

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 23. Juni 2016 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide gemäß § 99 EStG 1988 betreffend Einkommensteuer (Abzugsteuer) für die Jahre 2013 bis 2015 des Finanzamtes Klagenfurt, (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vertreten durch ADir. Barbara Kropfitsch vom 20. Mai 2016, Steuernummer ****, zu Recht:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Haftung für Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 EStG 1988 wird auf die folgenden Beträge eingeschränkt:

2013	88.964,06
2014	79.970,38
2015	24.859,85

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

Entscheidungsgründe

Gegenstand des Unternehmens der Beschwerdeführerin (BF) ist die Herstellung von Anlagen für die Sägewerksindustrie. Die BF bedient sich Subunternehmer, u. a. der A b. mit Sitz in c (kurz: A). Arbeitnehmer der A verrichten Tätigkeiten in Betriebsräumlichkeiten der BF. Strittig ist, ob diese Tätigkeiten in Erfüllung eines zwischen der BF und der A geschlossenen Werkvertrages erfolgen, oder ob die A diese Arbeitskräfte zur inländischen Arbeitsausübung an die BF gestellt hat. In letzterem Fall unterlägen die von der A erlösten Einnahmen der Abzugsteuer gemäß § 99 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988).

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

Die die Einnahmen der A betreffende Abzugsteuer wurde (neben weiteren nicht strittigen Beträgen laut eingebrachter Selbstanzeige) unter Verweis auf den Bericht auf eine abgeführte Außenprüfung vom 20.05.2016 (und der diesem beigefügte Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11.05.2016) ausgehend von den nachstehenden Bemessungsgrundlagen errechnet:

	2013	2014	2015
Einnahmen	245.460,04	433.167,91	452.353,14
Abzugsteuer 20%	49.092,01	86.633,58	90.470,63

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 04.05.2017 verminderte das Finanzamt die Bemessungsgrundlagen laut dem Beschwerde - Eventualbegehren um von der BF von den Rechnungsbeträgen jeweils abgezogene Skonti (Nachweis laut Beschwerdeergänzung vom 31.03.2017):

	2013	2014	2015
Einnahmen	245.460,04	433.167,91	452.353,14
Abzugsteuer 20% - Skonti	49.092,01 - 5.832,74	86.633,58 - 12.994,45	90.470,63 - 13.570,61
Abzugsteuer 20% lt. BVE	43.259,27	73.639,13	76.900,02

Mit Antrag vom 27.03. 2017, eingereicht beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart am 29.03. 2017, begehrte die A die Rückzahlung dieser Abzugsteuer. Den Rückzahlungsbetrag stellte die A wie folgt dar:

	2013	2014	2015
Abzugsteuer 20%	36.455,00 12.636,00	34.241,00 60.965,00	51.227,00 30.671,00
Summe: 226.195,00 Laut Finanzamt 226.196,22	49.091,00 49.092,01	95.206,00 86.633,58	81.898,00 90.470,63
Differenz	0,00	+8.572,42	- 8.572,63

Der Rückzahlungsantrag ist im Hinblick auf das vorliegende Rechtsmittel noch unerledigt. Die Differenz zwischen Haftungs- und Erstattungsbetrag (bloße Verschiebung) erklärt sich daraus, dass die BF einen Betrag von Euro 42.861,40 laut Beleg Nr 197482014 vom 15.01.2015 im Jahr 2015 erfasst hat, und der Erstattungsantrag der A diesen Betrag "laut Zahlung" am 29.12.2014 im Jahr 2014 berücksichtigt.

Verfahrensablauf:

gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben

Bei der BF wurden im Jahre 2015 betreffend die eingangs angesprochenen Arbeitnehmer Erhebungen (samt Aufnahme von Niederschriften) gemäß § 7f Abs. 1 Z. 2 Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz (AVRAG) und des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG) durch Organe der Finanzpolizei durchgeführt.

Im Anschluss daran wurde im Jahre 2016 eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA- Prüfung) vorgenommen.

