

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Senatsvorsitzenden MMag. Gerald Erwin Ehgartner, die beisitzende Richterin Mag. Judith Herdin-Winter sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Martin Saringer und Mag. Daniel Samer in der Beschwerdesache Dr. Raoul Wagner als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der ****F-GmbH****, Rathausstraße 15/4, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 28. November 2016 gegen die Haftungsbescheide gemäß § 99 EStG vom 17. Oktober 2016 für die Jahre 2014 bis 2016, erlassen vom Finanzamt Wien 4/5/10 (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerinnen Mag. Larissa Kusternik und Asli Özdemir zu Recht:

I. Der Beschwerde wird Folge geleistet. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO ersatzlos aufgehoben.

II. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die in Insolvenz befindliche ****F-GmbH**** (Beschwerdeführer: Dr. Raoul Wagner als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der ****F-GmbH****) war im Baugewerbe tätig und erbrachte in beschwerdegegenständlicher Hinsicht Leistungen an große Baugesellschaften (Generalunternehmer). Dabei bediente sie sich ihrerseits selbst ausländischer Subunternehmer (aus Slowenien, Portugal und der Slowakei).

Strittig im Verfahren war, ob die ausländischen Subunternehmer an die ****F-GmbH**** Baumeisterleistungen anhand eines Werkvertrags erbrachten oder ob es sich in wirtschaftlicher Betrachtung um Arbeitskräftegestellung handelte, wobei von der ****F-GmbH**** im zweitgenannten Fall die Abzugsteuer nach § 99 EStG von grundsätzlich 20% der vollen Vergütungen einzubehalten gewesen wäre.

Nach den im Zuge der vorgenommenen Außenprüfung getroffenen Prüfungsfeststellungen habe die **F-GmbH** Entgelte für Bauleistungen von aus dem EU-Raum stammenden Unternehmern als Aufwand geltend gemacht. Es seien dabei Arbeiten durch ausländische Arbeitskräfte durchgeführt worden, welche von ausländischen Unternehmern zur Arbeitsverrichtung nach Österreich entsandt worden seien. Nicht strittig sei, dass Arbeitnehmer dieser ausländischer Unternehmer die aufgrund der gestellten Rechnungen bezahlten Leistungen erbracht hätten. Strittig sei allerdings, ob die Leistungen anhand eines Werkvertrags erbracht worden seien, oder es sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um Arbeitskräftegestellung gehandelt habe und die **F-GmbH** somit die Abzugsteuer nach § 99 EStG von den Gestellungsvergütungen einzubehalten gehabt hätte.

An den Baustellen seien sowohl Arbeitnehmer der Subunternehmer als auch Arbeitnehmer der **F-GmbH** tätig gewesen. Die Leitung, Koordinierung und Einteilung der Arbeitnehmer sei dabei dem jeweilig anwesenden Vorarbeiter der **F-GmbH** oblegen. Sowohl die (an die Generalunternehmer erbrachte) Leistung der **F-GmbH** als auch die (an die **F-GmbH** erbrachte) Leistung der Subunternehmer bestehe aus reiner Arbeitskräftegestellung. Die Kontrolle der Arbeitnehmer der ausländischen Unternehmer sei nicht von der **F-GmbH** vorgenommen worden, sondern von den Auftraggebern der **F-GmbH** (den Generalunternehmern).

Der **F-GmbH** wurde sohin mit den gegenständlich angefochtenen Bescheiden für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2014 bis 2016 Abzugsteuer gemäß § 99 EStG vorgeschrieben. Dagegen richtet sich die mit 28.11.2016 datierte Bescheidbeschwerde, in der der Beschwerdeführer darlegt, dass aus seiner Sicht sehr wohl Werkverträge (im Sinne der Erbringung von tatsächlichen Bauleistungen) vorlägen und nicht bloß Arbeitskräfte gestellt worden seien.

Im damit eingeleiteten Beschwerdeverfahren beantwortete der ehemalige Geschäftsführer der **F-GmbH**, **S**, mit Schreiben vom 1.3.2019 einen von der belangten Behörde übermittelten Vorhalt damit, dass das (sowohl von der **F-GmbH** als auch von den Subunternehmern) eingesetzte Material stets vom jeweiligen Generalunternehmer (**ST-AG**, **G-GmbH**, **Sw-AG**, etc) zur Verfügung gestellt worden sei, so wie auch die Maschinen. Die Aufsicht auf den Baustellen sei durch die jeweiligen Generalunternehmer erfolgt, wie auch die Einteilung der Arbeit auf den Baustellen. Die Abrechnung sei nach Teilfertigstellung der Arbeiten oder in verschiedenen Abständen erfolgt. Erst wenn die Abnahme durch den Auftraggeber erfolgte, sei die Rechnung der ausländischen Subunternehmer freigegeben worden. Die Verrechnungen der ausländischen Subunternehmer an die **F-GmbH** sei nach Leistung erfolgt, jeweils für die Gewerke, für welche die **F-GmbH** andere Subunternehmer beizog. Das Gesamtwerk sei dabei jeweils durch Arbeitnehmer der jeweiligen Generalunternehmer gemeinsam mit Arbeitnehmern der **F-

GmbH** geprüft worden. Die Arbeitsaufzeichnungen seien stets von den jeweiligen Subunternehmern geführt worden.

