

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Elisabeth Hafner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch APP Steuerberatung GmbH, Waidmannsdorfer Straße 10, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, über die Beschwerde vom 24. November 2016 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide gemäß § 99 Abs. 1 EStG 1988 betreffend Einkommensteuer (Abzugsteuer) für die Jahre 2013 bis 2015 des Finanzamtes für Großbetriebe (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 24. Oktober 2016, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Das Unternehmen der Beschwerdeführerin (BF) mit Standorten in G und B umfasst u.a. die Planung, Fertigung und Montage von Stahlkonstruktionen für Handel, Gewerbe, Industrie und Infrastruktureinrichtungen, den Stahlbau für Gebäude sowie die Errichtung von Energieanlagen zur intelligenten Nutzung biogener Brennstoffe (siehe www.***.at).

Die BF bedient sich Subunternehmer, u.a. der M Kft. mit Sitz in Y/Budapest (kurz M) und der N SK, s.r.o. mit Sitz in X/Slowakei (kurz: N). Arbeitnehmer der M und der N verrichteten während der Streitjahre Tätigkeiten für die BF. Strittig ist, ob diese Tätigkeiten in Erfüllung von zwischen der BF und der M bzw. der N geschlossenen Werkverträgen erfolgten oder ob die M bzw. die N diese Arbeitnehmer zur inländischen Arbeitsausübung an die BF gestellt haben. In letzterem Fall unterläge die von der M bzw. der N erlösten Einnahmen der Abzugsteuer gemäß § 99 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988).

Letzterer Ansicht folgend zog das Finanzamt die BF mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden zur Haftung heran.

Die die Einnahmen der M bzw. der N betreffende Abzugsteuer wurde ausgehend von den nachstehenden Bemessungsgrundlagen (dargestellt in der Beilage "Zusammenfassung Abzugsteuer gem. § 99 EStG" zum Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 24.10.2016, ABNr. 400238/16) wie folgt festgesetzt:

	2013	2014	2015
M			
Bemessungsgrundlage	1.759.136,51	1.496.663,49	1.351.753,19
Abzugsteuer 20%	351.827,30	299.332,70	270.350,64
Summe	921.510,64		

	2013	2014	2015
N			
Bemessungsgrundlage	9.160,19	356.969,58	813.051,11
Abzugsteuer 20%	1.832,04	71.393,92	162.610,22

Summe Abzugsteuer lt. Bescheid	353.659,34	370.726,61	432.960,86
--------------------------------	------------	------------	------------

Mit einem Antrag vom 27.03.2017, eingereicht beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe), Evidenz-Nr. 1, begehrte die M die Rückzahlung dieser Abzugsteuern von in Summe Euro 921.510,64.

Mit drei Anträgen vom 17.12.2018 begehrte die N beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) jeweils gesondert für die Streitjahre 2013 bis 2015 die Rückzahlung der Abzugsteuern wie oben dargestellt.

Diese Rückzahlungsanträge sind im Hinblick auf das vorliegende Rechtsmittel noch unerledigt.

VERFAHRENSABLAUF

gemeinsame PRÜFUNG der lohnabhängigen ABGABEN

Am 24.05.2016 wurde bei der BF betreffend die eingangs angesprochenen Arbeitnehmer Erhebungen (samt Aufnahme von Niederschriften) gemäß § 7f Abs. 1 Z. 2 Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz (AVRAG) durchgeführt.

Im Anschluss daran wurde eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA – Prüfung) vorgenommen.

In der Beilage "**Begründung Abzugsteuer BF**" zum bereits oben genannten Bericht über das Ergebnis dieser Außenprüfung hielt der Prüfer betreffend die Arbeitnehmer der M und der N und die von diesen geleisteten Tätigkeiten im Wesentlichen fest:

"In den Jahren 2013-2015 (Prüfungszeitraum) wurden Arbeitnehmer M und Arbeitnehmer der N aufgrund von mit diesen Firmen abgeschlossenen Werkverträgen in Hallen der Betriebsstätte der BF in B sowie auf Baustellen der BF tätig.

Die N ist im Prüfungszeitraum sowohl mit eigenen Dienstnehmern als auch mit Subunternehmern (1-Mann Unternehmen) gegenüber der BF tätig geworden. Von der Finanzpolizei wurden diese Subunternehmer im Zuge der Kontrolle vom 24.5.2016 nicht als eigenständige Unternehmer anerkannt und wurden diese Subunternehmer als Dienstnehmer der N eingestuft. Die GPLA schließt sich dieser Vorgangsweise an und geht davon aus, dass sämtliche durch die N ausgeführten Tätigkeiten Arbeitnehmern der NN durchgeführt wurden.

Von diesen ausländischen Unternehmen wurden nachfolgende Tätigkeiten ausgeführt:

M:

Laut vorgelegter Werkverträge handelt es sich bei den ausgeführten Tätigkeiten im Prüfungszeitraum um die Herstellung von Stahlbauteilen und Stützkonstruktionen sowie deren Montage sowie die Herstellung von Druckgeräten und Kühlschirmen für Biomasseheizkraftwerke. Derzeit werden zum z.B. die Werkverträge '44402 I', '4 4422 Postzentrale, Stahlträger' sowie die Werkverträge '213360 Biomasseanlage m, RGK A2', '2 13360 m, RGK A1' abgearbeitet.

N:

Die N war bzw. ist für die BF einerseits im Bereich der Herstellung und Montage von Rohrleitungen – z.B. Werkvertrag '2-16279 Rohrleitungsbau o, Werkvertrag '2-16096 Rohrleitungsbau p 1" tätig.

Andererseits werden verschiedene Leistungen im Forschungszentrum der BF ausgeführt – z.B. Werkvertrag '900350 t, Modulumbau'.

Nachfolgendes gilt sowohl für die M als auch für die N:

In den einzelnen Werkverträgen wurde vereinbart, dass für sämtliche durchzuführenden Arbeiten die gesamte Infrastruktur (Werkstatträume, Aufenthalts-, Garderoben- und Waschräume) als auch Arbeitsmaterialien und Arbeitsmittel von der BF **'kostenlos'** zur Verfügung gestellt wird. Die Zeichnungen und Unterlagen für die Fertigung werden von der BF gestellt und sind nach Ausführung der Arbeitsleistungen an die BF sofort zurückzugeben. Sämtliche Arbeitsvorräte sind der BF gegenüber zu dokumentieren, Fehler und Probleme sind mit der BF zu behandeln und erfolgt seitens der BF die Abnahme der fertig gestellten Arbeiten.

Von der FINPOL am 24.5.2016 im Rahmen einer Kontrolle durch geführte Einvernahmen haben nachfolgendes ergeben:

Die Arbeitskräfte der M und der N werden mit unterschiedlichen Aufgaben (Schweißarbeiten sowie Schlosser- und Montagearbeiten) betraut. Die weitaus überwiegende Tätigkeit ist das Zusammenschweißen von durch im Unternehmen der BF vorgefertigten Teilen (Stahlträger, Rohre etc.).

Welche Arbeiten zu welchem Zeitpunkt durch M und N durchgeführt werden müssen, wird durch die BF vorgegeben bzw. wie die Qualität der ausgeführten Arbeiten durch die BF kontrolliert.

Die Arbeitnehmer der M und der N müssen mittels Chipkarte ihre Arbeitszeit (Ein- und Austritt vom Betriebsgebäude) sowie projektbezogen erfassen. Arbeits- und Pausenzeiten sind für betriebseigene und ausländische Arbeitnehmer gleich.

Die Arbeitnehmer der M und der N sind somit gleichermaßen in den Arbeitsablauf eingebunden, verrichten nur einzelne Tätigkeiten (Schweißarbeiten etc.), um letztendlich ein gemeinsames Endprodukt herzustellen.

Bei den von den Arbeitnehmern der M und der N geleisteten Arbeiten handelt es sich demnach nicht um ein eigenständiges, von den Produkten der BF abweichendes Werk, sondern um bestimmte Arbeitsschritte und das Abarbeiten von einzelnen Positionen (siehe hierzu Niederschriften mit 3, 4 - beide Arbeiter der BF; 5 - Betriebsleiter - Stellvertreter der BF, 6 – Vorarbeiter der BF; 7 – Vorarbeiter der M; 8 – Vorarbeiter der N).