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung** vom 11.05.2016 hielt der Prüfer betreffend die Arbeitnehmer der A und die von diesen geleisteten Tätigkeiten im Wesentlichen fest:

"Im Prüfungszeitraum wurden Arbeitnehmer der Firma A aufgrund von mit dieser Firma abgeschlossenen Werkverträgen in Hallen ihrer Betriebsstätte tätig. Konkret handelt es sich laut Werkvertrag um die vor Fertigung und den Zusammenbau von Stahlkonstruktionen und Förderanlagen, wobei für diese Arbeiten sowohl die gesamte Infrastruktur als auch Arbeitsmaterialien und Arbeitsmittel von der BF zur Verfügung gestellt werden (lediglich eine unverhältnismäßig niedrige Hallenmiete wird der Firma A in Rechnung gestellt). Die Zeichnungen und Unterlagen für die Fertigung werden von der BF gestellt und sind nach Ausführung der Arbeitsleistungen an die BF zurückzugeben. Sämtliche Arbeitsfortschritte 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 19.06.2015 vorgenommene Zeugeneinvernahmen haben folgendes ergeben: Die Arbeitnehmer der Firma A werden mit unterschiedlichen Aufgaben betraut (ua Schweißarbeiten, Zusammenbau von lackierten Einzelteilen, Schlosser- und Montagearbeiten). Die ungarischen AN müssen mittels Chipkarte ihre Arbeitszeiten erfassen und unterliegen der Aufsicht des Werkmeisters der BF, Arbeits- und Pausenzeiten sind für in- und ausländische AN gleich.

Die AN der Firma A und die eigenen AN der BF sind gleichermaßen in den Arbeitsablauf eingebunden und verrichten gleichartige Tätigkeiten, um letztendlich ein gemeinsames Endprodukt herzustellen. Bei den von den AN der Firma A 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.

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. organisatorischen Betrieb des Werkbestellers eingegliedert sind und dessen Dienst-oder Fachaufsicht unterstehen oder*
- 4. der Werkunternehmer nicht für den Erfolg der Werkleistung haftet.*

Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt sind gegenständlich aufgrund folgender Tatsachen die Tatbestände des § 4 AÜG erfüllt:

- Die ausländischen Arbeitskräfte erbringen ihre Arbeitsleistungen im Betrieb der BF mit deren Materialien und Werkzeugen.*
- Es handelt sich bei diesen Arbeiten nicht um ein vom Produkt der BF abweichendes eigenständiges und Gewähr leistungsfähiges Werk.*
- 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 Arbeitskräftegestellung im Sinne des §§ 99 Abs. 1 Z. 5 EStG handelt, ist Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 2 Z. 1 EStG 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:

In der Beschwerde wird vorweg der **Sachverhalt präzisiert** bzw. dargelegt.

Demnach erhalte die BF von ihren Kunden einen Gesamtauftrag, den sie bis zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllen müsse. Um Aufträge innerhalb der vereinbarten Fristen erfüllen zu können, bediene sich die BF verschiedener Werkauftragnehmer (Zulieferer), da Aufträge aufgrund der Größe nicht ausschließlich von den eigenen Mitarbeitern abgearbeitet werden könnten. Die Aufträge seien pönsalisiert. Es gebe zudem beim Projektgeschäft starke Auftragsschwankungen. Daher müsse diese Vorgangsweise gewählt werden.

Werkauftragnehmer seien inländische und ausländische Unternehmen, unter anderem die A mit Sitz in c. Die A verfüge auch über eine im Firmenbuch eingetragene Niederlassung in Österreich (Wien).

Die A sei in Österreich steuerlich vertreten. Die Lohnverrechnung für die Mitarbeiter erfolge in Österreich und würden auch die entsprechenden Abgaben (Lohnsteuer, Kommunalsteuer etc.) in Österreich entrichtet und die erforderlichen Meldungen stets fristgerecht erstattet werden.

Seit vielen Jahren arbeite die BF mit der A auf Werkvertragsbasis zusammen. Der Abschluss der Werkverträge betreffend die einzelnen Arbeiten erfolge überwiegend per E-Mail Korrespondenz oder persönlich vor Ort.

Ursprünglich seien die Arbeiten der A ausschließlich in c erbracht worden. Aufgrund der hohen Kosten für Transport und Qualitätskontrolle habe sich die BF mit der A darauf geeinigt, dass diese eine Halle am Gelände der BF miete und somit die Möglichkeit habe, ihre Gewerke auch vor Ort zu erzeugen. Dadurch sei eine deutliche Reduzierung der Kosten für Transport und Qualitätskontrolle erreicht worden.