Zu einem weiteren Vorhalt vom 21.3.2019 gab **S** mit Schreiben vom 30.4.2019 im Wesentlichen an, dass die **F-GmbH** von den Generalunternehmern mit Beton- und Stahlbetonarbeiten beauftragt worden sei. Da der Werkfortschritt dauerhaft überwacht worden sei, seien Mängel, sofern solche vorlagen, umgehend behoben worden. Gesonderte Aufzeichnungen lägen nicht vor. Die **F-GmbH** habe ihre Weisungen vom jeweiligen Generalunternehmer erhalten und habe ihrerseits selbst für die von ihr in Auftrag gegebenen Teilarbeiten Weisungen erteilt. Über die Arbeitnehmer der **F-GmbH** hätten er selbst als Geschäftsführer sowie der Polier Ensar Leko Aufsicht geführt. Die Arbeitsaufzeichnungen befänden sich jeweils bei den Generalunternehmern, da diesen die Endkontrolle der Arbeitszeiten oblegen sei. Weil die Auftragsvolumina die Vergabe von Teilgewerken notwendig gemacht habe, seien Subunternehmer herangezogen worden.

Die ausländischen Subunternehmer hätten über deren Arbeitnehmer erfahren, dass die **F-GmbH** Aufträge vergab. Diese „Mundpropaganda“ sei in der Baubranche üblich. Die ausländischen Unternehmer hätten sich bei der **F-GmbH** gemeldet und beworben. Aufgetreten für die Subunternehmer seien jeweils deren Geschäftsführer oder Poliere. Im Regelfall hätten sie entsprechende Referenzen gehabt, bzw hätten einige davon schon bei früheren Aufträgen für die **F-GmbH** gearbeitet. Die **F-GmbH** habe jedenfalls keine Subausschreibung vorgenommen. Der Nachweis der Existenz und Befähigung des jeweiligen ausländischen Subunternehmers sei durch Vorlage eines Firmenbuchauszugs erfolgt, welcher auch immer an den Generalunternehmer weitergegeben worden sei. Diese Kontrolle sei auch im Interesse der **F-GmbH** gelegen, da ihr sonst vom Generalunternehmer der Auftrag entzogen worden wäre. In Hinblick auf haftungsrechtliche Aspekte hinsichtlich der Beauftragung der ausländischen Subunternehmer sei eine Absicherung durch Einbehalt eines Haftrücklasses bzw die Zahlung gemäß Baufortschritts erfolgt. Im Rahmen des jeweiligen Auftrags sei festgelegt worden, dass die Arbeitnehmer die entsprechenden Bewilligungen haben mussten. Jeder Arbeitnehmer sei von der **F-GmbH** aber auch von den jeweiligen Generalunternehmern überprüft worden. In Hinblick auf Garantieansprüche seien entsprechende und abschnittsweise Qualitätskontrollen durchgeführt worden, bei welchen jeweils auch ein Polier oder Vorarbeiter des Generalunternehmers anwesend gewesen sei. Dies sei schon deshalb im Interesse der **F-GmbH** gelegen, um Mängel bei den Gewerken der ausländischen Subunternehmer nicht entstehen zu lassen. Die Arbeitnehmer der **F-GmbH** hätten nie mit den Arbeitnehmern der ausländischen Subunternehmer gemeinsam gearbeitet. Dies schon allein deshalb, um Abgrenzungsthemen beim Leistungsumfang oder auch bei Gewährleistungs- und Haftungsfragen zu vermeiden.

Weiter richtete die belangte Behörde auch an damalige Arbeitnehmer der **F-GmbH** ein Auskunftersuchen, das von sechs Arbeitnehmern beantwortet wurde. Nach den erhaltenen