Nach den Bestimmungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG), welches auch für die aus der EU überlassenen Arbeitskräfte gilt (§ 1 Abs. 5 AÜG), liegt Arbeitskräfteüberlassung neben der Legaldefinition in § 3 AÜG insbesondere auch in folgenden Fällen vor:

§ 4 AÜG (1) Für die Beurteilung, ob eine Überlassung von Arbeitskräften vorliegt, ist der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

(2) Arbeitskräfteüberlassung liegt insbesondere auch vor, wenn die Arbeitskräfte ihre Arbeitsleistung im Betrieb des Werkbestellers in Erfüllung von Werkverträgen erbringen, aber

- 1. kein von den Produkten, Dienstleistungen und Zwischenergebnissen des Werkbestellers abweichendes, unterscheidbares und dem Werkunternehmer zurechenbares Werk erstellen oder an dessen Herstellung mitwirken oder*
- 2. die Arbeit nicht vorwiegend mit Material und Werkzeug des Werkunternehmers leisten oder*
- 3. organisatorisch in dem Betrieb des Werkbestellers eingegliedert sind und dessen Dienst und Fachaufsicht unterstehen oder*
- 4. der Werkunternehmer nicht für den Erfolg der Werkleistung haftet.*

Für die nach originär - innerstaatlichem Recht zutreffende Beurteilung ist gemäß § 21 BAO nicht die äußere Erscheinungsform, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend. Die dazu getroffenen Tatsachenfeststellungen haben folgendes ergeben:

- Die ausländischen Arbeitskräfte erbringen ihre Arbeitsleistungen fast ausschließlich im Betrieb der BF bzw. nur vereinzelt auf den Baustellen.*
- Die Arbeitenden werden ausschließlich mit Material und Werkzeugen des Werkbestellers ausgeführt.*
- Es handelt sich bei diesen Arbeiten nicht um ein vom Produkt der BF abweichendes eigenständiges und Gewähr leistungsfähiges Werk (nur Schweiß- und Montagearbeiten).*
- Die Arbeitskräfte sind organisatorisch in den Arbeitsablauf der BF eingegliedert und unterliegen deren Dienst- und Fachaufsicht.*
- Die BF haftet für den Erfolg der insgesamt dem Endkunden gegenüber zu erbringenden Leistung.*
- Da es sich somit um eine Arbeitskräfteerstellung im Sinn des § 99 Abs. 1 Z. 5 EStG handelt, ist Abzugsteuern gemäß § 99 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 vorzuschreiben."*

Das Finanzamt zog – wie bereits ausgeführt – die BF der Ansicht des Prüfers folgend zur Haftung heran.

Gegen die entsprechenden Bescheide wendet sich die vorliegende Beschwerde.

BESCHWERDE

Zum Sachverhalt

In der Beschwerde wird vorweg zum Sachverhalt ausgeführt:

Die BF sei seit Jahrzehnten im Stall-und Anlagenbau tätig. Die BF erhalte von ihren Kunden einen Gesamtauftrag. Um diesen Gesamtauftrag innerhalb der vereinbarten Fristen erfüllen zu können, bediene sich die BF verschiedenster Werkunternehmer (Zulieferer), da die Aufträge aufgrund ihrer Komplexität und Anforderungen nicht ausschließlich von den eigenen Mitarbeitern abgearbeitet werden könnten. Die Aufträge seien pönalisiert und zudem gebe es beim Projektgeschäft starke Auftragsschwankungen. Eine andere Vorgehensweise sei daher nicht denkbar. Die zu verrichtenden Tätigkeiten erforderten spezielle Fachkenntnisse, welche in Österreich nicht oder nicht im erforderlichen Umfang abrufbar seien. Daher würden als Werkunternehmer unter anderen die M und die N als Sublieferanten in die Projektrealisierung eingebunden.

M habe den Hauptsitz in Y, verfüge jedoch in Österreich über eine im Firmenbuch eingetragene Niederlassung in A. Die M sei in Österreich steuerlich vertreten, die Lohnverrechnung erfolge für die Mitarbeiter in Österreich.

Die N habe den Hauptsitz in der Slowakei.

Mit beiden Unternehmen schließe die BF Werk-und Werklieferungsverträge ab. Auf Basis dieser Verträge erfolge die Abarbeitung der einzelnen Aufträge. Die BF stelle den Werkauftragnehmern für die Fertigung **Konstruktionszeichnungen** zur Verfügung. Dies sei erforderlich, weil alle Bauteilen immer individuelle Maßanfertigungen darstellten.

Bis ca. 2015 sei das Rohmaterial durch die BF auf die jeweilige Baustelle geliefert worden. Anschließend sei die Vormontage durch die Sublieferanten auf der Baustelle erfolgt. Aufgrund von Unwägbarkeiten auf den Baustellen (Wetterbedingungen, Termin-und Qualitätssicherung, wachsende Bauteilgrößen etc.) sowie aus Kostengründen (im Zusammenhang mit den Kosten für Sondertransporte) habe die BF dieses System geändert. Die Vormontage der Teile sei daher in die Hallen der BF in B verlegt worden.

Das **Rohmaterial** werde ebenfalls aus Kosten-und Termingründen von der BF **bereitgestellt**. Es handle sich jeweils um Sondermaterialien, welche von der BF in größeren Mengen beschafft werden würden und welche lange Lieferzeiten aufwiesen. Kein Subunternehmer würde zudem die benötigten Materialien zu den Preisen bekommen wie die BF.

Klargestellt werden müsse, dass die Werkunternehmer für ihre Werke **hafteten** und allfällige Schäden auf ihre Kosten zu beheben seien. Jede Tätigkeit der einzelnen Werkunternehmer sei genau nachvollziehbar dokumentiert. Anhand der vorhandenen Isometrie und der Fertigungsdokumente könne festgestellt werden, welche Person welche Arbeitsschritte ausgeführt habe.

Die **Qualitätskontrolle** erfolge nach Fertigstellung des Werks durch Mitarbeiter der BF. Werde im Rahmen der Qualitätskontrolle ein Mangel festgestellt, müsse dieser von den Werkunternehmern auf eigene Kosten behoben werden.

Zu bemängeln sei, dass die GPLA-Prüfung nur jene Argumente aus den von der Finanzpolizei erstellten Protokollen übernommen habe, die die Ansicht stützten, dass Arbeitskräfteüberlassung vorliege.

Zur rechtlichen Würdigung

Diesbezüglich hält die BF fest, dass **Zeichnungen und Unterlagen** für die Fertigung immer den Zulieferern zur Verfügung gestellt werden würden. Diese Vorgangsweise sei typisch für den von der BF ausgeübten Geschäftszweig, da es sich - wie bereits oben ausgeführt - bei allen Arbeiten maßgeschneiderte Werke handle. Ohne Zeichnungen wäre eine Fertigung der Werke nicht möglich.

Es sei unrichtig, dass die BF willkürlich entscheide, zu welchem Zeitpunkt Arbeiten durchgeführt werden müssten. Sowohl mit M als auch mit N habe die BF jeweils Werkverträge abgeschlossen. In diesen Werkverträgen sei der Termin für die Fertigstellung des Werkes jeweils genau definiert. Bis zu dieser Terminisierung habe der Werkunternehmer das Werk zu fertigen. Hier werde von der BF nicht eingegriffen.

Es entspreche nicht den Tatsachen, dass die Arbeitnehmer der M und der N die **Arbeitszeiten** mittels Chipkarte erfassen müssten. Es sei für die Mitarbeiter der M und der N nur mit der Chipkarte möglich, auf das Werksgelände zu kommen (Drehkreuz). Die Erfassung mittels Chipkarten erfolge ausschließlich aus sicherheitstechnischen Überlegungen, damit die BF wisse, wer auf dem Werksgelände sei. Auch Besucher des Werkes würden registriert. Dies sei notwendig, damit im Falle eines Zwischenfalls bekannt sei, wie viele Personen sich am Werksgelände befänden. Darüber hinaus bestehe die Möglichkeit mit der Chipkarte den Kaffeeautomaten zu bedienen bzw. in der Kantine etwas zu konsumieren, da dies mit Bargeld nicht möglich sei.

