarung ab, mit der sich letztere verpflichtete, diverse in einem beiliegenden Leistungsverzeichnis (Beilage ./A)

genannte Arbeiten das Bauvorhaben 2 betreffend (en gros: den Vortrieb und die Herstellung der Innenschale), als Subunternehmerin für ein Honorar iHv „voraussichtlich netto Euro 111111111“ zu erbringen; es wurden Einheitspreise zu Festpreisen angeboten. Die vertragliche Regelung enthält weder Dokumentationspflichten, auch werden keine Sicherstellungen wie etwa Kautions-, Deckungsrücklass-, Haftrücklass oder eine Bankgarantie gefordert; Vertragsstrafen wurden nicht vereinbart. Im Falle von Mengenüber-, oder - unterschreitung um mehr als 20 % wurde eine Anpassung der Einheitspreise ausgeschlossen. In Bezug auf Termine wird lediglich auf einen „besprochenen Bauzeitplan“ verwiesen, dessen Inhalt nicht festgestellt werden kann. Schließlich hat die Abrechnung nach Aufmaß zu erfolgen; Teilzahlungen sollte nach Baufortschritt und Abnahme erfolgen. Vereinbarungsgemäß hat die Auftragnehmerin „die volle Verantwortlichkeit für die Ausführung der Leistung“ zu übernehmen und Gewähr für ihre Arbeiten zu leisten. Schließlich wurde die Schriftform vereinbart, dies auch für ein allfälliges abgehen von derselben.

Die X wurde am 08.06.2014 unter Verwendung des in den Ausschreibungsunterlagen des Magistrats der Stadt Wien vorgesehenen Formblattes als „Subunternehmerin“ nachträglich namhaft gemacht; die am 19.06.2014 an den Bauleiter der Bf. übermittelte Zustimmung der MA 31 wurde an die Freigabe des AMS gebunden, die bis heute nicht eingelangt ist.

Das gesamte für die Vertragserfüllung benötigte Arbeitswerkzeug (inkl. Muldenfahrzeuge und IDZ-Gerät für den Abtransport des Ausbruchmaterials aus dem Stollen), wie auch sämtliche Baumaterialien (Beton, Bewehrung, etc.) - mit Ausnahme der persönlichen Schutzkleidung (Helm, Schuhe) – und auch die Unterkunft wurde den Mitarbeitern der X von der Bf. zur Verfügung gestellt. Die Mitarbeiter der X unterstanden bei der Leistungserbringung den (fachlichen und persönlichen) Anweisungen der Bf.; deren Mitarbeiter, die sich regelmäßig auf der Baustelle aufhielten, führten nicht nur Qualitätskontrollen an den von den X Dienstnehmern erledigten Arbeiten durch, sondern gaben auch vor, wann welche Arbeiten wie durchzuführen waren. Sowohl Krank-, als auch Urlaubsmeldungen wurden von den Arbeitern der X. an die Bf. gemeldet, die auch entsprechend Vorsorge für allfällige Vertretungen traf. Auch die Schichtpläne für die X-Arbeiter erstellte die Bf..

Es wurde von der X ein Stollen mit einem Volumen von jedenfalls mehr als 250 m³ errichtet.

Am 09.12.2015 erfolgte an Ort und Stelle die mängelfreie Abnahme der Innenschalenoberfläche zwischen der (nunmehrigen) ARGE und dem Magistrat der Stadt Wien. Am 15.12.2015 zeigte die X der Bf. die Beendigung der „vertraglichen Bauleistungen am 2 Neubruck“ an und ersuchte in einem um einen Termin für die Abnahme der Leistung. Datierend mit 18.12.2015 legte die X eine Schlussrechnung über Euro 111111111 (abzüglich erhaltener Teilrechnungen in derselben Höhe).

Die gesamten ausschreibungsgegenständlichen Erd- und Baumeisterarbeiten wurden am 31.05.2016 vom Magistrat der Stadt Wien übernommen; an diesem Termin nahmen von Seiten

der Bf. zwei Mitarbeiter teil. Das Abnahmeprotokoll wurde der X übermittelt, die am 03.06.2016 der Bf. gegenüber ausführte, dass diese Abnahme auch als mängelfreie Abnahme im Verhältnis zwischen ihr und der Bf. gelte.

Am 21.10.2014 bzw. 20.12.2014 beantragte die X -zwecks Vorlage an die Bf. - beim (vormaligen) Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Befreiung von der Verpflichtung zum Steuerabzug für Arbeitsgestellungsvergütungen für den Leistungszeitraum 10-12/2014 sowie 01-06/2015, welchen Anträgen mit Bescheiden vom 12.11.2014 bzw. 21.01.2015 stattgegeben wurde.

Es kann nicht festgestellt werden, ob für die beim gegenständlichen Bauvorhaben eingesetzten ausländischen Dienstnehmer vonseiten der X inländische Lohnsteuer abgeführt wurde.

In den dieses Bauvorhaben betreffenden Entsendungsmeldungen der X ist die Art der Tätigkeit und Verwendung der Arbeitnehmer mit „Tunnelarbeiter“ und die Höhe des gebührenden Entgelts mit Euro xx brutto pro Stunde angegeben.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert einerseits auf den in Klammer angeführten Beweismitteln sowie nachfolgender Beweiswürdigung, wobei aus Einfachheitsgründen an die Gliederung unter Punkt II. angeknüpft wird:

ad II.1. Involvierte Firmen und Gewerbeberechtigungen

Die Feststellungen zur Gründung der Bf. bzw. der X, jene zum Gegenstand des Unternehmens, zu den Beteiligungs- bzw. Vertretungsverhältnissen sowie den Eintragungen im (österreichischen) Firmenbuch resultieren aus einer Einsicht des Gerichtes in das offene Firmenbuch unter Berücksichtigung der dort hinterlegten historischen Daten bzw. Urkunden.

Dass an der österreichischen Zweigniederlassung keinerlei Geschäftstätigkeit ausgeübt wurde, gab der Zeuge R vor dem erkennenden Gericht an (VH-Protokoll, S. 19).

ad. II.2. Bauvorhaben „KW 3“

Der festgestellte Inhalt der Entsendungsmeldungen dieses Bauvorhaben betreffend ergibt sich aus den im Akt enthaltenen (ausgefüllten) ZKO-Formularen.

ad II.3. Bauvorhaben „KW 1“

Dass zwischen der Bf. und der X ein (mündlicher) Vertrag zu den festgestellten Konditionen abgeschlossen wurde, resultiert aus den diesbezüglich übereinstimmenden Aussagen der

Zeugen R (VH-Protokoll S. 19), F (VH-Protokoll S. 24) und Ing. Z (VH-Protokoll S. 25f) vor Gericht.