Antworten, seien die Tätigkeiten dieser Arbeitnehmer in den Bereichen Vorarbeiter, Zimmermann, Hilfsarbeiten, Schalungen, Betonieren und Kranfahren gelegen. Die eigene Unterkunft hätten die Arbeitnehmer meist selbst bezahlt. An Werkzeugen hätten sie meistens kleinere Werkzeuge selbst mitgebracht, zB Hämmer und Zangen. Das Material habe der Generalunternehmer zur Verfügung gestellt. Als Vorgesetzte hätten die Befragten verschiedene Namen angegeben. Betreffend Wahrnehmung anderer Arbeitnehmer auf den Baustellen wurde angegeben, dass andere Arbeitnehmer auf den Baustellen anwesend gewesen seien, oftmals sei aber unklar bzw nicht erinnerlich, von welchen Unternehmern die Arbeitnehmer gewesen seien. Wo diese Arbeitnehmer untergebracht waren sei meist nicht mehr bekannt gewesen, ein Befragter habe angegeben, dass sie dort untergebracht gewesen seien, wo auch die Arbeitnehmer der ****F-GmbH**** untergebracht waren. Die Frage, ob mit den anderen Arbeitnehmern zusammengearbeitet wurde, wurde sowohl bejaht als auch verneint. Die Frage, wer für diese Arbeitnehmer verantwortlich war, wem gegenüber sie weisungsgebunden waren und wer ihnen die Aufgaben zuteilte, sei meistens mit „Polier“ beantwortet worden. Auf die Frage, welche Aufgaben die anderen Arbeitnehmer erledigt hätten, hatten die Befragten entweder keine Erinnerung mehr, oder es wurde mit „Trockenbau, Installateur“, „Schalungen und Betonierungen“, „Zimmerei, Betonierte, Bauarbeiten“ geantwortet. Aus den beantworteten Fragen sind wenig einheitliche Wahrnehmungen/Erinnerungen zu entnehmen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.8.2020 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Insgesamt bezieht sich die belangte Behörde insbesondere auf folgende Umstände, die ihrer Auffassung nach die Beurteilung nach sich ziehe, dass eine Arbeitskräftegestellung vorgelegen sei:

Laut Niederschrift vom 16.05.2016 habe der ehemalige Geschäftsführer der ****F-GmbH**** ****S**** im Zusammenhang mit einer Befragung betreffend die verschiedenen Fremdleister angegeben, dass sowohl die Leistung der ****F-GmbH**** als auch jene der Subunternehmer aus reiner Arbeitskräftegestellung bestanden habe.

Weiter habe es betreffend den Subunternehmer ****C-LDA**** keine Position im Leistungsverzeichnis des Generalunternehmers gegeben, welche exakt 38.000m² umfasst habe. Angesichts des Leistungsverzeichnisses des Generalunternehmers sei die Leistungsbeschreibung auf der Rechnung des Fremdleisters „Schalung Beton Decke 2.500m² x 10,00€“ nicht genau genug, um nachvollziehen zu können, welchen Teil der Decke der Fremdleister geschalt und betoniert habe. Die Arbeiten seien von leitenden Arbeitnehmern der Generalunternehmer eingeteilt worden. Leitende Arbeitnehmer der ****F-GmbH**** hätten die Anweisungen an die Arbeitnehmer der Fremdleister weitergegeben. Die Aufsicht auf den Baustellen sei immer durch den jeweiligen Generalunternehmer (****ST-AG****, ****G-GmbH****, ****Sw-AG****, etc.), von deren Arbeitnehmer geführt worden.

Weiter sei die Schalung einer Überfahrtsrampe bei einem Bauprojekt (von Bauteil D zu G) mit gleichem Wortlaut sowohl an den Subunternehmer ****T-DOO**** als auch an die ****E-DOO**** vergeben worden, mit unterschiedlich hohem Preis.

Betreffend ****E-DOO**** habe der an der Baustelle vor Ort zuständige Vorgesetzte ****I**** zu Protokoll gegeben, dass die Arbeitnehmer der ****E-DOO**** keinen Vorarbeiter/Partieführer hätten; weiters dass der Polier des Generalunternehmers dem Partieführer der ****F-GmbH**** sage, was zu tun sei und dieser das an die Arbeitnehmer der ****F-GmbH**** und an jene der anderen Fremdleister weitergebe. Material sowie Werkzeug würde vom Generalunternehmer zur Verfügung gestellt werden. Nach den angegebenen Leistungen laut der verschiedenen Verträge mit den Fremdleistern lasse sich zudem nicht klären, welche Deckenabschnitte von welchem Fremdleister zu erledigen gewesen seien. Es finde sich kein Hinweis auf den Bauteil oder es fehle die genaue Umschreibung laut dem Leistungsverzeichnis des Generalunternehmers. Unterlagen zu Mängelrügen seien keine vorgelegt worden. Teilweise stimme die Leistungsbeschreibung nicht exakt mit dem Leistungsverzeichnis des Generalunternehmers überein. Eine genaue Abgrenzung, ob die ****F-GmbH**** oder die Subunternehmer Tätigkeiten geleistet hätten, sei somit nicht möglich. Eine dauernde Überwachung der Arbeiten spreche zudem auch für das Vorliegen von Arbeitskräftegestellung.