Die Aufzeichnungen der Arbeitszeiten der Mitarbeiter von M und N erfolge in Papierform durch die jeweiligen Vorarbeiter (siehe dazu die Protokolle der Finanzpolizei). Die Arbeitszeiten der Mitarbeiter von M und N seien für die BF nicht relevant. Sowohl Arbeits- als auch Pausenzeiten könnten von den Mitarbeitern M und der N frei gewählt werden. Es entspreche auch nicht den Tatsachen, dass diese Zeiten von der BF vorgegeben werden würden. Die M und der N müssten sich lediglich an die allgemeinen Betriebszeiten des Werkes halten. Innerhalb dieser Zeiten könnten sich die Dienstnehmer frei in den jeweils vorgesehenen Räumlichkeiten bewegen.

Es sei auch unrichtig, dass die Mitarbeiter der M und der N der **Aufsicht** der BF unterlägen. Dies erweise sich allein schon aus sprachlichen Gründen als unmöglich, da nur die Vorarbeiter der M und der N der deutschen Sprache mächtig seien. Die Mitarbeiter der M und der N würden ausschließlich von den Vorarbeitern dieser Unternehmer eingeteilt werden und unterlägen auch nur den Weisungen dieser Personen. Die Feststellung, dass die Mitarbeiter der Werkunternehmer der Dienst- und Fachaufsicht der BF unterlägen, sei somit schlicht falsch.

Unrichtig sei auch, dass die hergestellten Werke nicht **gewährleistungsfähig** wären. Sämtliche Zulieferer hafteten für die ordnungsgemäße Erbringung ihres Werkes und würden für allfällige Schäden auch in Haftung genommen werden. Jedes Werke sei klar abgrenzbar. Dies ergebe sich im Einzelnen aus den Leistungsbeschreibungen, die Bestandteil der Werkverträge seien. Das unterscheidbare Werk bestehe in den durchzuführenden Arbeiten (Herstellen von Bauteilen oder Baugruppen), wobei die Leistungen auch zum heutigen Tag noch vorhanden seien und an Ort und Stelle identifiziert werden könnten. Der Schluss der Behörde, dass bloße Arbeitsschritte abgearbeitet werden würden, sei somit schlichtweg falsch.

Die BF hafte zwar als „Generalauftragnehmer“ gegenüber dem Endkunden für das gesamte Werk. Im Innenverhältnis hafte jedoch jeder Zulieferer für sein Werk selbst. Diese im Wirtschaftsleben übliche Vorgangsweise stelle denen in der Praxis gängigen Normalfall dar. Daher seien von der M und der N auch Haftpflichtversicherungen abgeschlossen worden. Dies wäre bei einer reinen Arbeitskräfteüberlassung nicht erforderlich.

Der Umstand, dass Material und Werkzeug teilweise von der BF als Auftraggeber bereitgestellt werde, vermöge an der Qualifikation der Verträge als Werkvertrag nichts zu ändern. Es entspreche gerade dem Wesen des Werkvertrages, dass der Werkbesteller (BF) als Auftraggeber das Material (den „Stoff“) bereitstelle und die Werkunternehmer (M und N) als Auftragnehmer daraus das Werk herstellten. Mit ihrer Beurteilung verkenne die Behörde wesentliche Grundsätze der Rechtsordnung, namentlich des allgemeinen Zivilrechts. Im Sinne der Einheitlichkeit der Rechtsanwendung sei die Beachtung auch dieser Grundsätze geboten.

Weiters müsse erwähnt werden, dass die M und der N ihren Mitarbeitern die gesamte Arbeitskleidung, die Sicherheitsvorkehrungen sowie den Betriebsarzt unabhängig von der BF zur Verfügung stelle, also eigene Sicherheitsfachkräfte und Betriebsärzte beauftrage, welche ausschließlich diese Unternehmen beraten und betreuen würden (dies ist bei Arbeitskräfteüberlassung nicht der Fall).

Selbst wenn eine Arbeitskräfteüberlassung nach dem AÜG vorliegen sollte, was nach dem Erachten der BF aufgrund der EuGH-Rechtsprechung Vicoplus u.a. und Martin Meat nicht zutreffen könne, sei zu berücksichtigen, dass sich der Begriff der Arbeitskräfteüberlassung im EStG nicht mit jenem im AÜG decke (VwGH 96/14/0126; VwGH 2009/15/0174).

Gemäß Judikatur und Literatur komme es gemäß dem EStG nur dann zum Einbehalt von Abzugsteuern, wenn ein Unternehmer (Besteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stelle, ohne dass zwischen dem Gesteller und den Arbeitnehmern des Bestellers ein Dienstverhältnis begründet werde. Beim Gestellungsvertrag handle es sich um eine eigene Art vom Vertrag, wobei die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft Vertragsgegenstand sei. Der Besteller hafte lediglich für die Qualifikation der Arbeitskraft. Außerdem müsse laut Judikatur und Literatur der überlassene Mitarbeiter der Dienst- und Fachaufsicht des Gestellungsnehmers unterstellt sein. Lagen diese Voraussetzungen vor, so seien Abzugsteuern einzubehalten bzw. vorzuschreiben.

Genau diese Faktoren trafen im Verhältnis von der BF mit M und der N nicht zu. Gegenstand des Vertrages sei stets die Herstellung eines Werkes und hafteten M und der N nicht für die Qualifikation der Mitarbeiter sondern für die Qualität des Werkes. Weiters treffe es auch nicht zu, dass die Mitarbeiter von M und N der Dienst- und Fachaufsicht der BF unterlägen (siehe Ausführungen oben). Somit sei aus Sicht der BF keinesfalls Abzugsteuer vorzuschreiben.

Abschließend werde noch angemerkt, dass der EuGH in seiner Rechtsprechung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten (EuGH 18.6.2015, C-586/13) festgehalten habe, dass bei der Prüfung, ob Arbeitskräfteüberlassung vorliegt oder nicht, die folgenden Merkmale als relevant erachte:

(1) Hinsichtlich der Frage, ob das wesentliche Merkmal einer Vertragsbeziehung in der Arbeitskräfteüberlassung bestehe habe der EuGH ausgeführt:

- Wenn die Folgen der Erbringung einer nicht vertragsgemäßen Leistung vom Dienstleistungserbringer getragen werden müssten, sei es grundsätzlich weniger wahrscheinlich, dass es sich um eine Arbeitskräfteüberlassung handle.
Wie bereits oben erwähnt, hafteten M und N für ihre erbrachten Werke.
- Wenn der Dienstleistungserbringer die Zahl der Arbeitnehmer frei bestimmen könne, deren Entsendung er für sachgerecht halte, spreche dies ebenfalls dafür, dass keine Arbeitskräftegestellung vorliegt.
Die BF habe keinerlei Einfluss darauf, wie viele Leute M und N zu Erbringung ihrer Werke einsetzten.
- Kein sachgerechter Hinweis für die Beurteilung, ob Arbeitskräfteüberlassung vorliegt oder nicht sei in dem Umstand zu erkennen, ob Räumlichkeiten und Maschinen durch den Dienstleistungserbringer vom Dienstleistungsempfänger angemietet werden würden.

(2) Für die Frage, ob der Auftragnehmer seine Aufgaben unter der Aufsicht und Leitung des Auftraggebers wahrnehme, sei zwischen Beaufsichtigung und Leitung der Arbeitnehmer einerseits und der Durchführung von Überprüfungen der ordnungsgemäßen Erfüllung des Werkvertrags andererseits zu unterscheiden.

Bei der Ausführung von Werkverträgen sei es nämlich üblich, dass der Kunde überprüfe, ob die Leistung vertragsmäßig erbracht werde. Im Übrigen könne der Kunde bei der Erbringung von Werkleistungen den Arbeitnehmern des Leistungserbringers bestimmte allgemeine Anweisungen erteilen, ohne dass damit in Bezug auf diese Arbeitnehmer die Ausübung einer Leitung- und Aufsichtsbefugnis verbunden sei.

Eine entsprechende Qualitätskontrolle, wie von der BF durchgeführt, sei im Zusammenhang mit der Prüfung der vertragsmäßigen Leistung geradezu unentbehrlich. Die Leistungserbringung erfolge in Stufen, jeder Lieferant hafte für sein Gewerk, die BF hafte nach den strengen Regeln des Eurocodes für das Gesamtwerk.