Der Zeuge R führte zwar auf Frage des Gerichtes unter gleichzeitigem Vorhalt der Schlussrechnung der Bf. an die Salzburg AG vom 03.06.2013 aus, dass darin „*alle jene Leistungen aufgezählt [sind], die wir erbracht haben*“ (VH-Protokoll, S. 19) gab auf genaueres Nachfragen jedoch an, dass die X dort lediglich den Auftrag hatte, zu betonieren (VH-Protokoll, S. 19). Auf weitere Frage des Gerichtes, dass undichte Stellen zuerst wohl abgeklopft werden mussten um dann den (neuen) Beton anbringen zu können, führte der Zeuge wörtlich aus, wie folgt: „*Das war schon alles hergerichtet, wir mussten nur mehr den alten Stollen dort betonieren. Der Auftrag lautet auf Werkvertrag „betonieren“*“ (VH-Protokoll Seite 20). Dass somit- wie festgestellt - ausschließlich Betonierarbeiten durch die X im Stollen durchgeführt wurden, und somit nur ein Teil des Auftrages der Bf. mit der Salzburg AG auch Inhalt der zwischen der Bf. und der X geschlossenen Vereinbarung war, zeigt sich auch aus einer Zusammenschau zwischen der Aussage des Zeugen D und der Schlussrechnung an die Salzburg AG vom 03.06.2013: Nach dem Zeugen waren sie dort zu zweit tätig, und haben sich bei der Arbeit abgewechselt; er war für die Betonpumpe und die Bewehrung zuständig (VH-Protokoll Seite 12). Diese vom Zeugen beschriebenen Arbeiten decken sich mit der Positionsnummer 02 46 des der Schlussrechnung angehängten Leistungsverzeichnisses.

Dass keinerlei Regelungen zu Terminen, Sicherheiten, Garantie -bzw. Haftungsfragen getroffen wurden, resultiert einerseits aus dem Faktum, dass dazu von der Bf. keinerlei Vorbringen erstattet wurde, geschweige dem dazu Beweismittel vorgelegt bzw. beantragt wurden; andererseits sprach der Zeuge R davon, dass der Auftrag mit „keinem Gefährdungspotenzial“ verbunden gewesen sei, „man sich ja kannte“, bzw. alles „keine Tragik“ gewesen sei (VH-Protokoll, S. 19). Auch der Zeuge F gab an, dass man von der Bf. deshalb keine Sicherheiten forderte, da man sich „schon jahrelang“ kannte (VH-Protokoll, S. 24).

Die Feststellung, wonach die Arbeitsmittel von der Bf. zur Verfügung gestellt wurden, gründet auf nachfolgender Beweiswürdigung: Bezüglich des Betons gab der Zeuge R (VH-Protokoll, S. 19) an, dass dieser nicht von der X stammte, da sie nicht über die dafür „*nötige Eignung*“ verfügte; der Zeuge F (VH-Protokoll, S. 24) führte aus, dass der Schalwagen „*zur Verfügung gestellt*“ worden sei. Da auch im Rahmen des weiteren verfahrensgegenständlichen Bauvorhabens „KW 2“ sämtliche Arbeitsmittel von der Bf. stammten, ist für das erkennende Gericht kein Grund ersichtlich, weshalb - auch wenn sich der Zeuge R daran nicht mehr zu erinnern vermochte (VH-Protokoll, S. 19: „*...ob er von der Bf. oder der Salzburg AG zur Verfügung gestellt wurde, weiß ich nicht.*“) – es beim „KW 1“ anders hätte sein sollen. Dass schließlich eine spezielle Betonpumpe aufgrund der Länge des Stollens notwendig war, führte der Zeuge Ing. Z überzeugend aus; demnach wurde eine solche auf Kosten der Bf. von der Fa. V angemietet und der X zur Verfügung gestellt. Auch wurden die Dienstnehmer der X von

Mitarbeitern dieser Spezialfirma in die Handhabung der Pumpe eingeschult (VH-Protokoll, Seite 26).

Die festgestellte Funktion des W als Bauführer, der die Qualität der Arbeiten zu prüfen hatte, geht aus den Aussagen der Zeugen D und Ing. Z hervor (VH-Protokoll, S. 13 und S. 26). Dass er dort auch als Ansprechpartner für andere Firmen auftrat, zeigt sich an der der Schlussrechnung vom 03.06.2013 angehängten Rechnung der C vom 15.04.2013 an die Bf., in der sein Name unter der Rubrik „Ansprechpartner“ aufscheint. In derselben Rechnung wird als Besteller ein „Herr T“ angeführt, dabei handelt es sich um den (damals) bei der Bf. beschäftigten Johann T.

Dass an Baubesprechungen ausschließlich Mitarbeiter der Bf. teilnahmen, ist zwischen den Streitteilen unstrittig.

Bezüglich der Feststellungen zu den Regieleistungen wurde bereits im Klammerausdruck auf die entsprechenden Beweismittel verwiesen; bezüglich der gemischten Arbeitspartien ist zusätzlich auszuführen, dass auch der darin aufscheinende U ein Mitarbeiter der Bf. war.

Die festgestellten Abrechnungssummen wurden den von der Bf. am 27.04.2021 übermittelten Unterlagen entnommen, deren Richtigkeit der Höhe nach durch die belangte Behörde am selben Tag außer Streit gestellt wurde.

Zwar wurde vom Zeugen R am 26.04.2021 dem Gericht ein – bereits im Akt enthaltender - Auszug der Daten des Steuerkontos für Lohnsteuer übermittelt; weder daraus, noch aus den am 13.02.2017 vorgelegten Unterlagen, ist jedoch ersichtlich, für welche Dienstnehmer welches konkrete Bauvorhaben betreffend ein Abzug erfolgt ist. Schließlich waren Mitarbeiter der X überschneidend sowohl beim KW 3 als auch KW 1 beschäftigt.