Fertigungsskizzen würden der A – wie allen anderen Werkvertragnehmern auch immer, gleichgültig wo die Fertigung erfolge sei – von der BF zur Verfügung gestellt werden. Diese Vorgangsweise sei notwendig gewesen, weil die Fertigungen immer individuelle Maßanfertigungen darstellten.

Bei den von der A angefertigten Wirtschaftsgütern handle es sich um eigene Gewerke. Es sei jederzeit nachvollziehbar erkennbar, welche Gewerke von der A hergestellt worden seien. Das fertige Werk der A werde - genauso wie die Gewerke aller anderen Zulieferer - in weiterer Folge

in K von den BF in ihren "Gesamtauftrag" eingebaut und schlussendlich an einen ihrer Endkunden geliefert.

Selbstverständlich hafte jeder Zulieferer – und selbstverständlich auch die A - für sein erbrachtes Werk. Jeder Zulieferer sei verpflichtet, im Falle eines Schadens diesen zu beheben bzw. für diesen Ersatz zu leisten.

Die BF beanstandet sodann, dass von Organen der Finanzpolizei bereits im Jahre 2014 eine Kontrolle durchgeführt worden sei. Im Zuge derselben habe die BF bereits umfassend Verträge, Dokumente etc. vorgelegt. Damals seien keine Beanstandungen erfolgt.

Die BF bemängelt weiters, dass im Zuge der nunmehr abgeführten GPLA – Prüfung aus dem Inhalt der von Organen der Finanzpolizei im Jahr 2015 aufgenommenen Protokolle nur jene Argumente übernommen worden seien, die für eine Arbeitskräfteüberlassung sprächen. Eine umfassende Würdigung sämtlicher dokumentierten Argumente, insbesondere jener, die die BF vorgebracht habe, sei unterblieben. Die GPLA – Prüfung habe nur den Inhalt einer einzigen Niederschrift (Anm. BFG: vom 19.06.2015) gewürdigt und weitere Zeugenaussagen außer Acht gelassen. Es sei auch nicht begründet worden, warum die GPLA – Prüfung ausschließlich einer einzigen Person Glauben geschenkt habe.

Es entspreche auch nicht den Tatsachen, dass die Mitarbeiter der A ihre **Arbeitszeiten** mittels **Chipkarte** erfassen müssten. Die Erfassung der Anwesenheit mittels Chipkarten erfolge ausschließlich aus sicherheitstechnischen Überlegungen, damit man weiß, wer sich auf dem Werksgelände befinde. Dies sei notwendig, damit im Falle eines Zwischenfalls bekannt sei, wie viele Personen sich am Werksgelände befänden. Die Arbeitszeiten der Mitarbeiter der A erfolgten in Papierform und würden direkt dem Vorarbeiter der A übergeben. Diese Aufzeichnungen seien für die BF nicht von Bedeutung.

Die Mitarbeiter der A unterlägen auch nicht der **Aufsicht** des Werkmeisters der BF. Dies sei allein schon aus sprachlichen Gründen nicht möglich, da nur der Vorarbeiter der A die deutsche Sprache beherrsche. Die ungarischen Mitarbeiter würden ausschließlich vom ungarischen Vorarbeiter eingeteilt und unterlägen auch nur dessen Weisungen. Dies sei in sämtlichen Aussagen der ungarischen Mitarbeiter bestätigt und auch entsprechend niedergeschrieben worden. Diese Aussagen habe die GPLA- Prüfung leider nicht gewürdigt.

Eine dementgegenstehende Aussage des Hilfswerksmeisters müsse auf einem Missverständnis beruhen, da dieser keinen direkten Kontakt mit den ungarischen Mitarbeitern der A habe. Der Hilfswerksmeister führe lediglich die Qualitätskontrolle der Werke der A durch und kommuniziere diesbezüglich mit dem Vorarbeiter der A.

Die Feststellung, dass die Mitarbeiter der A der Dienst- und Fachaufsicht der Bediensteten der BF unterlägen, sei somit falsch. Diese übe vielmehr ausschließlich der Vorarbeiter der A aus,

welcher die A in Österreich vertrete. Dieser sei sowohl für die Einteilung der Mitarbeiter als auch für die Verteilung der Arbeiten verantwortlich. Auch obliege es der A, genügend Personal vor Ort zu haben.