Für den Fall, dass die Behörde trotz der oben angeführten Ausführungen dennoch die Ansicht vertreten solle, es würde eine Arbeitskräfteüberlassung im Sinne des EStG vorliegen, werde nochmals auf die EuGH-Rechtsprechung C-53/13 und C-80/13, Strojirny Prostejov und ACO Industries Tabor hingewiesen. Aus diesen Judikaten gehe hervor, dass dann, wenn ein ausländische Arbeitskräfteüberlasser die „Hereingestellung“ unter Einschaltung einer inländischen Zweigniederlassung vornehme, die Haftungsinanspruchnahme des inländischen Beschäftigers der Dienstleistungsfreiheit widerspreche und somit EU - widrig sei. Auch unter diesem Gesichtspunkt erweise sich die Vorschreibung der Abzugsteuer betreffend die M jedenfalls als rechtswidrig.

Zusammenfassend könne somit festgehalten werden, dass aufgrund der oben angeführten Ausführungen

- sowohl M und N im Rahmen eines Werkvertrages für die BF tätig geworden seien und jeweils ein vom Hauptwerk abgrenzbares Werk erbracht hätten
- die Mitarbeiter der Subunternehmer nicht der Dienst- und Fachaufsicht der BF unterlägen und
- die Subunternehmer für das erbrachte Werk hafteten.

Die BF beantrage daher, von der Haftungsinanspruchnahme abzusehen.

BESCHWERDEVORENTSCHEIDUNG

Das Finanzamt wies die Beschwerde ab.

Zur Begründung folgendes ausgeführt:

"Gemäß § 98 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung, und zwar

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

§ 99 Abs. 1 Z. 5 leg. cit. normiert bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung eine Abzugspflicht, wobei der Schuldner der Einkünfte (also der Gestellungsnehmer) für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge haftet.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, liegt eine Gestellung von Arbeitskräften vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird. Die Rechte und Pflichten aus dem Dienstvertrag, die Lohnzahlung und -verrechnung sowie die Verantwortung für die Sozialversicherungsbelange des Arbeitnehmers liegen dabei typischerweise weiter beim Gesteller (VwGH 23. 0 1. 2013,2 1009/15/0174). Entscheidend für die Beurteilung und Einstufung des Sachverhaltes sind die steuerlich maßgeblichen Kriterien und nicht die Bestimmungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG).

Wie der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls ausgesprochen hat, ist bei der Prüfung des Vertragscharakters zu beachten, dass gem. § 21 BAO im Steuerrecht nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend ist. Dabei sind alle Umstände maßgeblich, die die Vertragsbeziehung zwischen den beteiligten Unternehmen charakterisieren (vgl. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; 20.12.2000, 99/13/0223; 19.09.2007, 2007/13/0071; 29.01.2009, 2007/09/0341).

Gegenständlich beauftragte die BF (Auftraggeberin, kurz AG) mittels (überwiegend inhaltlich identer) Werkverträge die M mit Sitz in Y und die N mit Sitz in der Slowakei (Auftragnehmerinnen, kurz AN) mit der Herstellung von Stahlbauteilen und Stützkonstruktionen bzw. von Rohrleitungen und Druckbauteilen nach von der BF vorgegebenen Plänen. Die AN führten die ihnen übertragenen Arbeiten größtenteils in den Fabrikationshallen der Bf. und auch als Montagearbeiten auf Baustellen aus.

Entsprechend den jeweils beigeschlossenen Leistungsbeschreibungen verpflichtet sich die BF, für die Durchführung der Auftragsarbeiten den AN die gesamte Infrastruktur, die Energieversorgung und das Material kostenlos zur Verfügung zu stellen und die erforderlichen Sach- und Haftpflichtversicherungen für die Arbeitsstelle und die in Arbeit befindlichen Anlagen mit Ausnahme der Versicherung für die Folgen der persönlichen Haftpflicht für die Arbeiter der AN, zu decken.

Die AN verpflichten sich vertraglich, die Montageleistungen qualitativ einwandfrei, fach-, sach- und zeitgerecht auszuführen und sicherzustellen, dass das Personal über ausgezeichnete Schweißkenntnisse verfügt.

Des Weiteren ist in den Leistungsbeschreibungen festgehalten, dass die örtlichen Montageleiter der AN verpflichtet sind, laufende Arbeitsberichte zu führen und die geltenden Sicherheits-, Werks- und Baustellenvorschriften zu beachten.

Die Vergütungen für die Werksleistungen werden als Festpreise vereinbart und haben Zahlungen nach Rechnungslegung auf Basis des Arbeitsfortschrittsprotokolls zu erfolgen.

Vereinbart wird auch, dass der Name jener Ansprechperson, die seitens des AN für die Projektabwicklung zuständig ist, dem AG namentlich genannt werden müsse, nur mit dessen ausdrücklicher Zustimmung ausgewechselt werden dürfe und dem AG ein Verzeichnis des eingesetzten Personals zur Verfügung zu stellen sei. Und darüber hinaus, dass sämtliche Fehler mit dem AG zu behandeln und die geeigneten Maßnahmen gemeinsam festzulegen seien.

Bei diversen Einvernahmen der FINPOL von Arbeitnehmern einerseits der BF und andererseits der AN wurden im Wesentlichen diesbezügliche (größtenteils) deckungsgleiche Aussagen niederschriftlich festgehalten.

All diese Vereinbarungen und Feststellungen führen zu dem Schluss, dass die AN nur dafür haftet haben, dass ihre Arbeiter über die nötige Qualifikation verfügen und dass die Arbeiter in einen fortschreitenden Produktionsprozess eingebunden und organisatorisch in den Betrieb der Bf. eingegliedert waren.

Daran ändert der Umstand, dass sie eigene Vorarbeiter hatten, nichts. Diese waren ihrerseits den Weisungen der BF unterstellt und bildeten ein Bindeglied zwischen dem AG und den Arbeitern der AN, was schon die sprachliche Verständigung erforderte.

Aufgrund der Tatsache, dass die BF bei festgestellten Mängeln allfällige Verbesserungsaufträge an die AN erteilte, ist noch nicht die für einen Werkvertrag sprechende Gewährleistung erfüllt.

Für das Werk haftet gegenüber dem Endkunden (Dritten) letztlich die Bf. Diese hat auch, wie oben ausgeführt, die erforderlichen Sach- und Haftpflichtversicherungen für die in Arbeit befindlichen Anlagen zu decken, während sich die AN lediglich verpflichten, Haftpflichtversicherungen für allfällige Sach- und Personenschäden ihrer Arbeiter abzuschließen. Es gibt auch keinerlei Hinweise darauf, dass die AN tatsächlich für eine Gewährleistung in Anspruch genommen worden wären.

Damit liege die Haftung und das wirtschaftliche Risiko bei der Bf.

Weder die vertraglichen Grundlagen bzw. Abrechnungen noch die Aussagen bei den Einvernahmen sprechen dafür, dass von den AN eigenständige und gewährleistungsfähige Werke erbracht worden wären. Vielmehr handelte es sich um den kontinuierlichen Einsatz der

ausländischen Arbeiter für gattungsmäßig (allgemein) umschriebene Leistungen, welche im Zuge der Tätigkeit durch Weisungen des Auftraggebers näher definiert wurden.

Bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes und Gewichtung aller entscheidungsrelevanten Indizien überwiegen daher bei Weitem die für die Annahme einer Arbeitskräftegestellung im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 5 EStG erforderlichen Kriterien.

Die Bf. bringt auch vor, dass es EUGH-rechtswidrig sei, den inländischen Beschäftigten zur Haftung der Abzugsteuer heranzuziehen, wenn die „Hereingestellung“ des ausländischen Arbeitskräfteüberlassers unter Einschaltung einer inländischen Zweigniederlassung erfolge. Unter diesem Gesichtspunkt sei die Vorschreibung von Abzugsteuer betreffend die M jedenfalls rechtswidrig.

Gegenständlich erfolgt jedoch die Gestellung nicht unter Einschaltung einer inländischen Zweigniederlassung und es ist nicht davon auszugehen, dass die M im Zusammenhang mit dem Auftragsverhältnis zur BF in Österreich eine Betriebsstätte begründet hat. Sämtliche Verträge und Verrechnungen erfolgten unmittelbar zwischen der BF und der M in Y ohne Zwischenschaltung der Zweigniederlassung, weshalb dieses Argument der Bf. ins Leere geht."