Der festgestellte Inhalt der Entsendungsmeldungen dieses Bauvorhaben betreffend resultiert aus den im Akt enthaltenen (ausgefüllten) ZKO-Formularen.

Es ist an dieser Stelle auch festzuhalten, dass die Bf. - trotz mehrfacher Aufforderung sowohl der belangten Behörde als auch des erkennenden Gerichtes -, weder Bautagesberichte, Stundenaufzeichnungen, Aufmaßblätter, Mängelrügen odgl. die Tätigkeiten der X betreffend vorgelegte, dies obwohl gegenständlich ein Fall der erhöhten Mitwirkungspflicht aufgrund eines Auslandssachverhaltes gemäß § 115 Abs. 1 BAO vorlag. Damit geht auch das Vorbringen der Bf. ins Leere, wonach die Ermittlungspflicht ausschließlich bei der belangten Behörde bzw. dem Gericht liegen würde; selbiges gilt für die Ausführungen zur Behauptungs- und Beweislast im zivilgerichtlichen Verfahren: Dort wird gerade der Verfahrensgegenstand durch das jeweilige Begehren bestimmt und ist der Amtswegigkeitsgrundsatz (bis auf wenige Ausnahmen im außerstreitigen Verfahren) unbekannt. Bedenkt man darüber hinaus, dass die Betriebsprüfung innerhalb der im § 132 Abs. 1 BAO normierten Aufbewahrungspflicht erfolgte,

so ist der von der Bf. behauptete „Beweisnotstand“ für das Gericht nicht nachvollziehbar und kann nur als reine Schutzbehauptung gewertet werden.

Schlussendlich waren die Angaben der Bf. iZm dem Vorliegen eines Werkvertrages auch deshalb wenig überzeugend, als die X einerseits erst ab dem 12.01.2015 über die Gewerbeberechtigung zur Durchführung von Untertagssanierungsarbeiten verfügte; andererseits entsprach der gemeldete Stundenlohn beim KW 3 genau jenem beim KW 1; auch dieselben Mitarbeiter - wie der Zeuge D - wurden auf beiden Baustellen, die beinahe zeitgleich bearbeitet wurden, tätig. Unstrittig waren die Arbeiter der X beim KW 3 im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung tätig; warum dies beim KW 1 – unter den gerade genannten Parallelen – anders hätte sein sollen, konnte die Bf. nicht überzeugend aufklären.

ad II.4. Bauvorhaben „2“

Die Beteiligung der Bf. an der von der MA 31 durchgeführten Ausschreibung - in der festgestellten Form - ist aus den von der Auftraggeberin dem Gericht zur Verfügung gestellten Ausschreibungsunterlagen ersichtlich.

Die Feststellungen zur Arbeitsaufteilung zwischen den (vormaligen BIEGE bzw. ab Auftragserteilung) ARGE-Mitgliedern gründen auf den Angaben des GF der Bf. vor dem erkennenden Gericht (VH-Protokoll, S. 2f). Dass im Rahmen der Angebotsstellung Lohnkosten für eine Vortriebsmannschaft eingepreist wurden, geht aus dem im Gerichtsakt erliegenden Angebot hervor und wurde sowohl vom GF der Bf. (VH-Protokoll S. 4) als auch vom Zeugen DI I (VH-Protokoll S. 16) bestätigt.

Dass der BIEGE der Zuschlag - wie festgestellt - erteilt wurde, geht aus dem Schreiben der MA 31 vom 06.05.2014 hervor.

Der Inhalt des am 06.06.2014 geschlossenen „Werkvertrages“ wurde der von der Bf. vorgelegten Vereinbarung entnommen.

Die Feststellung der nachträglichen Namhaftmachung der X der MA 31 gegenüber gründet auf dem im Ausschreibungsakt enthaltenen Formblatt vom 08.06.2014; dass deren Freigabe von der Zustimmung des AMS, die bis dato nicht vorliegt, abhing, resultiert aus dem Mail der MA 31 vom 19.06.2014 an den Zeugen DI I, sowie dem - insbesondere von der Bf. unwidersprochen gebliebenen - Mail der Auftraggeberin an das erkennende Gericht vom 18.03.2021.

Dass alle für die Vertragserfüllung benötigten Arbeitswerkzeuge, wie auch die Unterkunft, von der Bf. zur Verfügung gestellt wurden, basiert auf den Angaben des GF der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung (VH-Protokoll, Seite 5). Die dazu anderslautende Verantwortung des Zeugen R, wonach - mit Ausnahme des Spritzbeton - die Arbeitsgeräte von der X angemietet und auch abgerechnet worden wären, überzeugt nicht (VH-Protokoll S. 22): Derartige

(Abrechnungs-)Positionen sind weder dem dem Vertrag vom 06.06.2014 angehängten Leistungsverzeichnis (Beilage./A) zu entnehmen, noch decken sich diese Ausführungen mit den bereits im Zuge der Bp. getätigten Angaben der Bf., wonach das Arbeitsgerät von ihr stammte (Schriftsatz vom 14.06.2016).