Es entspreche auch nicht den Tatsachen, dass die erstellten Werke nicht **gewährleistungsfähig** wären. Richtig sei, dass die BF als "Generalauftragnehmer" gegenüber ihrem Endkunden für das gesamte Werk hafte. Im Innenverhältnis hafte jedoch jeder Zulieferer – und so auch die A – der BF gegenüber für die ordnungsmäßige Erbringung seines Werkes. Dies sei die übliche Vorgangsweise im Wirtschaftsleben und stelle den in der Praxis gängigen Normalfall dar.

Zu erwähnen sei auch noch, dass die A ihren Mitarbeitern die gesamte **Arbeitskleidung**, die Sicherheitsvorkehrungen sowie den **Betriebsarzt** zur Verfügung stelle. Auch die **Nächtigungen** im Umkreis von K werde von A organisiert und bezahlt. Zudem beauftrage die A einen eigenen **Sicherheitsbeauftragten**, welcher ausschließlich das Unternehmen A berät und betreut.

Im Übrigen decke sich das Tatbild der **Arbeitskräfteüberlassung** nach dem **AÜG** nicht mit jenem des § 99 EStG 1988 (VwGH 96/14/0126; VwGH 2009/15/0174).

Gemäß Judikatur und Literatur kommt es gemäß EStG nur dann zum Einbehalt von Abzugsteuer, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stelle, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet werde. Gegenstand des Gestellungsvertrages sei die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft. Der Gesteller hafte lediglich für die Qualifikation der Arbeitskraft. Außerdem müsse laut Judikatur und Literatur der überlassene Mitarbeiter der Dienst- und Fachaufsicht unterstellt sein. Lügen diese Voraussetzungen vor, so sei die Abzugsteuer einzubehalten bzw. vorzuschreiben.

Genau diese Faktoren träfen – wie bereits oben ausgeführt – bezüglich der Zusammenarbeit der BF mit der A nicht zu.

Abschließend verwies die BF noch auf die **Rechtsprechung des EuGH** (EuGH 18.6.2015, C-586/13 "Martin Meat"). Der EuGH habe in diesem ausgeführt, welche Kriterien unter Berücksichtigung des Unionsrechtes bei der Prüfung, ob Arbeitskräfteüberlassung (Anm. BFG.: nach dem AÜG) vorliege oder nicht, relevant seien. Kein sachgerechter Hinweis für die Beantwortung der Frage, ob Arbeitskräfteüberlassung vorliege oder nicht, sei im Umstand zu erkennen, ob Räumlichkeiten und Maschinen durch den Dienstleistungserbringer vom Dienstleistungsempfänger angemietet werden würden.

Zusammenfassend könne festgehalten werden, dass die A – aus den bereits oben aufgezeigten Gründen – einen Werkvertrag erfüllt und nicht bloß Arbeitskräfte überlassen habe.

Die BF beantragte daher, von der Haftungsinanspruchnahme abzusehen.

Fragenvorhalt vom 23.08.2016 und Vorhaltsbeantwortung vom 31.10.2016

Aus die vom Finanzamt an die BF gerichteten Fragen und deren Beantwortung (samt beigebrachten Unterlagen) wird in weiterer Folge (soweit erforderlich) noch im Erwägungsteil (bei der Sachverhaltsdarstellung und der Beweiswürdigung) eingegangen werden.

Beschwerdevorentscheidung vom 04.05. 2017

Das Finanzamt gab der Beschwerde mit Beschwerdeentscheidung (wie eingangs ausgeführt hinsichtlich der Berücksichtigung einbehaltener Skonti) teilweise Folge.

Betreffend das grundsätzliche Bestehen einer Steuerpflicht führte das Finanzamt nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmungen aus, dass der Verwaltungsgerichtshof (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) wiederholt ausgesprochen habe, dass eine Gestellung von Arbeitskräften dann vorliege, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stelle, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet werde. Die Rechte und Pflichten aus dem Dienstvertrag, die Lohnzahlung und -verrechnung sowie die Verantwortung für die Sozialversicherungsbelange des Arbeitnehmers lägen dabei typischerweise beim Gesteller (VwGH 23.01.2013, 2009/15/0174). Entscheidend für die Beurteilung und Einstufung des Sachverhaltes sind die steuerlich maßgeblichen Kriterien und nicht die Bestimmungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG).

Bei der Prüfung des Vertragscharakters sei im Steuerrecht gemäß § 21 BAO nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend. Dabei seien alle Umstände maßgeblich, die die Vertragsbeziehung zwischen den beteiligten Unternehmern charakterisierten.