ERKENNTNISSE des LANDESVERWALTUNGSGERICHTES KÄRNTEN wegen behaupteter Verletzungen des Arbeitsvertragsrechts – Anpassungsgesetzes

1.) Erkenntnis vom 20. April 2017, Zlgr

Mit diesem Erkenntnis gab das Verwaltungsgericht einer von Ü gegen ein Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft G wegen Verwaltungsübertretung gemäß § 57i Abs. 4 Z 2 iVm § 7d Abs. 2 AVRAG erhobenen Beschwerde Folge, hob das angefochtene Straferkenntnis auf und stellte das Strafverfahren ein. Ü war als Geschäftsführer der N die angesprochene Verwaltungsübertretung zur Last gelegt worden, weil der wahre wirtschaftliche Gehalt von zwischen der BF und N unter der Bezeichnung "Werkverträge" (vgl zu diesen noch im Erwägungsteil) geschlossenen Vereinbarung nicht in der Erfüllung von Werkverträgen, sondern in der Überlassung von Arbeitskräften gelegen gewesen sei. Das Landesverwaltungsgericht teilte die Ansicht der Bezirkshauptmannschaft G nicht.

2.) Erkenntnis vom 20. April 2017, Zl. hr

Mit diesem Erkenntnis gab das Verwaltungsgericht einer von Ö als Geschäftsführerin der N gegen ein (wegen des gleichen Sachverhaltes wie oben unter Punkt 1. angesprochen) ergangenes Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft G erhobenen Beschwerde ebenfalls Folge, hob das angefochtene Straferkenntnis auf und stellte das Strafverfahren ein.

3.) Erkenntnis vom 01.April 2019, Zl. ir

Mit diesem Erkenntnis wies das Verwaltungsgericht eine Beschwerde des Finanzamtes Klagenfurt gegen einen Bescheid der Bezirkshauptmannschaft G, mit dem ein Verwaltungsstrafverfahren gegen Ä wegen des Verdachtes von Verwaltungsübertretungen nach dem Arbeitsvertragsrechts – Anpassungsgesetz eingestellt worden ist, ab.

Ä war als Geschäftsführer der M zur Last gelegt worden, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt von zwischen der BF und M unter der Bezeichnung "Werkverträge" " (vgl zu diesen ebenso noch im Erwägungsteil) geschlossenen Vereinbarung sehr wohl in der Erfüllung von Werkverträgen, und nicht – wie vom Finanzamt beanstandet - in der Überlassung von Arbeitskräften gelegen gewesen sei. Das Landesverwaltungsgericht teilte diesfalls die Ansicht der Bezirkshauptmannschaft G.

VORLAGEANTRAG

In diesem erstattete die BF kein weiteres Vorbringen.

VORLAGEBERICHT

Das Finanzamt beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, verwies auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung und ergänzte zu den vorgelegten Erkenntnissen des Landesverwaltungsgerichtes. Laut Judikatur sei für die Beantwortung der Frage, ob Arbeitskräfteüberlassung oder Werkvertrag vorliege, nicht die Bestimmungen des AÜG entscheidend.

Vielmehr sei im Steuerrecht bei der Prüfung des Vertragscharakters zu beachten, dass gemäß § 21 BAO, der wahre wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend sei: Für die Beurteilung der strittigen Leistungsbeziehung erweise sich nicht die vertragliche Abmachung als maßgeblich, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit.

Ergänzender SCHRIFTSATZ der BF vom 13.12.2017 zum Vorlageantrag

In diesem Schriftsatz werden wiederum die vom Finanzamt der Beschwerdevorentscheidung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen beanstandet. Diese entsprächen nicht dem tatsächlichen Geschehen.

Grundlage für die Zusammenarbeit zwischen der BF einerseits und der M bzw. der N andererseits seien geschlossene Werkverträge.

Diesen Werkverträgen definierten den zeitlichen Ablauf und darauf aufbauend würden von der M bzw. von der N die notwendigen Ressourcen entsprechend geplant und eingesetzt. Das Festlegen eines zeitlichen Ablaufs sei schon deshalb notwendig, da die BF innerhalb gewisser Fristen liefern müsse, weil andernfalls Pönalansprüche entstünden.

Selbstverständlich würden in einem Werkvertrag die genauen Tätigkeiten und Qualifikationen im allgemeinen festgelegt werden, um sicherzustellen, dass die Arbeiten den Qualitätsanforderungen entsprächen. Dies sei auch notwendig, um allfällige Gewährleistungsansprüche gegenüber der M bzw. der N geltend machen zu können.

Es entspreche nicht der Wahrheit, dass Mitarbeiter der M bzw. der N der Aufsicht der BF unterlägen. Lediglich die Qualitätsprüfung nach Fertigstellung des Werkes durch die M bzw. die N erfolge durch die BF. Dies sei kein Indiz für Arbeitskräfteüberlassung. Auf die bisherigen Ausführungen sowie die Entscheidung des VwGH vom 22.8.2017, Ra 2017/11/0068 werde verwiesen.

Mitarbeiter der M bzw. die N arbeiteten auch nicht gemeinsam mit Mitarbeitern von der BF und würden auch von dieser nicht eingeteilt.

Die Verteilung der Arbeiten erfolge (durch Vorarbeiter) der M bzw. die N selbst. Diese entschieden auch, wie viele Mitarbeiter eingesetzt werden würden.

M bzw. die N hafteten auch für die von ihnen erbrachten Leistungen. Dafür seien entsprechende Haftpflichtversicherungen abgeschlossen worden. M bzw. die N müssten zudem fehlerhafte Leistungen umgehend auf eigene Rechnung beheben.

Die abgeschlossenen Werkverträge seien immer ergebnisorientiert gewesen und hätten nie die Überlassung von Arbeitskräften zum Gegenstand gehabt.

Der Judikatur des VwGH (beispielsweise Erkenntnis vom 22.8.2017, Ra 2017/11/0068) und des EuGH folgend liege im gegenständlichen Fall jedenfalls **keine** Arbeitskräfteüberlassung vor, da,

1. Gegenstand der Verträge die Herstellung eines Werkes sei,
2. die M und die N für die Herstellung des Werkes hafteten und auch eine entsprechende Versicherung abgeschlossen worden seien und
3. die Mitarbeiter der M und der N nicht unter der Aufsicht und Leitung der BF stünden (was schon aufgrund der sprachlichen Gegebenheiten nicht möglich sei).

Die BF begehre daher der Beschwerde Folge zu geben.

VORHALT des BUNDESFINANZGERICHTES an das FINANZAMT vom 06.02.2020

Dem Finanzamt wurde (per E-Mail) vorgehalten, dass sich die Vorgangsweise des Finanzamtes auf zwischen der BF einerseits und der M und die N andererseits auf im Jahre 2016 geschlossene Verträge, im Jahr 2016 vorgenommene Augenscheine und im Jahr 2016 getätigte Zeugeneinvernahmen gründe.

VORHALTSBEANTWORTUNG durch das FINANZAMT vom 09. März 2020

Das Finanzamt räumte ein, dass der streitgegenständlichen Abzugsteuervorschreibung (für die Jahre 2014 bis 2015) Verträge und FINPOL-Feststellungen aus dem Jahr 2016 zu Grunde gelegt worden seien, da die FINPOL eben in diesem Jahr die Erhebungen gepflogen habe.

Aufgrund von der FINPOL angefertigter Niederschriften sei die Abgabenbehörde jedoch davon ausgegangen, dass die sich daraus ergebende Sachverhalte auch in den Prüfungsjahren 2013 bis 2015 gleichermaßen verwirklicht worden seien.

ÜBER DIE BESCHWERDE WURDE ERWÖGEN:

RECHTSLAGE

Gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 KStG 1988 sind Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 beschränkt steuerpflichtig. Als Körperschaften gelten nach § 1 Abs. 3 Z. 1 lit a) KStG 1988 Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind, wie die M und die N.

Nach § 21 Abs. 1 Z. 1 KStG erstreckt sich die Steuerpflicht auf Einkünfte im Sinne des § 98 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z. 3 2. Fall 2. Teilstrich EStG 1988 unterliegen der Steuerpflicht Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung.

Die Steuer wird diesfalls nach § 99 Abs. 1 Z. 5 EStG durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer).

Der Abzugsteuer unterliegt nach § 99 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen). Die Abzugsteuer beträgt bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften nach § 100 Abs. 1 EStG 1988 20%. Gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 ist der Empfänger der Einkünfte der Schuldner der Abzugsteuer. Der Schuldner dieser Einkünfte (d.i. im gegenständlichen Fall die BF) haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe jüngst den Beschluss vom 24.09.2020, Ra 2010/15/0056, Rz 24), dass "eine Gestellung von Arbeitskräften" vorliegt, 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. Der Gesteller haftet nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung (vgl. VwGH 27.9.2000, 96/14/0126, VwSlg. 7545/F; 23.1.2013, 2009/15/0174, VwSlg. 8778/F; vgl. auch Ludwig in Doralt et al., EStG15, § 98 Tz 56)".