Bezüglich der Feststellungen zur hier maßgeblichen Frage, ob die Mitarbeiter der X organisatorisch in den Betrieb der Bf. eingegliedert waren, ist vorweg festzuhalten, dass das Beweisverfahren vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht wird (§ 167 BAO). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Randordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO- Kommentar, Tz.2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu § 167 mwN). Diese gesetzlichen und judikativen Prämissen vorausgeschickt kommt das Gericht unter Würdigung insbesondere der Aussagen der Zeugen M und N zu dem Schluss, dass die Mitarbeiter der X auch den persönlichen Weisungen der Bf. unterstanden und in ihre Betriebsorganisation integriert waren: Beide Zeugen führten übereinstimmend aus, dass täglich die konkreten Arbeitsanweisungen von Mitarbeitern der Bf. (W bzw. AP) erteilt wurden (ZV M VH-Protokoll, S. 7; ZV N VH-Protokoll S. 10f); beide bezeichneten den bei der Bf. beschäftigten W wörtlich als „Polier“ der Baustelle (ZV M aaO, S. 7; ZV N aaO, S. 10). Der Zeuge N gab darüber hinaus an, dass ihnen W „hierarchisch“ übergestellt war (ZV N aaO, S. 11). Auch verneinten beide die Frage, ob - wie von der Bf. behauptet – der Zeuge D der Polier gewesen sei (ZV M aaO, S. 7; ZV N aaO, S. 10). Weiters gaben diese Zeugen an, dass allfällige Krank-, als auch Urlaubsmeldungen ebenfalls an die Mitarbeiter der Bf. zu richten waren bzw. gerichtet wurden (ZV M aaO, S. 7; ZV N aaO, S. 11); auch die Schichtpläne seien - so der Zeuge M wörtlich- von den „Chefs“, namentlich den Mitarbeitern der Bf., erstellt worden (ZV M aaO, S. 8). Dass diese zwei Zeugen - im Gegensatz zu den anderen einvernommenen Personen - zum Zeitpunkt der gerichtlichen Vernehmung in keinem Naheverhältnis mehr zu den beteiligten Unternehmen standen, darf im Zusammenhang mit ihrer Glaubwürdigkeit nicht unerwähnt bleiben. Schließlich ist in diesem Zusammenhang auch die nachfolgende Aussage des GF der Bf. vor Gericht relevant (VH-Protokoll, S. 4): *„Neben dem Projektleiter I waren an Ort und Stelle auch der Bauführer W anwesend (er war der Bauführer Tagschicht) und AP (er war der Bauführer für die zweite Schicht). Sie hatten die Aufgabe, den Subunternehmer bzw. die Subunternehmer an Ort und Stelle zu überwachen“*. Es erscheint dem Gericht in diesem Zusammenhang äußerst unglaubwürdig, dass ein wirtschaftlich denkendes Unternehmen insgesamt drei Personen für die - auch vom Zeugen D behauptete (VH-Protokoll, S. 14) - bloße Überwachung der Qualität und des Fortschritts des Werkes abstellt; dies sogar noch aufgeteilt in Tag-, und Nachtschicht.

Lebensnaher (und jedenfalls kostengünstiger) wäre es gewesen, in regelmäßigen Abständen Mitarbeiter zur Baustelle zu entsenden um Qualität und Fortschritt des Gewerks festzustellen. Die tägliche Anwesenheit von Mitarbeitern der Bf. - die nach eigenen Angaben auf der Baustelle keine operativen Tätigkeiten erfüllte – legt, unter Berücksichtigung der vorgenannten Zeugenaussagen, nach der allgemeinen Lebenserfahrung ebenso nahe, dass eine organisatorische Eingliederung der X Mitarbeiter gegeben war.

Das festgestellte Volumen basiert auf den Angaben des Zeugen DI I (VH-Protokoll, S. 16), und ist rücksichtlich der festgestellten Länge sowie Ausgestaltung des Stollens mathematisch jedenfalls nachvollziehbar.

Was die Abnahme der Innenschalenoberfläche sowie die festgestellte Korrespondenz zwischen der X und der Bf. anlangt ist einerseits auf das im Akt befindliche Abnahmeprotokoll der MA 31 vom 09.12.2015, sowie andererseits das Schreiben vom 15.12.2015 sowie die Schlussrechnung vom 18.12.2015 zu verweisen.

Die Feststellungen zur Abnahme per 31.05.2016 gründen auf dem diesbezüglichen Übernahmeprotokoll der MA 31. Die daraufhin erklärte Abnahmefiktion geht aus dem Schreiben der X vom 03.06.2016 hervor.

Die Befreiung von der Verpflichtung zum Steuerabzug ergibt sich aus den vorliegenden Bescheiden.

Zwar wurde vom Zeugen R am 26.04.2021 dem Gericht ein – bereits im Akt enthaltender - Auszug der Daten des Steuerkontos für Lohnsteuer übermittelt; weder daraus, noch aus den am 13.02.2017 vorgelegten Unterlagen, ist jedoch ersichtlich, für welche Dienstnehmer welches konkrete Bauvorhaben betreffend ein Abzug erfolgt ist. Dies auch unter Berücksichtigung des Faktums, dass die Bf. im Jahr 2014 etwa auch für die ST tätig war (vgl. dazu den von der Bf. vorgelegten Befreiungsbescheid des FA Bruck Eisenstadt Oberwart vom 12.11.2014 für den Zeitraum 10-12/2014 zur Vorlage an diese Gesellschaft).

Der festgestellte Inhalt der Entsendungsmeldungen dieses Bauvorhaben betreffend resultiert aus den im Akt enthaltenen (ausgefüllten) ZKO-Formularen.

Es ist an dieser Stelle auch festzuhalten, dass die Bf. - trotz mehrfacher Aufforderung sowohl der belangten Behörde als auch des erkennenden Gerichtes -, weder Bautagesberichte, Stundenaufzeichnungen, Aufmaßblätter, Mängelrügen odgl. die Tätigkeiten der X betreffend vorgelegte, dies obwohl gegenständlich ein Fall der erhöhten Mitwirkungspflicht aufgrund eines Auslandssachverhaltes vorlag; auf die diesbezüglichen Ausführungen zum „KW 1“ sei an dieser Stelle verwiesen.

Schlussendlich waren die Angaben der Bf. iZm dem Vorliegen eines Werkvertrages auch deshalb wenig überzeugend, da

- es ihr nicht gelang, nachvollziehbar darzulegen, weshalb sich der Schlussrechnungsbetrag exakt mit dem im Leistungsverzeichnis Beilage./A zu Einheitspreisen angebotenen Gesamtpreis deckte: Bedenkt man insbesondere, dass hier mittels Sprengung ein Stollen zu errichten war, so ist es schlichtweg lebensfremd im Vorfeld sozusagen „kubikmetergenau“ vorherzusehen, in welchem Ausmaß Erdmaterial abgesprengt werden wird (die dazu getätigten Angaben des Zeugen R, VH-Protokoll, S. 22, wonach lediglich ein „theroetisches LV“ vorgelegen habe, decken sich nicht mit den Aussagen der anderen Zeugen, wonach Aufmaß genommen und nach diesem abgerechnet worden sei: ZV DI I VH-Protokoll, S. 17 und GF DI (FH) K VH-Protokoll, S. 5);
- der „Werkvertrag“ – im Gegensatz zu den der MA 31 gegenüber eingegangenen Verpflichtungen – nur äußerst rudimentär ausgestaltet war (ohne etwa Beginn- und Fertigstellungszeiten bzw. Festlegung von Sicherheiten);
- die X erst ab 12.01.2015 über die Gewerbeberechtigung zur Durchführung von Untertagsarbeiten mit einem Volumen von mehr als 250 m³ verfügte und ab 13.01.2015 auch nicht (mehr) zur Erbringung von Baumeisterleistungen in Österreich berechtigt war;
- die Bf. Lohnkosten für die Vortriebsmannschaft in beinahe der Höhe des Angebots- und Abrechnungspreises der X kalkulierte (und letztere hingegen nicht);
- die X am 15.12.2015 die Beendigung der Arbeiten anzeigte und bereits am 18.12.2015 – sohin noch bevor eine (wie vertraglich vereinbart) förmliche Abnahme durch die Bf. bzw. eine solche zwischen ihr und der MA 31 erfolgte – die Schlussrechnung legte;
- eine förmliche Abnahme – wie vereinbart – zwischen der Bf. und der X nie stattfand, sodass anzunehmen ist, dass der Vertrag auch in anderen Punkten in Wirklichkeit nicht so gelebt wurde, wie es der schriftlichen Vereinbarung entsprach.