Gegenständlich habe die BF mittels Werkvertrag die Firma A mit Sitz in c mit der Herstellung von Stahlbauteilen und Stützkonstruktionen beauftragt. Die A führe die ihr übertragenen Arbeiten in den Fabrikationshallen der BF nach den von ihr vorgegebenen Plänen und unter Nutzung der gesamten Infrastruktur der BF aus. Dabei seien von der A ungarischen Arbeitnehmer eingesetzt worden, mit denen sie in c Dienstverträge abgeschlossen habe.

Die A miete von der BF zur Verrichtung der Arbeiten die Halle 2 und einen Teil der Lackierhalle inklusive der gesamten Infrastruktur (Maschinen, Aufenthalts-/Waschräume, Garderoben, Duschen, Parkplätze) zu einem Preis von insgesamt Euro 726,-- monatlich (inklusive sämtlicher Betriebskosten) an. Laut Feststellungen der Finanzpolizei seien in der Halle 2 ausschließlich Arbeiter der A tätig gewesen. In der Lackierhalle habe es über den angemieteten Teil hinaus auch ein gleichartiges Nebeneinander-Tätigwerden der Arbeitnehmer von der A und jener der BF gegeben. Dieser Umstand und der verhältnismäßig

niedrige, keineswegs fremdübliche Mietpreis ließen den Schluss zu, dass es sich um "Scheinmietverträge" handle.

Des Weiteren seien laut Einvernahmen der Finanzpolizei in der Halle 2 unter der Dienst- und Fachaufsicht des Hilfswerksmeisters der BF Arbeiter der A und der BF gleichermaßen mit der Ausführung von identen Arbeitsschritten (Fertigung von Kleinteilen bis zum Zusammenbau) beschäftigt gewesen. Diese habe der Werkmeister und Betriebsleiter der BF vorgegeben; zudem verwende die A Material und Arbeitsmittel der BF. Die Arbeitsfortschritte aller Arbeiter seien vom Hilfswerkmeister der BF kontrolliert und dokumentiert worden und habe dieser auch die Endabnahme des fertigen Produkts vorgenommen.

Auch Unterschiede zwischen den Arbeits- und Pausenzeiten der Arbeiter der A und jenen der BF gebe es nicht: So seien die Komm- und Gehzeiten von allen Arbeitern mittels Chip und digitaler Stechuhr erfasst worden.

All diese Feststellungen führten zu dem Schluss, dass die Arbeiter der A organisatorisch in den Betrieb der BF eingegliedert gewesen seien.

Laut Auskunft der BF seien vor der finalen Abnahme seitens ihres Qualitätsmanagements von der A allfällige Mängel von dieser zu beheben. Gegenüber dem Auftraggeber hafte für das Gesamtwerk die BF.

Damit liege die Haftung und das wirtschaftliche Risiko letztlich bei der BF. Die Abrechnung der von A übernommenen Aufträge erfolgte nach Leistungen in Tonnen. Dies spreche neben dem zuvor Gesagten gegen die Erbringung eines von der A erbrachten eigenständigen und gewährleistungsfähigen Werkes. Vielmehr handelt es sich um gattungsmäßig (allgemein) umschriebene Leistungen, welche im Zuge der Tätigkeit durch Weisungen des Auftraggebers näher definiert werden würden.

Die entscheidungswesentlichen Kriterien für die Annahme einer Arbeitskräftegestellung im Sinn des § 99 Abs. 1 Z. 5 EStG seien daher als erfüllt anzusehen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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 A Kft.

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 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 Gestellungsnehmer 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, 96/14/0126).

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).

An dieser dargestellten Rechtslage ist der vorliegendenfalls verwirklichte

Sachverhalt

zu messen.

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

Die BF stellt Anlagen für die Sägewerksindustrie her. Die BF bedient sich Subunternehmer, u.a. der A. Die A erbringt ihre Arbeiten nach von der BF vorgegebenen Plänen in Fabrikationshallen am Betriebsgelände der BF in K. Die BF setzt ihrerseits für die Leistungserbringung c ein, mit denen die BF in c Dienstverträge abgeschlossen hat.