Der Gesteller schuldet kein Werk. Das Gefahrenrisiko liegt – im Gegensatz zum Werkvertrag – ausschließlich beim Gestellungsnehmer (VwGH, 31.02.2013, 2009/15/0175). Die Arbeiten werden unter der Leitung und Verantwortung des Gestellungsnehmers durchgeführt. Bei der Prüfung des Vertragscharakters ist zu beachten, dass gemäß § 21 BAO im Steuerrecht nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend ist. In dieser Umschreibung liegen die steuerlich maßgeblichen Kriterien, nicht jedoch in den Bestimmungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (VwGH, 27.09.2000, 96/14/0124).

Zudem hat mittlerweile der Verwaltungsgerichtshof (siehe das Erkenntnis vom 22.08.2017, Ra 2017/11/0068, Rz. 29) ausgeführt, dass die Erfüllung der von § 4 des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes normierten Kriterien aus unionsrechtlicher Sicht nach aktueller Judikatur des EuGH im Urteil vom 18. Juni 2015 "Martin Meat" (C-586/13) keine ausreichenden Abgrenzungskriterien darstellen.

Im obigen Erkenntnis bezieht sich der VwGH auf EuGH-Rechtsprechung und übernimmt die Ansicht, dass das etwa die Beistellung des Materials oder der Werkzeuge nicht mehr als wesentlich angeführt wird (vgl. Stephan Haas & SWK Nummer 31.2.2017, Seite 1301 ff).

SACHVERHALT, BEWEISWÜRDIGUNG und FOLGERUNGEN

An der oben dargestellten Rechtslage ist der vorliegendenfalls verwirklichte Sachverhalt zu messen.

Das Bundesfinanzgericht geht diesbezüglich – ebenso wie das Finanzamt – davon aus, dass die im Zuge der finanzpolizeilichen Erhebungen zu den Verwaltungsakten genommenen Verträge sowie die Inhalte der von Organen der Finanzpolizei aufgenommenen Niederschriften (siehe Ausführungen des Finanzamtes in der Vorhaltsbeantwortung vom 09. März 2020) auch die Gegebenheiten der Streitjahre widerspiegeln und legt seiner Entscheidung den sich daraus ergebenden Sachverhalt zu Grunde.

Übereinstimmung besteht zwischen den Streitparteien bzw. ergibt sich aus der Aktenlage unstrittig:

Wie bereits eingangs angeführt, stellt die BF u.a. Stahlbauteile und Stützkonstruktionen sowie Druckgeräte und Kühlschirme für Biomasseheizkraftwerke her. Die BF bedient sich Subunternehmer, u.a. der M und der N. Die M und der N erbringen Arbeiten nach von der BF vorgegebenen Plänen in Fabrikationshallen am Betriebsgelände der BF oder auf Baustellen der BF. Die M und der N setzten ihrerseits für die Leistungserbringung Y bzw. Slowaken ein mit denen die M und der N Dienstverträge abgeschlossen haben bzw. die als Dienstnehmer der N anzusehen sind.

Zwischen der BF einerseits und der M und der N andererseits wurden bezüglich der zu erbringenden Leistungen Verträge jeweils mit der Bezeichnung "Werkvertrag" abgeschlossen.

Der wesentliche Inhalt dieser Verträge ist Folgender (siehe repräsentativ beispielsweise die nachstehenden Verträge):

VERTRAG vom 21.04.2016 zwischen der BF als Auftraggeberin (AG) und der M als Auftragnehmerin (AN)

"Artikel 1. Gegenstand des Vertrages

Die Auftraggeberin beauftragt die M mit Herstellung und Montage von Druckgeräten einschließlich Oberflächenbeschichtung laut beiliegender Leistungsbeschreibung zu Werkvertrag: - Projekt

„21 3360 m, RGK A2“

Alle Leistungen sind im beigelegten Leistungsbeschreibung detailliert beschrieben. Dieses Angebot wurde laut vorgelegten Zeichnungen und Ausführungsplänen Plänen erstellt diese sind Bestandteil des Vertrages.

Die Arbeitsausführung wird von M in alleiniger Eigenverantwortung (Erfolgshaftung) übernommen.

Art 2. Verpflichtungen des AG:

1. Ausführung-bzw. Montageort ist:

BF

Werk B

B

2. Die Beistellung für die Arbeiten erforderlichen Werkstatträume, sowie Aufenthalts-Garderoben und Waschräume seitens AG ist kostenlos.

3. Die Beistellung von Kraftstrom mit Anschlüssen, Beleuchtung, Gas, Sauerstoff, Wasser sowie Gestellung der für die Unfallverhütung erforderlichen Einrichtungen ist kostenlos.

4. Die Deckung erforderlichen Sach-und Haftpflichtversicherungen für die Arbeitsstelle einschließlich der in Arbeit befindlichen Anlage mit Ausnahme der Versicherung für die Folgen der persönlichen Haftpflicht der M Arbeitnehmer.

Artikel 3. Verpflichtungen der M:

M übernimmt folgende Verpflichtungen:

1. Das/die Werk-/Montageleistungen qualitativ einwandfrei, fach-und sachgerecht sowie zeitgerecht auszuführen. Der Arbeitnehmer von M werden ausschließlich von dessen Führungspersonal fachlich geführt und überwacht.

2. Die für die Ausführung der Leistungen vorgesehen Werkzeug und Geräte sollen in einwandfreiem Zustand angeliefert werden.

3. Die fertig gestellten Arbeiten von der Auftraggeberin abnehmen zu lassen und dabei festgestellte Mängel auf Ihre Kosten in kürzester Zeit zu beseitigen 4. Der örtlichen Montageleiter von M ist verpflichtet, den Arbeitsbericht (Leistungsaufnahme) zu führen, wobei einzutragen ist:

a) Beschreibung und Umfang der im Rahmen des Werkvertrags durchgeführten Arbeiten nach Stückzahl, Aufmaß u.a.

b) Besondere Ereignisse (höherer Gewalt, Ausfälle der Antriebsenergie und Wartezeiten aus anderen Gründen u.ä.)

c) Sofern einer der Unterzeichneten mit dem Inhalt nicht einverstanden ist, hat er seine abweichende Ansicht im Arbeitsbericht schriftlich niederzulegen.

5. M wird die für die auszuführenden Arbeiten geltenden Vorschriften insbesondere Sicherheitsvorschriften sowie etwaige besondere Werks- und Baustellenvorschriften beachten und übernimmt für schuldhaften Verstoß dagegen die Haftung.

6. Die zur Fertigung gestellten Zeichnungen und Unterlagen einer Auftraggeberin nach Ausführung des/der Werk-/Montageleistungen zurückgegeben.

7. Für die Erteilung der Genehmigung zum Betreten der Werksanlagen der Auftraggeberin wird M vor Beginn der Arbeiten Verzeichnis des eingesetzten Personals mit den erforderlichen Daten zur Verfügung stellen.

8. Der AN erklärt ausdrücklich, dass die von ihm auf den Baustellen eingesetzten Mitarbeiter sozial-, kranken- und unfallversichert sind und die notwendigen Arbeit- und aufenthaltsrechtlichen Voraussetzungen gegeben sind.

Der Nachweis hierüber ist vor Montagebeginn zu erbringen.

Artikel 4. Termine und Arbeitszeit:

Ausführungstermine: Voraussichtlicher Beginn: 22. 4. 2016
voraussichtliches Ende: 01.07.2016

Die Arbeiten sind von M nach dem vereinbarten Zeitplan termingerecht auszuführen.

Artikel 5. Gewährleistung:

Für den Umfang der Gewährleistungspflicht gelten die gesetzlichen Vorschriften, soweit keine abweichende Regelung getroffen ist. Im Übrigen haftet M für alle Schäden, die durch ihr Personal verursacht werden. Der AN ist verpflichtet, eine Haftpflichtversicherung mit einer Mindestdeckungssumme von Euro 500.000 für Personenschäden

und von Euro 500.000 für Sachschäden abzuschließen. Die Versicherungsfall Lieferung nachzuweisen.