Betreffend die ****J-SRO**** seien bei der Position 07 03 78G an den ausländischen Subunternehmer mehr Quadratmeter weitergegeben worden, als von Generalunternehmer und der ****F-GmbH**** vereinbart worden sei. Bei der Position 07 03 85C sei hingegen nur ein Teil an den ausländischen Subunternehmer weitergegeben worden. Andere Positionen würden auf den Teilrechnungen nicht aufscheinen. Auch sei eine Trennung nach Bauteilen auf den Rechnungen der ****J-SRO**** nicht erkennbar. Sei nur ein Teil der zu erbringenden Leistungen (Leistungsverzeichnis des Generalunternehmers) weiter vergeben worden, sei es nicht nachvollziehbar, wie viel davon das Baufeld 6 und das Baufeld 7 betrafen. Decken zu betonieren, ohne Angabe eines Bauteils/Baufelds und weiterer Unterscheidungskriterien lege den Schluss nahe, dass die Arbeitnehmer der ****F-GmbH**** mit jenen der ausländischen Subunternehmer zusammengearbeitet hätten und eine genaue Trennung nicht möglich gewesen sei, auch wenn die Werkverträge und Rechnungen mit den Fremdleistern dies nahelegten.

Das von der belangten Behörde durchgeführte Beweisverfahren hätte somit ergeben, dass bei der gebotenen Gesamtbetrachtung dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach nicht von „echten“ Werkverträgen gesprochen werden könne, sondern eine grenzüberschreitende Gestellung von Arbeitskräften vorgelegen sei.

Am 17.11.2021 wurde am Bundesfinanzgericht ein Erörterungstermin abgehalten, bei dem der als Auskunftsperson geladene ehemalige Geschäftsführer der ****F-GmbH****, ****S****, unter

Anwesenheit der geladenen allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Dolmetscherin Mag. Susanne Oroz, einvernommen wurde.

S gab dabei im Wesentlichen zunächst – in gebrochenem Deutsch – zu Protokoll, dass er selbst nur Arbeitskräfte an Generalunternehmer wie die **ST-AG**, etc, überlassen hätte. Selbst hätte er ausländische Subunternehmer beauftragt.

Da **S** augenscheinlich gröbere Schwierigkeiten mit der deutschen Sprache hatte, wurde er von Seiten des Gerichts angewiesen, seine Muttersprache zu verwenden. Seine Ausführungen wurden von da an in der von der anwesenden Dolmetscherin übersetzten Version zu Protokoll genommen. Dadurch wurde klargestellt, dass seine zunächst zu Protokoll gegebenen Ausführungen auf einem sprachlichen Missverständnis beruhen. Er gab sodann, übersetzt, im Wesentlichen wie folgt zu Protokoll:

Der Generalunternehmer, etwa die **ST-AG**, habe die Bauleitung für ein gesamtes Projekt innegehabt. Die **F-GmbH** habe als Subunternehmer einen Teil der Arbeiten übernommen, beispielsweise den Rohbau errichtet. Es sei immer das fertige Werk an den Generalunternehmer übergeben worden. Dabei sei nicht das volle Honorar bezahlt worden, sondern ein Haftrücklass rückbehalten worden. Das Werk sei übernommen und kontrolliert worden, erst wenn alles in Ordnung gewesen sei, sei der Werklohn ausbezahlt worden.

Konfrontiert mit den anfangs (auf Deutsch) getätigten Aussagen, dass nur Arbeitskräfte überlassen worden seien, stellte **S** klar, er habe damit gemeint, dass Arbeitskraft eingesetzt worden sei, die eingesetzten Materialien jedoch im Wesentlichen von den Generalunternehmern stammten. Bloß kleine Werkzeuge und Arbeitskleidung seien selbst beigestellt worden. Es habe einen Fall gegeben (mit der **ST-AG**), bei dem der Werklohn nicht gänzlich an die **F-GmbH** ausbezahlt worden sei.

Im Verhältnis zu den ausländischen Subunternehmern habe es nie Probleme gegeben, dass von Seiten der **F-GmbH** der Werklohn nicht ausbezahlt worden sei. Dies aus dem Grund, da der eigene Polier die ausländischen Subunternehmer immer kontrolliert habe.