Zwischen der BF und der A werden bezüglich der zu erbringende Leistungen Verträge jeweils mit der Bezeichnung "Werkvertrag" abgeschlossen (siehe repräsentativ beispielsweise einen Vertrag, unterfertigt für die BF am 01.06.2015 und für die A am 04.06.2015.) Der wesentliche Vertragsinhalt ist Folgender:

"Art. 1. Gegenstand des Vertrages:

Der AG (Anmerkung: die BF) beauftragt den AN (A) mit der Herstellung von Stahlbauteilen und Stützkonstruktionen laut beiliegender Leistungsbeschreibung.

...

Alle Leistungen sind in beigelegter Leistungsbeschreibung detailliert beschrieben. Dieses Angebot wurde laut den vom AG vorgelegten Zeichnungen und Ausführungsplänen erstellt. Sie sind Bestandteil des Vertrages.

Die Arbeitsausführung wird von A in Eigenverantwortung (Erfolgshaftung) übernommen. Sämtliches Material wird durch die BF beigestellt.

Art. 3. Verpflichtungen der Fa. A:

Der AN übernimmt folgende Verpflichtungen:

1. *Die Werk-/Montageleistungen qualitativ einwandfrei, fach-und sachgerecht sowie zeitgerecht auszuführen. Die Arbeitnehmer des AN werden 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 fertiggestellten Arbeiten vom AG abnehmen zu lassen und dabei festgestellte Mängel auf eigene Kosten in kürzester Zeit zu beseitigen.*
4. ...
5. *Der AN wird die für die auszuführenden Arbeiten geltenden Vorschriften insbesondere Sicherheitsvorschriften sowie etwaig besondere Werks-und Baustellenvorschriften beachten und übernimmt für schuldhaften Verstoß dagegen die Haftung.*
6. *Die zur Fertigung gestellten Zeichnungen und Unterlagen werden dem AG nach Ausführung des/der Werk-/Montageleistungen unverzüglich zurückzugeben.*
7. *Für die Erteilung der Genehmigung zum Betreten der Werksanlagen des AG wird A vor Beginn der Arbeiten Verzeichnis des eingesetzten Personals mit den erforderlichen Daten zur Verfügung stellen.*

...

Art. 4. Termine und Arbeitszeit:

Ausführungstermine:	Beginn:	10.6.2015
	Ende:	30.9.2015

Die Arbeiten sind vom AN nach dem vereinbarten Zeitplan termingerecht auszuführen.

Art. 5. Gewährleistung:

Für den Umfang der Gewährleistungspflicht gelten die gesetzlichen Vorschriften, soweit keine abweichende Regelung getroffen ist. Im Übrigen haftet der AN für alle Schäden, die durch sein Personal verursacht werden. Der AN ist verpflichtet, eine Pflichtversicherung mit einer Mindestdeckungssumme von Euro 200.000 für Personalschäden und für Euro 200.000 für Sachschäden abzuschließen. Die Versicherung ist vor Lieferung nachzuweisen

Art. 6. Werksvergütung und Zahlungsbedingungen:

Der Gesamtpreis für die in Artikel 1. beschriebene Werkleistung beträgt:

Euro 139.146,00

die Höhe der Zahlungen richtet sich nach dem jeweiligen Umfang der tatsächlich erbrachten und vom AG abgenommenen Leistungen. Der AN erstellt auf der Basis eines von beiden Vertragspartnern zu unterzeichnenden monatlichen Fortschrittsprotokolls, in dem die jeweiligen Leistungen angeführt sind, eine nachprüfbare Rechnung.

Die Zahlung erfolgt binnen 30 Tagen netto nach Rechnungserhalt, zuzüglich eventuell Verspätungen bedingt durch die Zahlungsklage des AN, Dienstag und Freitag.

..."

Laut **Leistungsbeschreibung** zu diesem Werkvertrag hatte die A Fertigungs- und Zusammenbauarbeiten zu verrichten gehabt.

Der Bereich Fertigung umfasst beispielsweise die Fertigung von leichten und mittleren Stahlkonstruktionen für Bühnen, Podeste, Förderanlagen, Abstützungen oder Sicherheitsgeländer aus Rundrohren für Handlauf und Stützen. Dies Arbeiten wurden nach Tonnen verrechnet.

Die Zusammenbauarbeiten betrafen beispielsweise Kappquerförderer, Stapelförderer, Abzugsförderbänder u.a.m. Dies Arbeiten wurden nach Stück verrechnet.

In der Urkunde angesprochene Konstruktionszeichnungen sind ebenfalls aktenkundig.