IV. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 323 b Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2020/99 tritt das Finanzamt Österreich am 01.01.2021 an die Stelle des jeweils am 31.12.2020 zuständig gewesenenen Finanzamtes. Partei des Verfahrens ist nunmehr das Finanzamt für Großbetriebe als belangte Behörde, deren Bezeichnung war somit im Spruch entsprechend richtig zu stellen.

IV.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

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

Nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer). Durch diesen Steuerabzug gilt die Steuerpflicht der überlassenen Arbeitskräfte als abgegolten, weil deren steuerpflichtige Einkünfte wirtschaftlich in der Arbeitskräftegestellungsvergütung erfasst sind (§ 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988). Nach § 100 Abs. 1 1. Satz EStG 1988 beträgt die Abzugsteuer 20 %. Gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 ist der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1 Schuldner der Abzugsteuer (im vorliegenden Fall die X). Der Schuldner dieser Einkünfte (also der Gestellungsnehmer, im vorliegenden Fall die Bf.) haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99 leg. cit.. Rücksichtlich des klaren Gesetzestextes vermag somit das Gericht den Einwand der Verfassungswidrigkeit des § 100 Abs. 2 EStG 1988 (vgl. Sammeleingabe vom 02.05.2017, S. 10ff) nicht zu teilen.

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

Strittig ist, ob die X im Zuge der verfahrensgegenständlichen Bauvorhaben als Werkunternehmerin oder aber Arbeitskräftegestellerin auftrat. Für die Beurteilung dieser abgabenrechtlichen Frage ist gemäß § 21 BAO der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Es sind daher nicht die vertraglichen Abmachungen maßgebend, sondern das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (vgl. VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071, zur Scheinselbständigkeit von Bauarbeitern).

Allgemein ist von der Herstellung eines Werkes gegen Entgelt (einem Werkvertrag) nach der Judikatur des VwGH dann auszugehen, wenn sich aus dem Vertrag eine individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit, ergibt. Der Werkvertrag begründet in der Regel ein Zielschuldverhältnis. Die Verpflichtung besteht darin, eine vertraglich genau umschriebene Leistung - in der Regel bis zu einem bestimmten Termin - zu erbringen. Mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet (VwGH 21.08.2017, Ra 2016/08/0119).

Ein Werkvertrag muss auf einen bestimmten abgrenzbaren Erfolg abstellen und somit einen Maßstab erkennen lassen, nach welchem die Ordnungsgemäßheit der Erbringung des Werkes beurteilt werden kann. Eine zwar leistungsbezogene, nicht aber erfolgsbezogene Entlohnung spricht gegen das Vorliegen eines Werkvertrages. Wenn ein dauerndes Bemühen geschuldet wird, das bei Erreichen eines angestrebten "Ziels" auch kein Ende findet, spricht dies ebenfalls gegen einen Werkvertrag (VwGH 25.4.2007, 2005/08/0082).

Nach der Rechtsprechung (VwGH 19.3.2014, 2013/09/0159) müssen Werkverträge, um als solche anerkannt werden zu können, eine genaue Beschreibung des Leistungsumfanges enthalten und bereits bei Vertragsabschluss zu einer klar und eindeutig vorgegebenen Leistung verpflichten. Der Werkvertragsnehmer hat grundsätzlich das Recht, sich vertreten zu lassen, trägt das Gefahrenrisiko und haftet gegenüber dem Auftraggeber für die auftragsgemäße Erfüllung. Den Werkvertragsnehmer treffen auch gesetzliche Verpflichtungen wie Gewährleistung und Produkthaftung.

Sind die von ausländischen Arbeitskräften erbrachten Bauleistungen nicht abgegrenzt und liegen keine selbständig übertragenen Bauabschnitte vor, kann von keinem eigenständigen, gewährleistungsfähigen Werk ausgegangen werden (VwGH 26.2.2013, 2009/15/0175).

Eine wirtschaftliche Betrachtung der verwirklichten Lebenssachverhalte führt – die verfahrensgegenständlichen Bauvorhaben betreffend – zu nachfolgender rechtlicher Beurteilung:

IV.1.1. BV „KW 1“

Festgestelltmaßen hatte die X ausschließlich - mit von der Bf. zur Verfügung gestellten Arbeitsmitteln - Betonierarbeiten durchzuführen; dies ua mit einer ebenfalls von der Bf. angemieteten Betonpumpe, auf die die ausländischen Mitarbeiter gesondert eingeschult wurden. Die Bf. hatte im Verhältnis zur Salzburg AG am zu sanierenden Stollen jedoch nicht nur Betonarbeiten durchzuführen, sondern etwa auch Ausbruch-, Entwässerungs-, und Abdichtungsarbeiten bzw. diverse Bohrungen; rücksichtlich des Faktums, dass die X nicht einmal die für die Betonierarbeiten notwendigen Vorbereitungshandlungen (etwa Abschlagen der losen Teile) durchführen musste, schuldete sie in Wahrheit lediglich nicht abgrenzbare Bauleistungen. Die Betonierarbeiten sind somit im Sinne der höchstgerichtlichen Judikatur kein eigenständiges, gewährleistungsfähiges Gewerk: Sie stellen lediglich einen Teil der Gesamt-sanierungsleistungen dar und waren – wie aus den abgerechneten Leistungen gemäß Schlussrechnung ersichtlich – im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf zu erbringen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH stellt die Vereinbarung über einfache, bloß mengenmäßig bestimmte Arbeiten, die im zeitlichen Arbeitsablauf erbracht werden müssen und der Erfüllung einer vom Arbeitgeber übernommenen, zu seinem Betrieb gehörigen vertraglichen Verpflichtung dienen, keinen (nach dem AÜG unbedenklichen) Werkvertrag, sondern eine Arbeitskräfteüberlassung dar (VwGH 07.07.1999, Zl. 97/09/0311 - Herstellung einer Vollwärmeschutzfassade, Abrechnung nach Quadratmetern). Im gleichen Sinn äußerte sich der VwGH beispielsweise zur Montage bloß mechanische Aufzugsteile (VwGH 13.09.1999, Zl. 97/09/0147), zur Herstellung von Durisol-Mauern (VwGH 06.05.1999, Zl. 97/09/0174), zu Verputzarbeiten (VwGH 10.03.1999, Zl. 97/09/0310), zu Innenverputz-(Mauer-)arbeiten (VwGH 10.03.1999, Zl. 98/09/0209), zur Aufstellung von Zwischenwänden (VwGH 21.10.1998,

Zl. 96/09/0183), zur Errichtung von Ziegelmauern (VwGH 19.12.1996, Zl. 95/09/0198) und zu Verfließungsarbeiten (VwGH 06.09.1994, Z 11.93/11/0162).

Gegen den behaupteten Werkvertrag spricht weiters, dass die Vertragsteile keine Regelungen über Fertigstellungstermine bzw. Sicherheiten, Abnahme und dergleichen trafen, die im Wirtschaftsleben jedoch als üblich anzusehen sind. Auch, dass Regien nicht nur in gemischten Arbeitsgruppen erfolgten, sondern die Bf. darüber hinaus, selbst über Regieleistungen, die ausschließlich von Mitarbeitern der X erbracht wurden, Regieberichte verfasste und der Salzburg AG gegenüber abrechnete, ist in Wahrheit ein für eine Arbeitskräfteüberlassung typisches Vorgehen: Wäre tatsächlich ein Werkvertrag vorgelegen, so wären die Regieberichte von der X zu erstellen und vorerst der Bf. gegenüber abzurechnen gewesen; letztere hätte wiederum unter Zugrundelegung der ihr von der X übermittelten Berichte der Salzburg AG gegenüber abzurechnen gehabt. Schließlich rundet die Abrechnung nach Stunden, die Parallelen zum in Form einer Arbeitskräfteüberlassung abgewickelten Bauvorhaben „KW 3“, sowie die Anwesenheit von Mitarbeitern der Bf. als Bauführer bzw. Ansprechpartner vor Ort, die Auffassung des Gerichtes ab, wonach nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt eine Arbeitskräfteüberlassung vorlag.

IV.1.2. BV „KW 2“

Das Vorliegen eines "echten" Werkvertrages ist zu verneinen, wenn die tatsächliche Vertragsumsetzung nicht der Umschreibung im Werkvertrag entspricht (VwGH 6.11.2012, 2012/09/0130); somit ist bereits an dieser Stelle festzuhalten, dass die Bezeichnung der Vereinbarung vom 06.06.2014 als „Werkvertrag“ für die rechtliche Beurteilung irrelevant ist.

Dies vorausgeschickt ist die Bejahung einzelner, auch für das Vorliegen eines Werkvertrages sprechender Sachverhaltselemente – wie etwa die von der Bf. im Schriftsatz vom 13.02.2017, genannten Unterlagen (Beilagen ./G, ./H, ./I und ./J) - nicht ausreichend, wenn sich aus den Gesamtumständen unter Berücksichtigung der jeweiligen wirtschaftlichen Interessenlage Gegenteiliges ergibt (VwGH 29.1.2009, 2007/09/0341).

Die für und gegen einen Werkvertrag sprechenden Umstände dürfen nicht isoliert voneinander gesehen werden, sondern sind in einer Gesamtbetrachtung zu bewerten und gewichten (VwGH 22.1.2002, 2000/09/0147, ergangen zum AÜG). Eine Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung liegt vor, wenn ein Unternehmer (ein Gesteller) seine Arbeitnehmer einem anderen Unternehmer (dem Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird. Der Gesteller bleibt daher Arbeitgeber. Vertragsgegenstand ist die Zurverfügungstellung arbeitsbereiter Arbeitskräfte und nicht deren Verpflichtung, bestimmte Dienstleistungen zu erbringen oder einen bestimmten Leistungserfolg herbeizuführen. Der Verleiher schuldet die Überlassung der Arbeitskraft zum Zweck der

Arbeitsleistung und nicht zur Ausführung einzelner Arbeiten. Der Gesteller schuldet kein Werk, sondern lediglich die Bereitstellung von Arbeitnehmern mit der vereinbarten Qualifizierung. Das Gefahrenrisiko liegt - im Gegensatz zum Werkvertrag - ausschließlich beim Gestellungsnehmer. Der Gesteller haftet somit nicht für die tatsächlichen Leistungen der zur Verfügung gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung. Die Arbeiten werden unter Leitung und Verantwortung des Gestellungsnehmers durchgeführt (*Marschner in Jakom, EStG*¹³, § 98 Rz. 68). Von entscheidender Bedeutung ist, ob die Vergütung bzw. das Entgelt auch von der Qualität der erbrachten Leistung abhängt bzw. wer die Folgen einer nicht vertragsgemäßen Ausführung der vertraglich festgelegten Leistung trägt, ob also der für einen Werkvertrag essenzielle "gewährleistungstaugliche" Erfolg vereinbart wurde, wer die Zahl der für die Herstellung des Werkes jeweils konkret eingesetzten Arbeitnehmer bestimmt und von wem die Arbeitnehmer die genauen und individuellen Weisungen für die Ausführung ihrer Tätigkeiten erhalten. Zu unterscheiden ist dabei zwischen dem sachlichen und persönlichen Weisungsrecht: Das sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). So nimmt das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers etwa auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten oder die Vorgabe des Arbeitsortes Einfluss.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Sie zeigt sich u.a. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwiderläuft (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Unter Berücksichtigung der soeben zitierten Judikatur ist auch im Zusammenhang mit dem BV „KW 2“ insgesamt das Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung zu bejahen:

Festgestelltmaßen unterlagen die Mitarbeiter der X nicht nur den sachlichen, sondern auch den persönlichen Weisungen der Bf. (genaue Vorgabe der jeweils täglich zu erfüllenden Arbeiten; Krank- und Urlaubsmeldungen; Einteilung der Schichten). Die am 06.06.2014 getroffene vertragliche Vereinbarung enthält nicht die maßgeblichen, im Wirtschaftsleben erwartbaren typischen Regelungen (wie Dokumentationspflichten, keine Sicherstellung wie Kautionen Deckungsrücklass Haftrücklass oder Bankgarantie; keine Konventionalstrafen). Auch ist darin eine Abrechnung nach Aufmaß vereinbart; dazu wurden jedoch weder entsprechende

Unterlagen vorgelegt, noch konnte aufgeklärt werden, warum der Angebotspreis exakt dem Schlussrechnungsbetrag entsprach. Wie bereits im Rahmen der Beweiswürdigung dargelegt ist eine derartige Übereinstimmung unglaublich und zeigt auf der Ebene der rechtlichen Beurteilung, dass die Parteien in Wahrheit einen „Fixpreis“ vereinbart haben, unabhängig vom konkreten Leistungsumfang. Dies spricht gegen das Vorliegen eines Werks, jedoch für die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften. Auch dass die X nicht über die - wie festgestellt - notwendige Befugnis für die durchgeführten Untertagsarbeiten verfügte, ist ein Indiz für das Vorliegen einer bloßen Arbeitskräfteüberlassung.

Schließlich war die Prozessbehauptung der Bf., wonach es keine Mängelrügen gab, wenig überzeugend; auch die Legung der Schlussrechnung vor Abnahme des Gewerks spricht klar gegen das Vorliegen eines Werkvertrages. Ebenso das Abgehen von der vereinbarten – förmlichen - Abnahme. Dass die X im Jahr 2014 Anträge auf Befreiung von der Verpflichtung zum Steuerabzug des gegenständlichen Bauvorhabens betreffend für die festgestellten Leistungszeiträume beantragte, und diesen auch stattgegeben wurde, spricht ebenfalls für eine Gestellung von Arbeitskräften.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse gelangt sohin das erkennende Gericht zu der Auffassung, dass nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt eine Arbeitskräfteüberlassung vorlag.

IV.1.3. Abzugsteuer und DBA-Recht

Die Bf. wendet – zusammengefasst – ein, dass kein Besteuerungsrecht gegenüber der X aufgrund des DBA-Rechts bestünde (vgl. Sammeleingabe vom 02.05.2017, S. 22ff). Dem ist folgendes entgegenzuhalten:

Besteht nach der Prüfung aufgrund des inländischen Steuerrechts ein Besteuerungsanspruch, ist in einem weiteren Schritt abzuklären, ob zwischenstaatliche Regelungen (Doppelbesteuerungsabkommen) das inländische Besteuerungsrecht einschränken oder beseitigen. Die DBA-Entlastungsverordnung (BGBl. III Nr. 92/2005) regelt, unter welchen Voraussetzungen im Ausland ansässige Personen in unmittelbarer Anwendung eines DBA von einer inländischen Abzugsbesteuerung entlastet werden können. Nach § 5 Abs. 1 Z 4 leg. cit. ist eine Entlastung an der Quelle unzulässig, wenn Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt werden (ausgenommen konzerninterne Personalüberlassung von Angestellten). Nach § 5 Abs. 3 DBA-Entlastungsverordnung kann das Finanzamt Österreich (vorher: FA Bruck Eisenstadt Oberwart) über Antrag eines abkommensberechtigten Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens bei Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung zeitlich befristet durch Bescheid eine Entlastung an der Quelle zulassen, wenn sichergestellt ist, dass keine Umgehungsgestaltung vorliegt und das ausländische

Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen oder der inländische Gestellungsnehmer (Beschäftiger) für die überlassenen Arbeitskräfte die Pflichten des Arbeitgebers im Sinne der §§ 76, 78, 79, 80, 82, 84 und 87 EStG 1988 wahrnimmt. Gestellungsnehmer können die Arbeitskräftegestellungsvergütungen von der Besteuerung für jene Zeiträume entlasten, für die ihnen eine Kopie des Bescheides vorliegt. Das bedeutet, dass seit 1.7.2005 (§ 6 Abs. 1 DBA-Entlastungsverordnung) grundsätzlich eine *Quellenentlastungssperre besteht und eine Entlastung an der Quelle trotz dieser Sperre nur dann möglich ist, wenn der Beschäftiger einen Befreiungsbescheid im Sinne des § 5 Abs. 3 DBA-Entlastungsverordnung vorlegt*. Soweit somit die DBA-EntlastungsVO die Entlastung an der Quelle verbietet, haftet der inländische Abzugsverpflichtete, somit die Bf. für den Steuerabzug (VwGH 27.05.2015, 2011/13/0111; BFG 19.11.2014, RV/3100049/2011; unabhängig davon, ob ein österreichisches Besteuerungsrecht nach dem DBA besteht; vgl. dazu *Kofler/Renner*, BFGjournal 15, 312; *Jirousek/Loukota* SWI 05, 518f); es entsteht eine eigene Steuerschuld aus der Haftung.

Darüber hinaus entschied der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031), dass der Begriff "Arbeitgeber" in der 183-Tage-Klausel von Doppelbesteuerungsabkommen bzw. in Art. 15 Abs. 2 OECD-Musterabkommen im Sinn eines "wirtschaftlichen Arbeitgebers" zu verstehen ist. Im Fall einer internationalen Arbeitskräfteüberlassung (Arbeitskräftegestellung) kommt daher die abkommensrechtliche Arbeitgeberbereienschaft dem Beschäftiger (Gestellungsnehmer, idF der Bf.) zu. Dies hat zur Folge, dass die 183-Tage-Klausel nicht mehr wirksam werden kann, weil der Arbeitgeber des überlassenen Dienstnehmers im Tätigkeitsstaat ansässig ist. Das o.a. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes bezieht sich ausschließlich auf die Arbeitgeberbereienschaft im Sinn der Doppelbesteuerungsabkommen und bewirkt keine Änderung der Arbeitgeberbereienschaft auf der Ebene des innerstaatlichen Steuerrechts. Folglich ist der Einwand der Bf. insgesamt verfehlt.