Artikel 6. Werkvergütung und Zahlungsbedingungen:

Der Gesamtpreis für die im Atrikel 1. beschriebene Werkleistung beträgt:

Euro 44.000

die Vergütung wird dem Festpreis gemäß Ihrem Angebot und den tatsächlich ausgeführten und von der Auftraggeberin abgenommenen Leistungen berechnet. Es erfolgen Zahlungen, deren Höhe sich nach dem jeweiligen Umfang der tatsächlich erbrachten Leistungen richtet. M erstellt auf der Basis eines von beiden Vertragspartnern zu unterzeichnenden monatlichen Arbeitsfortschrittsprotokolls, in dem die jeweiligen Leistungen aufgeführt sind, eine nachprüfungsfähige Rechnung. Die Zahlung erfolgt binnen 30 Tagen netto nach Rechnungserhalt, zuzüglich eventuell Verspätungen bedingt durch unsere Zahlungstag am Montag und Donnerstag.

Die oben angeführten Preise verstehen sich zzgl. 20 % Mehrwertsteuer.

Dem angeführten war Vertrag ist eine **Leistungsbeschreibung** angefügt, der unter anderen Folgendes zu entnehmen ist:

"... Der Vertrag ist ein pauschaler Auftrag und inkludiert alle Prüfungen und Abnahmekosten, weil ich aus den Unterlagen hervorgehen und/oder ob Vorschriften erforderlich sind.

- ...
- Sämtliche Schweißung sind von geprüften Schweißern auszuführen, in den Schweiß machen zu dokumentieren und durch geeignete Maßnahmen (formieren) oder entsprechende Nachbehandlungen, Zunder- und Oxidationsfrei auszuführen. Es dürfen keine Ahnung „Verfärbungen“ vorhanden sein.
- Beschädigte und veränderte Oberfläche sind durch Nachbesserungen wiederherzustellen.
- Sämtliche Fehler unabhängig des Ursprungs sind mit dem AG zu behandeln und die geeigneten Maßnahmen gemeinsam festzulegen. Über sämtliche Fehler der Probleme ist ein schriftliches Protokoll zu führen, welches den Fehler beschreibt und die Folgenmaßnahmen festhält."

Betreffend die konkrete Leistungsbeschreibung wird auf von der BF der M übermittelten Zeichnungen hingewiesen.

VERTRAG vom 14.4.2016 zwischen der BF als Auftraggeberin (AG) und der N als Auftragnehmerin (AN)

"Artikel 1 Gegenstand des Vertrages:

Die Auftraggeberin beauftragt die N mit der Herstellung und Montage von Rohrleitungen und Druckbauteilen laut beiliegender Leistungsbeschreibung zu Werkvertrag: Projekte -

"2-16096 Rohrleitungsbau p I"

Alle Leistungen sind im beigelegten Leistungsbeschreibung detailliert beschrieben. Dieses Angebot wurde laut vorgelegten Zeichnungen und Ausführungsplänen erstellt. Diese sind Bestandteil des Vertrages.

Die Arbeitsausführung wird von N in alleiniger Eigenverantwortung (Erfolgshaftung) übernommen.

Artikel 2. Ausführungsort Verpflichtungen des AG:

1. Ausführungsort Vorfertigung ist

BF

B

B

2. Ausführungsort Endmontage ist

...

3. Die Beistellung von Grundmaterial, Kraftstoff mit Anschlüssen, Beleuchtung, Gas, Sauerstoff, Wasser sowie Hebezeugen seitens AG ist kostenlos.

4. Die Deckung der erforderlichen Sach- und Haftpflichtversicherungen für die Arbeitsstelle einschließlich der in Arbeit befindlichen Anlagen mit Ausnahme der Versicherung für die Folgen der persönlichen Haftpflicht der N - Arbeitnehmer.

Artikel 3. Verpflichtungen des AN:

N übernimmt folgende Verpflichtungen:

1. Die Montageleistungen qualitativ einwandfrei, fach- und sachgerecht sowie zeitgerecht auszuführen. Das durchführende Personal muss über ausgezeichnete Schweißkenntnisse im Bereich Montage verfügen. Dies muss durch entsprechende Schweißprüferzeugnisse nachgewiesen werden und sind diese vor Projektbeginn dem Auftraggeber zu übergeben. Die Arbeitnehmer von N wenn ausschließlich von deren Führungspersonal fachlich geführt und überwacht.

2. Die für die Ausführung der Leistungen vorgesehen Werkzeug und Geräte sollen in einwandfreiem Zustand angeliefert werden.

3. Die fertig gestellten Arbeiten von der Auftraggeberin abnehmen zu lassen und dabei festgestellte Mängel auf Ihre Kosten in kürzester Zeit zu beseitigen.

4. Der örtlichen Montageleiter von N ist verpflichtet, den Arbeitsbericht (Leistungsaufnahme) zu führen, wobei einzutragen ist:

- a) Beschreibung und Umfang der im Rahmen des Werkvertrags durchgeführten Arbeiten nach Stückzahl, Aufmaß u.a.
- b) Besondere Ereignisse (höherer Gewalt, Ausfälle der Antriebsenergie und Wartezeiten aus anderen Gründen u.ä.)
- c) Sofern einer der unterzeichneten mit dem Inhalt nicht einverstanden ist, hat er seine abweichende Ansicht im Arbeitsbericht schriftlich niederzulegen.

N wird die für die ausführenden Arbeiten geltenden Vorschriften insbesondere Sicherheitsvorschriften sowie etwaige besondere Werks- und Baustellenvorschriften beachten und übernimmt für schuldhaften Verstoß dagegen die Haftung.

6. Die zur Fertigung gestellten Zeichnungen und Unterlagen werden der Auftraggeberin nach Ausführung des/der Werk-/Montageleistungen unverzüglich zurückgegeben.

7. Für die Erteilung der Genehmigung zum Betreten der Werksanlagen der Auftraggeberin wird N vor Beginn der Arbeiten ein Verzeichnis des eingesetzten Personals mit den erforderlichen Daten zur Verfügung stellen.

8. Der AN erklärt ausdrücklich, dass die von ihm auf den Baustellen eingesetzten Mitarbeiter sozial-, kranken- und unfallversichert sind und die notwendigen arbeitsam aufenthaltsrechtlichen Voraussetzungen gegeben sind. Der Nachweis hierüber ist vor Montagebeginn zu erbringen.

Ausführungstermine:

Beginn: KW 15/2016
voraussichtliches Ende: KW 18/2016

Die Arbeiten sind von N nach dem vereinbarten Zeitplan termingerecht auszuführen.

Artikel 5. Gewährleistung:

Für den Umfang der Gewährleistungspflicht gelten die gesetzlichen Vorschriften, soweit keine abweichende Regelung getroffen ist. Im Übrigen haftet N für alle Schäden, die durch ihr Personal verursacht werden.

Artikel 6. Werksvergütung und Zahlungsbedingungen:

Der Gesamtpreis für die Art. 1. beschriebene Werkleistung beträgt:

Euro 20.000,--

Die Vergütungen werden im Festpreis gemäß ihrem Angebot und den tatsächlichen ausgeführten und von der Auftraggeberin abgenommenen Leistungen berechnet. Es erfolgen Zahlungen, deren Höhe sich nach dem jeweiligen Umfang der tatsächlich erbrachten Leistungen richtet. N erstellt auf der Basis eines von beiden Vertragspartnern zu unterzeichnenden Arbeitsvertragsprotokolls, in dem die jeweiligen Leistungen ausgeführt sind, eine nachprüfungsfähige Rechnung.

Die Zahlung erfolgt binnen 30 Tagen abzgl. 3 % Skonto nach Rechnungserhalt, zuzüglich eventuell Verspätungen bedingt durch unsere Zahltag Montag und Donnerstag.

Der oben angeführte Preis versteht sich zzgl. 20 % Mehrwertsteuer.

..."