In den Verwaltungsakten liegt auch ein zwischen der A (vertreten durch den Geschäftsführer ***) und ihrem Mitarbeiter L geschlossener Auftragsvertrag (vom 27.01. 2014 in Übersetzung) ein, mit dem L mit der Erfüllung der Aufgaben eines Außenstellenleiters betraut wurde.

Diesem zufolge beauftragte die A ihren Mitarbeiter L, für die Erfüllung der Aufgaben eines Außenstellenleiters am Standort der BF in K . Dieser Vereinbarung zufolge oblag L u.a. die Organisation und Führung der Arbeit der Mitarbeiter, die Führung- und Koordination der im Werkvertrag bestimmten Produktions- und Montagearbeiten, die Fertigung begleitende Kontrolle sowie die Einhaltung der Arbeitsschutzmaßnahmen (Kontrolle der Schutzmittel).

Unterschiedlicher Auffassung sind die Streitparteien jedoch dahingehend, was die Ausübung der Dienst- und Fachaufsicht über die Dienstnehmer der A bzw. deren organisatorische Eingliederung in die betriebliche Struktur der BF anlangt.

Das Finanzamt meint, dass die Arbeiter der A unter der Dienst- und Fachaufsicht des Hilfswerksmeisters der BF gestanden seien und stützt dies auf die Aussage des Hilfswerksmeisters der BF laut Niederschrift der Finanzpolizei vom 19.06.2015. Die BF bringt demgegenüber vor, dass dies nicht stimme und führt aus, dass die Ausübung der Aufsicht durch den Hilfswerkmeister der BF bereits an den mangelnden Deutschkenntnissen der

Arbeiter der A, die nur Ungarisch sprächen, scheitere. In diesem Zusammenhang beanstandet die BF auch noch, dass das Finanzamt einseitig nur die Aussage des Hilfswerkmeisters der BF zur Stützung seiner Meinung herangezogen habe und sämtliche Aussagen der ungarischen Mitarbeiter der A nicht gewürdigt habe.

Das Bundesfinanzgericht teilt die Meinung des Finanzamtes nicht, zumal die Aussage des **Hilfswerkmeisters** der BF in ihrer Gesamtheit diese nicht stützt. Der Hilfswerkmeister hat zwar angegeben, dass er auch die Arbeitsabläufe der ungarischen Arbeitnehmer kontrolliere, gibt dann aber auch noch an, dass ihm die Endabnahme des hergestellten Produktes obliege. Die Endabnahme eines hergestellten Produktes (vgl. noch im Folgenden) spricht gegen das Vorliegen einer Personalgestellung, bei der der Gesteller nur für die Qualifikation der Arbeiter und haftet und nicht für das Werk.

Zudem haben drei Arbeiter (Schlosser) der A (X, N und P), die der deutschen Sprache nicht mächtig sind, niederschriftlich am 19.06.2015 jeweils unter Beiziehung eines Dolmetschers ausgesagt, ihre Arbeitsaufträge von L erhalten zu haben.

Was die vom Finanzamt für seine Meinung ins Treffen geführte Zeiterfassung der Arbeitnehmer der A mittels Chipkarte der BF anlangt, kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes dem Vorbringen der BF, dass dies aus Sicherheitsgründen erfolgt sei, nicht entgegengetreten werden. Überdies spräche auch eine Zeiterfassung mittels Chipkartensystems der BF nicht für eine bloße Personalgestellung: So werden nämlich die Zeitaufzeichnungen der Arbeitnehmer von L seiner niederschriftlichen Aussage zufolge kontrolliert und gehen letztlich in die von der A vorgenommene Lohnabrechnungen ihrer Arbeitnehmer ein.

Die A hat zudem die Anzahl der für die Erfüllung der mit der BF geschlossenen Verträge eingesetzten Arbeitskräfte selbst bestimmt (vom Finanzamt unwidersprochene Vorhaltsbeantwortung vom 31.12.2016).

Ihren Arbeitnehmer hat die A überdies Arbeitskleidung und Sicherheitsschuhe zur Verfügung gestellt und die Unterkünfte im Umkreis von K bezahlt (Aussage P).

Weiters hat die A für die Sicherheitstechnik ihrer Arbeiter einen eigenen Unternehmer beauftragt und zwar die "Behördenengineering & Sicherheitstechnik Jakopitsch" in Ludmannsdorf / Kärnten und das Arbeitsmedizinische und das Arbeitspsychologische Institut Kärnten (belegt jeweils durch an die A gerichtete Rechnungen der beiden Unternehmungen).