Beispielhaft wurde angeführt, dass der Generalunternehmer etwa den Auftrag erteilt habe, alle Decken in einem Gebäude zu betonieren. Oder sei die **F-GmbH** am Wiener Nordbahnhof für die Errichtung des Rohbaus eines ganzen Gebäudes (Bauteil 3) zuständig gewesen. Dies sei die Leistung der **F-GmbH** an den Generalunternehmer gewesen, die ausschließlich von der **F-GmbH** erbracht worden sei. Einzelne Bauteile seien aber von der **F-GmbH** an einen ausländischen Subunternehmer vergeben worden (etwa die Deckenschalungen beim erwähnten Rohbau am Nordbahnhof). Die ausländischen Subunternehmer hätten ausnahmslos immer Vorarbeiter, die die eigenen Arbeitnehmer führten. Aufgrund der gegebenen Drucksituation durch die Generalunternehmer sei von Seiten der **F-GmbH** Druck auf die Vorarbeiter der ausländischen Subunternehmer ausgeübt worden. Bei den ausländischen

Subunternehmern habe es sich ausschließlich um Bauunternehmer und nicht um Arbeitskräftegesteller gehandelt. Von den ausländischen Subunternehmern seien aufgrund rechtlicher Vorgaben Arbeitnehmerlisten an die **F-GmbH** übergeben worden und von ihr weiter an die Generalunternehmer.

Von Seiten des Gerichts wurden mit Beschluss vom 12.1.2022 an die Generalunternehmer Granit Gesellschaft m.b.H., **ST-AG** und **Sw-AG** sowie an den slowenischen Subunternehmer MERI-BAU d.o.o. Auskunftersuchen zur Aufklärung des Sachverhalts versendet. Sämtliche Beantwortungen gingen fristgerecht bei Gericht ein.

In den Beantwortungen gingen die Generalunternehmer auf die konkreten Baustellen, in denen eine Zusammenarbeit mit der **F-GmbH** erfolgte ein und führten im Wesentlichen übereinstimmend aus, dass die **F-GmbH** jeweils mit der Errichtung von abgrenzbaren (eigenen, unterscheidbaren) Gewerken beauftragt worden sei und dafür jeweils eine Haftung übernommen habe. Es habe dazu periodische Abnahmen samt Kontrolle der abgerechneten Gewerke gegeben, qualitative und quantitative Prüfungen seien vorgenommen worden. Teilweise seien kleinere Abzüge für Qualitätsmängel vorgenommen worden bzw sei es in einem Fall zu einem umfassenden gerichtlichen Rechtsstreit gekommen.

Die erforderlichen Schalungen sowie der Beton seien der **F-GmbH** stets zur Verfügung gestellt worden (aus wirtschaftlichen Gründen, da derart bessere Einkaufspreise erzielt werden hätten können). Die Arbeitnehmer der **F-GmbH** seien nicht in den Baubetrieb der Generalunternehmer eingegliedert gewesen, vielmehr sei jeweils eigenes Leitungspersonal (Polier, Vorarbeiter) für die Arbeitnehmer der **F-GmbH** zuständig gewesen (die Dienst- bzw Fachaufsicht habe Felecon für die eingesetzten Arbeitnehmer selbst gehabt). Das Bauleitungspersonal der Generalunternehmer sei für die Gesamtkoordination des Bauvorhabens zuständig gewesen, nicht jedoch für die Einteilung und Überwachung der Arbeitnehmer der **F-GmbH**.

In Entsprechung der gerichtlich erteilten Aufforderung wurden jeweils Auskunftspersonen bekannt gegeben. Ob im Verhältnis zwischen der **F-GmbH** und deren ausländischen Subunternehmer Werkverträge vorlagen oder nur Arbeitskräfte gestellt wurden habe von den Generalunternehmern nicht nachvollzogen werden können bzw gebe es dazu keine Wahrnehmungen, da diese Vertragsverhältnisse von den Generalunternehmern nicht geprüft worden seien.

Der ausländische Subunternehmer ***M-DOO** gab an, dass an die **F-GmbH** jeweils Bauarbeiten erbracht habe und nicht Arbeitskräfte gestellt worden seien.

Am 16.3.2022 wurde unter Anwesenheit der abermals geladenen Dolmetscherin Mag. Susanne Oroz am Bundesfinanzgericht die mündliche Senatsverhandlung abgehalten. Dabei erfolgte die getrennt voneinander vorgenommene Einvernahme der geladenen Auskunftspersonen

- **S**, ehemaliger Geschäftsführer der **F-GmbH**,
- **I**, ehemaliger Facharbeiter der **F-GmbH** sowie
- **W**, Bereichsleitung für den Bereich Generalunternehmung Industriebau, **G-GmbH**, Graz.