Dem angeführten war Vertrag ist eine Leistungsbeschreibung angefügt, der unter anderen Folgendes zu entnehmen ist:

"... V.a. Preis versteht sich als Festpreis (Pauschalnettopreis) exklusive 20 % Mehrwertsteuer

- ...
- Alle Rohrleitungen, Druckkörper und Sammler sind abnahmepflichtig und mittels Wasserstandstest auf Dichtheit zu überprüfen, sowie gemäß Prüfungsanweisung sind Farb- Eindringungsprüfungen und Gründen Prüfungen durchzuführen.
- ...
- Beschädigte und veränderte Oberflächen sind auch Nachbesserungen wiederherzustellen.
- Sämtliche Fehler unabhängig des Ursprung sind mit dem AG zu behandeln und die geeigneten Maßnahmen gemeinsam festzulegen über sämtliche Fehler oder Probleme ist ein schriftliches Protokoll zu führen, welches dem Fehler beschreibt und die Folgemaßnahmen festhält
- ...
- **Abnahme:** Nach Beendigung der Arbeiten "

Betreffend die konkrete Leistungsbeschreibung wird auf bestimmt bezeichnete Rohrleitungen hingewiesen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes spricht der Inhalt der oben angeführten Verträge dafür, dass Werkverträge vorliegen, weil die Gesteller für die tatsächliche Leistung der von Ihnen gestellten Arbeitnehmer haften und somit Gesamtwerke

schulden: So trifft nämlich M bzw. N die Verpflichtung, die Arbeiten in alleiniger Eigenverantwortung (Erfolgshaftung) zu übernehmen (Punkt 1. der Verträge). Sowohl M als auch N sind verpflichtete, die fertigen Arbeiten abnehmen zu lassen (Punkt 3.3. der Verträge) und sind die vereinbarten Preise als Pauschalpreise zu verstehen und werden nicht etwa nach der geleisteten Arbeitszeit verrechnet (siehe Leistungsbeschreibungen).

All diese Vertragsbestandteile sprechen eindeutig dagegen, dass – wie es im Falle von Gestellungsverträgen der Fall wäre – M bzw. N bloß für die grundsätzliche Qualifizierung ihrer Arbeitskräfte hafteten.

Im Steuerrecht ist nun jedoch – wie oben ausgeführt worden ist – bei Prüfung des Vertragscharakters zu beachten, dass gemäß § 21 BAO nicht die äußere Erscheinungsform, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgeblich ist.

Das Finanzamt meint nun, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt der Leistungen der M bzw. der N in der Gestellung von Arbeitskräften gelegen gewesen sei. Diese Ansicht teilt das Bundesfinanzgericht nicht.

Den vom Finanzamt bzw. der GPLA – Prüfung diesbezüglich ins Treffen geführten Erwägungen bzw. den angesprochenen Beweismitteln ist nämlich entgegen zu halten:

Zu den Bestimmungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes

Wie bereits oben ausgeführt, hat mittlerweile der Verwaltungsgerichtshof (im Erkenntnis vom 22.08.2017, Ra 2017/11/0068, Rz. 29) ausgesprochen, dass die Erfüllung der von § 4 des AÜG normierten Kriterien aus unionsrechtlicher Sicht - nach aktueller Judikatur des EuGH im Urteil vom 18. Juni 2015 "Martin Meat" (C- 586/13) keine ausreichenden Abgrenzungskriterien für die Beantwortung der Frage darstellen, ob Werkvertrag oder Arbeitskräftegestellung vorliegt.

Die im Bericht über die abgeführte GPLA – Prüfung insoweit unter Bedachtnahme auf § 4 Abs. 2 Z. 1 und 3 angestellten Überlegungen (Erbringung der Arbeitsleistungen im Betrieb der BF unter Verwendung von Material und Werkzeug der BF) tragen daher die angefochtenen Bescheide nicht.

Zur Haftung der M bzw. der N

Das Finanzamt stellt eine Haftung der M bzw. der N deswegen in Abrede, weil eine solche nur die BF gegenüber ihren Endkunden treffe.

Hiezu hält das Bundesfinanzgericht fest, dass eine die BF gegenüber ihren Endkunden treffend Haftung eine allfällige Haftungsverpflichtung der M und der N ihrerseits der

BF gegenüber nicht berührt. Derartige Haftungen sind jedenfalls vertraglich vereinbart worden (siehe Punkt 3.3. der Verträge). Zudem wurden solche Haftungsverpflichtungen auch von zur Auskunft verpflichteten Personen bestätigt (Niederschrift der FinPol vom 24.05.2016 mit 5, dem Betriebsleiterstellvertreter der BF, Seite 4, Mitte: "Auf die Frage zum Haftung- und Gewährleistungsrisiko teile ich mit, dass in erster Linie die BF als Generalunternehmer haftet, jedoch halten wir uns an den Fremdfirmen schadlos."; sowie Niederschrift der FinPol vom 10.06.2016 mit Ü, dem Geschäftsführer der N, Seite 7 oben: "Wir haften für das Werk, wenn wir Fehler machen, müssen wir das ausbessern.").

Das Finanzamt meint weiters, gegen eine Haftung der M und der N spreche auch, dass sich diese nur verpflichtet hätten, Haftpflichtversicherungen für allfällige Sach- und Personenschäden ihrer Arbeiter abzuschließen.

Dem widerspricht die BF in ihrem ergänzenden Schriftsatz vom 13.12.2017 zum Vorlageantrag, wonach von M und N für die von ihnen erbrachten Leistungen sehr wohl entsprechende Haftpflichtversicherungen abgeschlossen worden seien. Dieses Vorbringen ist für das Bundesfinanzgericht glaubhaft, weil in den Verträgen (Punkt 2.4) eine "Deckung ...- für die Folgen der persönlichen Haftpflicht der M bzw. der N" vereinbart worden ist. Zudem hat Ü, der Geschäftsführer der N, dies bestätigt (siehe obige Niederschrift Seite 7 oben: "Wir haben bei N auch eine Haftpflichtversicherung mit einer Deckungssumme von 1.000.000 €).

Zur Erbringung eigenständiger Werke

Das Finanzamt führte aus, dass von Arbeitnehmern der M bzw. der N lediglich gattungsmäßig (allgemein) umschriebene Leistungen ausgeführt worden sein. Dem entgegnet die BF, das Gegenstand der Verträge und auch nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Leistungserbringung die Herstellung von Werken sei. Das Bundesfinanzgericht teilt die Meinung der BF. Als Indiz für diese Ansicht spricht bereits der Umstand, dass die BF mit der M und der N nicht etwa nach der Anzahl geleisteter Arbeitsstunden, sondern nach Maßgabe der erbrachten Werke abgerechnet hat. Auch ist - wovon auch das Finanzamt ausgeht – letztlich jeweils eine Abnahme der fertiggestellten Werke vorgenommen worden.

Auf die in diesem Zusammenhang vom Landesverwaltungsgerichtes Kärnten in den oben angesprochenen Erkenntnissen vorgenommenen Sachverhaltsdarstellungen wird diesbezüglich im Übrigen verwiesen. Angemerkt in diesem Zusammenhang sei, dass das Landesverwaltungsgericht in Umsetzung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (aufbauend auf die EuGH – Judikatur "Martin Meat") umfassende Feststellungen betreffend das Vorliegen von Werkverträgen getroffen hat und sich nicht auf § 4 AÜG gestützt hat.

SCHLUSSBEMERKUNGEN

All die aufgezeigten Umstände sprechen im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ihrem Überwiegend nach bereits dafür, dass seitens der M und der N eine Personalgestellung im Sinne der steuerrechtlichen Vorschriften **nicht** vorliegt. Ein weiteres Eingehen auf die vom Finanzamt vorgebrachten Argumente bedarf es daher nicht.

Es entbehrt daher die Heranziehung der BF zur Haftung für Abzugsteuern nach § 99 EStG 1988 ihrer Grundlage und ist spruchgemäß zu entscheiden.

Angesichts dessen kann eine Auseinandersetzung mit dem Hinweis der BF auf die EuGH – Rechtsprechung C 53/13 und C-80/13, Strjirni Patejov und ACO Industries, wonach die Haftungsinanspruchnahme eines in einen Beschäftigers im Fall der Einschaltung einer inländischen Zweigniederlassung des ausländischen Arbeitskräfte Überlassers der Dienst Leistungsfreiheit widerspricht, unterbleiben.

Zur nunmehrigen Zuständigkeit des Finanzamts für Großbetriebe wird auf § 61 Abs. 1 Z. 9 iVm § 323b Abs. 2 BAO verwiesen. Abschließend wird angemerkt, dass der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Beschlussfassung des Senates von der BF mit Schreiben vom 3.8.2021 3.8.2021 zurückgenommen worden sind.

Zur 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.

Das vorliegende Erkenntnis hängt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, sondern ist Ergebnis der vorgenommenem Beweiswürdigung. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 19. August 2021