All die aufgezeigten Umstände sprechen nur als Indizien gegen das Vorliegen einer Personalgestellung.

In gewichtigem Umfang dagegen für die Ausführung von Werkverträgen sind jedoch die nachstehenden Merkmale anzusehen:

Die A schuldete nicht nur die Erbringung bloßer Arbeitsleistungen durch ihre Mitarbeiter, sondern jeweils fertiger Werke. Dafür spricht vorweg schon, dass die BF mit der A nicht etwa nach der Anzahl geleisteter Arbeitsstunden, sondern nach Maßgabe der erbrachten Werke (je nach Gewicht oder sogar nach Stückzahl) abgerechnet hat.

Überdies hat die A ihre vertraglichen Gewährleistungsverpflichtungen zu erfüllen gehabt und auch erfüllt. Zum Beweis dafür hat die BF beispielhaft ein Prüfprotokoll (vom 14.09.2015) beigebracht. Laut diesem wurden von der BF Leistungen der A bemängelt (zB: Einlauf bei Umlenkung um 7 mm zu hoch). Die A musste der BF wegen derartiger Qualitätsrügen auch Gutschriften erteilen (siehe Gutschrift vom 12.2.2016 über 2.000,-- Euro unter dem Titel "Reklamation Qualitätsrügen"). Es kann sohin dem Finanzamt nicht beigespflichtet werden, wenn es eine Gewährleistungsverpflichtung der BF verneint.

Der Gewährleistungsverpflichtung der A gegenüber steht somit nicht entgegen, dass – wie das Finanzamt ausführt - für das fertige Werk den Endabnehmern gegenüber letztlich nur die BF verpflichtet ist.

Nicht zuletzt bestätigt das beigebrachte Prüfungsprotokoll, dass von Erfüllung von Werkverträgen auszugehen ist: Stellte die A nämlich der BF als Personalgestellerin bloß ihre Arbeitskräfte zur Verfügung, erübrigte sich eine Begutachtung und **Abnahme** des fertigen Werkes.

Alle diese aufgezeigten Umstände sprechen im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ihrem Überwiegen nach dafür, dass seitens der A eine Personalgestellung im Sinne der steuerrechtlichen Vorschriften **nicht** vorliegt. Daher vermag auch das Vorbringen des Finanzamtes betreffend den bloß vorgeblichen Abschluss eines Mietvertrages betreffend die Halle losgelöst für sich betrachtet eine solche nicht zu begründen.

Es entbehrt daher die Heranziehung der BF zur Haftung für Abzugssteuern nach § 99 EStG 1988 insoweit ihrer Grundlage. Die Haftung der BF beschränkt sich somit auf die Beträge laut eingebrachter Selbstanzeige und war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass angesichts dessen auf die Erwägungen des Finanzamtes betreffend das Unterbleiben einer Abzugsverpflichtung nach der am 1. Juli 2005 in Kraft getretenen DBA – Entlastungsverordnung BGB. III 2005/92, mangels des Vorliegens eines Freistellungsbescheides, nicht eingegangen werden muss.

Ebenso wenig bedarf es einer Auseinandersetzung mit dem Hinweis des BF auf die EuGH-Rechtsprechung C-53/13 und C-80/13, Strojirny Postejov und ACO Industries, wonach die Haftungsinanspruchnahme eines inländischen Beschäftigers im Falle der Einschaltung einer inländischen Zweigniederlassung des ausländischen Arbeitskräfteüberlasser der Dienstleistungsfreiheit widerspricht

Zur nunmehrigen Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe wird auf § 61 Abs. 1 Z 9 iVm § 323b Abs. 2 BAO verwiesen. Abschließend wird angemerkt, dass die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Befassung des Senates von der BF mit Schreiben vom 12.20.2020 zurückgenommen worden sind.

Die Haftung der BF laut diesem Erkenntnis ist einzuschränken wie folgt:

	2013	2014	2015
Haftungsbetrag laut Bescheid	138.056,07	166.603,96	115.330,48
- A	49.092,01	86.633,58	90.470,63
Haftungsbetrag laut Erkenntnis	88.964,06	79.970,38	24.859,85

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 vorgenommenen Beweiswürdigung. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 1. Februar 2021