Der einvernommene **W** gab im Wesentlichen zu Protokoll, er habe mit der **F-GmbH** bei der Baustelle Fischapark, Wiener Neustadt, zusammengearbeitet, sei dabei Projektleiter für den beauftragten Teil des Bauvorhabens von Spar im Fischapark und derart ein bis zwei Mal pro Woche vor Ort gewesen. Es sei dabei im Verhältnis zwischen der **G-GmbH** und der **F-GmbH** keine Arbeitskräftegestellung vorgelegen, vielmehr seien Teile der Baumeisterleistung gesondert vergeben und abgerechnet worden. Die **F-GmbH** habe einen Vorarbeiter bzw Polier vor Ort gehabt und habe eigenverantwortlich ihr Personal geführt. Die Leistungen der **F-GmbH** seien bei der Gesamtfertigstellung des Rohbaus von der **G-GmbH** abgenommen worden. Es habe dabei auch einige Gewährleistungsthemen gegeben, wie etwa Baumängel, die von der **F-GmbH** saniert oder verbessert worden seien. Nur am Rande sei ihm bewusst gewesen, dass sich die **F-GmbH** weiterer ausländischer Subunternehmer bedient habe. Es sei diesbezüglich von der **G-GmbH** nur der rechtliche Arbeitstitel in Österreich überprüft worden. Insgesamt sei für die **G-GmbH** das Verhältnis zwischen der **F-GmbH** und ausländischen Subunternehmern nicht weiter von Relevanz gewesen. Gespräche seien bloß mit dem Polier von Felecon geführt worden, nicht jedoch mit allfälligen Vorarbeitern bzw Polieren von ausländischen Subunternehmern. Ob im Verhältnis zwischen der **F-GmbH** und den ausländischen Subunternehmern Gewährleistungsthemen vorgelegen seien, sei ihm nicht bekannt. Auch könnten keine Angaben zum Verhältnis zwischen den Arbeitnehmern der **F-GmbH** und jenen der ausländischen Subunternehmer gemacht werden. Von Seiten der **G-GmbH** sei aufgrund rechtlicher Verpflichtung täglich der Status aller Arbeitnehmer kontrolliert worden. Es habe dazu Arbeitnehmerlisten gegeben, welche die Zuordnung zu den einzelnen Unternehmen ermöglicht hätten.

Insgesamt seien kostenintensive Maschinen, wie etwa Baukräne, Schalungen und Rüstungen sowie auch elektronische Bauwerkzeuge von der **G-GmbH** beigestellt worden, dies insbesondere aus kostenmäßigen und logistischen Gründen sowie auch aufgrund von Sicherheitsvorgaben und der diesbezüglichen Verantwortung und Haftung der **G-GmbH**. Von der **F-GmbH** selbst seien bloß Schutzausrüstungen sowie Verschleißwerkzeuge mitgebracht worden. Diese Vorgehensweise sei die allgemein übliche. Letztendlich gehe es bei den gegenständlichen Arbeiten zu 99% um die körperliche Arbeit (und weniger um die eingesetzten Maschinen und Werkzeuge).

Der einvernommene **I** gab im Wesentlichen zu Protokoll, er sei (anders, als von der belangten Behörde behauptet) kein Vorarbeiter bei der **F-GmbH** gewesen (an keiner einzigen Baustelle). Konkret habe er (als gewöhnlicher Arbeitnehmer) Zimmerer- oder Schalungsarbeiten durchgeführt. Er habe bei den Baustellen Nordbahnhof Austria Campus,

Wien, Fischapark, Wr. Neustadt, und auch Traisenpark, St. Pölten, für die **F-GmbH** gearbeitet. Es sei stets ein Vorarbeiter der **F-GmbH** vor Ort gewesen. Die Subunternehmer hätten ihre eigenen Poliere und Vorarbeiter gehabt, mit denen er jedoch nichts zu tun gehabt hätte. Konkret habe er mit Vorarbeitern von Subunternehmern gesprochen, könne sich jedoch nicht mehr an deren Namen erinnern. Die Aufteilung der Leistungen sei derart erfolgt, dass Subunternehmer etwa die Decken und die **F-GmbH** die Wände errichtet habe, oder auch umgekehrt. Er selbst habe nur mit Arbeitnehmern der **F-GmbH** zusammengearbeitet, nicht hingegen mit Arbeitnehmern von Subunternehmern. Der Arbeitnehmer der **F-GmbH** Ahmet Delic sei ihm bekannt, er habe die anderen Arbeitnehmer der **F-GmbH** angewiesen, was getan werden soll und alle eingeteilt. Auf den Vorhalt, dass er bei einer von der Finanzpolizei vorgenommenen Einvernahme an der Baustelle Traisenpark ausgesagt hätte, er sei verantwortlich für die Arbeitnehmer, gab **I** zu Protokoll, dass er sich daran nicht erinnern könne. Weder an das Gespräch, noch an diese Aussage.