Daraus folgt somit: Wurden - so wie im vorliegenden Fall - von einem in der Slowakei ansässigen Unternehmen im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung Arbeitskräfte einem inländischen Unternehmen, nämlich der Bf., zur Dienstverrichtung im Inland überlassen, unterliegt der Gesteller mit seinen für diese Zurverfügungstellung von Arbeitskräften erhaltenen – zwischen den Streitteilen der Höhe nach unstrittigen - Vergütungen der Abzugssteuerpflicht im Inland, zumal § 5 Abs. 1 Z 4 der DBA-EntlastungsVO für Gestellungsvergütungen eine Entlastung an der Quelle für unzulässig erklärt. Gleichzeitig aber haftet die Bf. als Gestellungsnehmerin für die Einbehaltung und Abfuhr dieser Abgabe. Die Voraussetzungen des § 5 Abs. 3 DBA-EntlastungsVO, wonach die Bf. als Gestellungsnehmerin die strittigen Arbeitskräftegestellungsvergütungen von der Besteuerung in Folge des Vorliegens einer Kopie des Bescheides des Finanzamtes Eisenstadt Oberwart entlasten hätte können, lagen nur für den Zeitraum 10-12/2014 vor.

IV.1.4. Sonstiges

a. Die Inanspruchnahme des Steuerschuldners (= X) ist nur aus den ausdrücklich in § 100 Abs 3 EStG 1988 genannten Gründen möglich. Dies ist zunächst der Fall, wenn der Schuldner der Einkünfte die Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre. Das Unterlassen des Steuerabzugs allein ist daher nicht ausreichend für die Inanspruchnahme des Steuerschuldners. Weiters kann die Steuer dem Steuerschuldner vorgeschrieben werden, wenn die Beträge zwar gekürzt wurden, er aber weiß, dass die Abzugsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt wurde und er dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt. Dieser Tatbestand umfasst somit das objektive Element der Nichtabfuhr sowie ein subjektives Element des Wissens und der unterlassenen Mitteilung (vgl. *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG, § 100 Rz 11a). Da im gegenständlichen Fall keiner der vorhin genannten Gründe vorliegt, durfte das Finanzamt nur die Bf. als Haftungspflichtige in Anspruch nehmen (VwGH 10. 7. 1996, 96/15/0123).

Die Geltendmachung der Haftung liegt grundsätzlich im Ermessen des Finanzamtes. Ermessensentscheidungen sind entsprechend § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Billigkeit berücksichtigt berechnigte Interessen der Partei. Zweckmäßigkeit ist das öffentliche Interesse an der Abgabeneinhebung. Dem Besicherungszweck entspricht die vorrangige Inanspruchnahme des Haftungsverpflichteten (*Marschner in Jakom*, aaO, § 100 Rz. 4ff). Berechnigte Interessen der Partei wurden nicht konkret dargelegt. Insbesondere die Zweckmäßigkeit spricht auch im gegenständlichen Fall dafür, die Haftung des Schuldners der Einkünfte (= die Bf.) geltend zu machen. Sie hat den Steuerabzug unterlassen, sodass auch der Grundsatz der Billigkeit einer solchen Vorgangsweise nicht entgegensteht (*Quantschnigg/Schuch* § 100 Rz 3).

b. Entgegen dem Vorbringen der Bf. liegt im beschwerdegegenständlichen Fall eine zusammengefasste Festsetzung gem. § 201 Abs 4 BAO vor. Die leg. cit. erlaubt die Festsetzung mehrerer Selbstberechnungsabgaben desselben Kalenderjahres in einem Bescheid. Gem. § 202 Abs 1 BAO gilt dies sinngemäß auch, wenn die Selbstberechnung durch einen Haftungspflichtigen zu erfolgen hat, wie eben hier beim Steuerabzug bei beschränkter Einkommensteuerpflicht. Den angefochtenen Bescheiden ist klar zu entnehmen, dass die Abzugssteuer gem. § 100 Abs 2 EStG 1988 aufgrund von Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gem. § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 festgesetzt wurde. Ein Festsetzungsbedarf nach § 201 Abs 1 BAO lag vor, da seitens des Haftungspflichtigen (= die Bf.) kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben worden war. Bei verständiger Würdigung der angefochtenen Bescheide in Zusammenschau mit der Bescheidbegründung (Prüfbericht) ist zweifelsfrei zu erkennen, dass der zugrundeliegende Sachverhalt ausreichend umschrieben und die Bemessungsgrundlagen sowie die Abgabenhöhe je Kalenderjahr getrennt dargestellt wurden (vgl. dazu auch BFG 09.03.2020, RV/5101880/2017).

c. Schlussendlich ist zum in der „Sammeleingabe“ vom 02.05.2017 erstmals gestellten „Eventualantrag auf Nachsicht“ anzumerken, dass die Entscheidungsbefugnis des BFG im Hinblick auf § 279 Abs. 1 BAO durch die Sache des Beschwerdeverfahrens begrenzt ist (*Ritz*, BAO⁶, § 279 Tz 11ff sowie die dort angeführten Judikate). Daher ist es dem BFG - zumal eine Entscheidung der belangten Behörde darüber bis dato unterblieben ist - verwehrt, erstmals über diesen Eventualantrag zu entscheiden (BFG 17.04.2019, RV/11 00093/2017; 21.11.2014, RV/71000 90/2013). Der Ordnung halber sei angemerkt, dass die belangte Behörde nunmehr hierüber zu entscheiden haben wird.

IV.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Das Bundesfinanzgericht ließ sich im vorliegenden Erkenntnis von der – ohnedies zitierten - einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur leiten, weshalb die Revision an den VwGH nicht zuzulassen war. Schließlich ist zur Frage, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von einem Werk- oder Arbeitskräfteüberlassungsvertrag auszugehen ist, allgemein darauf zu verweisen, dass eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich ist; ob sohin die Beweiswürdigung im Zusammenhang mit dem Nachweis bzw. der Glaubhaftmachung des Vorliegens eines Werkvertrages in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 01.06.2017, Ra 2017/15/0037); eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall zurück hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028), weshalb insgesamt die ordentliche Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 11. Mai 2021