Der einvernommene **S** gab im Wesentlichen zu Protokoll, dass der zuvor einvernommene **I** Arbeitnehmer der **F-GmbH** gewesen sei. Er sei kein Vorarbeiter, sondern bloßer Arbeitnehmer gewesen. Die Subunternehmer hätten immer ihre eigenen Vorarbeiter gehabt, Namen seien ihm jedoch keine erinnerlich. Gewisse Bauteile oder Decken seien von Subunternehmern errichtet worden, andere Bauteile von der **F-GmbH**. Im Zuge der Abnahmen der Arbeiten durch die Generalunternehmer seien alle Bauwerke begutachtet worden, wobei genau bekannt gewesen sei, was von der **F-GmbH** und was von Subunternehmern errichtet worden war. Ein paar Mal sei es vorgekommen, dass von einem Subunternehmer schlecht geleistet wurde. Wenn der Subunternehmer nicht mehr vor Ort war, seien durch die **F-GmbH** Ausbesserungen vorgenommen worden. Im laufenden Arbeitsgeschehen sei hingegen der eigene Vorarbeiter zum Vorarbeiter des Subunternehmers gegangen und der Subunternehmer habe die entsprechende Sanierung durchgeführt. Die Subunternehmer seien nach Leistung bezahlt worden, jeweils nach Quadrat- bzw Kubikmeter. Es habe von Seiten der **F-GmbH** kein Preisabzüge gegeben. In seltenen Fällen seien Verbesserungsarbeiten durch die **F-GmbH** vorgenommen worden. Die **F-GmbH** hätte gute Referenzen und große Projekte gehabt und Aufträge auch kurzfristig an Subunternehmer erteilt.

Von Seiten der der belangten Behörde wurde in der mündlichen Verhandlung insbesondere auf die von der Finanzpolizei durchgeführte Einvernahme von **I** (BVE Seite 9) verwiesen. Dieser habe vor der Finanzpolizei ausgesagt, dass der Polier des Generalunternehmers die auszuführenden Arbeiten vorgegeben habe. Darüber hinaus sei das Material von den Generalunternehmern beigestellt worden. Weiter habe der ebenfalls von der Finanzpolizei einvernommene **E** (BVE Seite 17) ausgeführt, dass die Arbeitnehmer der Subunternehmer für mehrere Auftraggeber gearbeitet hätten und nicht nur für die **F-GmbH**. Daraus könne geschlossen werden, dass keine klare Zuordnung möglich war, was gegen einen Werkvertrag spreche. Weiter lägen teilweise Differenzen in den Abrechnungen vor, so hätte etwa bei einem

Bauprojekt die komplette Deckenschalung in einem konkreten Bauteil durch den ausländischen Subunternehmer JMP durchgeführt werden sollen, was aber nicht der Abrechnung bzw der Verrechnung des Unternehmers JMP entspreche.

Beim Bauvorhaben Traisenpark zeige die Abrechnung von ****E-DOO**** im Vergleich zur Abrechnung der ****T-DOO****, dass die Schalung der Überfahrtsrampe von Bauteil D zu G eigentlich schon durch den Unternehmer Tarikbau errichtet worden sei. Allerdings sei diese Leistung in gleichem Wortlaut auch zu einem Teil an den Unternehmer Energo Monting vergeben worden. Die Verrechnung mit Tarikbau sei zu einem wesentlich höheren Preis erfolgt, als mit dem Generalunternehmer vereinbart worden sei.

Von Seiten der Beschwerdeführerin erfolgte im Wesentlichen der Einwand, dass oft unter starkem Zeitdruck geleistet werden musste und man auf sein eigenes gutes Image und die guten Referenzen Bedacht nehmen musste. Daher habe man manchmal schneller fertigen müssen (somit an Subunternehmer vergeben müssen) und teilweise dann auch höhere Preise für einzelne Gewerke in Kauf nehmen müssen. Die Beauftragung von Subunternehmern sei aufgrund der gegebenen zeitlichen Drucksituation oftmals auch kurzfristig erfolgt.

Betreffend die vorliegenden Differenzen in den Abrechnungen bzw Leistungsverzeichnissen wurde von Seiten der Beschwerdeführerin ausgeführt, dass die genauen Zahlen- bzw Größenangaben (zB Quadratmeter) in Aufträgen bzw Abrechnungen nie 1:1 übereinstimmen könnten, dies aufgrund von Zeitdruck und Pönaleverpflichtungen, und seien vergebene Aufträge fallweise im Nachhinein erweitert bzw eingeschränkt worden, was stets zu Abweichungen geführt hätte.

Die diesbezüglich befragte belangte Behörde gab dazu an, dass im vorliegenden Fall Abweichungen im Bereich von 5% - 10% liegen würden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die in Insolvenz befindliche ****F-GmbH**** (Beschwerdeführer: Dr. Raoul Wagner als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der ****F-GmbH****) war im Baugewerbe tätig (Geschäftszweig: „ausführende Tätigkeiten im Baugewerbe“). Alleiniger Gesellschafter und einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer im streitgegenständlichen Zeitraum war ****S****. Derart führte die ****F-GmbH**** Leistungen im Bereich von Schalungs- bzw Beton- und Stahlbetonarbeiten aus.

In beschwerderelevanter Hinsicht erbrachte die ****F-GmbH**** im Beschwerdezeitraum 2014 bis 2016 als Subunternehmer an die als Generalunternehmer agierenden Bauunternehmungen

****G-GmbH****, ****ST-AG**** und ****Sw-AG**** (bzw an Arbeitsgemeinschaften zwischen diesen) Baumeisterleistungen.

Dabei bediente sie sich selbst ausländischer Subunternehmer aus anderen EU-Staaten (Slowenien, Portugal, Slowakei), im Beschwerdezeitraum konkret von den Unternehmern

- ****C-LDA****,
- ****E-DOO****,
- ****T-DOO****,
- *****M-DOO**** sowie
- ****J-SRO****.

Bei den angeführten Subunternehmern handelt es sich um Kapitalgesellschaften nach ausländischem Recht, die im Inland weder ihren Sitz, noch den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung haben. Alle angeführten Subunternehmer waren Bauunternehmer, nicht hingegen Arbeitskräftegesteller.

Die ****F-GmbH**** gab zur Ausführung der von Generalunternehmern angenommenen Aufträge die Errichtung einzelner Gewerke bzw die Erbringung genau umrissener, konkretisierter Leistungen an ausländische Subunternehmer weiter. Der Kontakt zu diesen ausländischen Subunternehmern erfolgte durch persönliche Kontaktaufnahme durch Vertreter (Geschäftsführer oder Poliere) der Subunternehmer.

Der Nachweis der Existenz und Befähigung der jeweiligen ausländischen Subunternehmer erfolgte jeweils durch einen entsprechenden Firmenbuch- bzw Registerauszug, der von der ****F-GmbH**** stets abverlangt wurde und von dieser auch dem jeweiligen Generalunternehmer weitergegeben wurde.

Von Seiten der Generalunternehmer erfolgte (aufgrund rechtlicher Verpflichtungen) die tägliche Kontrolle des Status aller an den Baustellen anwesenden Arbeitnehmer (sowohl der eigenen Arbeitnehmer, als auch der Arbeitnehmer der Subunternehmer). Die ****F-GmbH**** übergab den Generalunternehmern dazu Arbeitnehmerlisten (betreffend die Arbeitnehmer der ****F-GmbH**** als auch jene der ausländischen Subunternehmer), die eine Zuordnung der einzelnen Arbeitnehmer zu den konkreten Unternehmern ermöglichten. Von den Generalunternehmern wurde diesbezüglich immer (nur) der rechtliche Arbeitstitel der einzelnen Arbeitnehmer überprüft.

Sowohl im Verhältnis zwischen den Generalunternehmern und der ****F-GmbH**** als auch im Verhältnis zwischen der ****F-GmbH**** und den angeführten ausländischen Subunternehmern lagen stets schriftliche Werkverträge mit individualisierter und konkretisierter Leistungsbezeichnung vor.

Das Material (im Wesentlichen Beton) sowie auch große, kostenintensive Maschinen (Baukräne, Schalungen und Rüstungen sowie auch elektronische Bauwerkzeuge) wurden stets vom jeweiligen Generalunternehmer zur Verfügung gestellt. Diese Vorgehensweise ist insbesondere auf kostenmäßige und logistische Gründe sowie auf Sicherheitsvorgaben und der diesbezüglichen Verantwortung des jeweiligen Generalunternehmers zurückzuführen.

Schutzausrüstungen und Verschleiß- bzw Kleinwerkzeuge (wie etwa Hämmer und Zangen) stellten hingegen sowohl die **F-GmbH** als auch die ausländischen Subunternehmer jeweils ihren eigenen Arbeitnehmern zur Verfügung. Es ist dabei darauf hinzuweisen, dass dies eine allgemein übliche Vorgehensweise darstellt und bei den gegenständlichen Beton- und Schalungsarbeiten im Wesentlichen die körperlich eingesetzte Arbeitskraft im Vordergrund steht, und weniger die eingesetzten Maschinen und Werkzeuge.

Die jeweiligen Arbeitnehmer der Generalunternehmer, der **F-GmbH** sowie der ausländischen Subunternehmer erbrachten ihre Arbeitsleistungen stets in separaten Teams, es gab keine Vermischungen der Arbeitnehmer der unterschiedlichen Unternehmer. Dies bereits aus dem Grund, um Abgrenzungsthemen beim Leistungsumfang oder auch Gewährleistungs- und Haftungsfragen zu vermeiden.

Die Arbeitnehmer der **F-GmbH** wurden stets von einem Vorarbeiter oder Polier der **F-GmbH** geleitet, koordiniert und eingeteilt, die Arbeitnehmer der ausländischen Subunternehmer bzw Generalunternehmer von deren eigenen Vorarbeitern bzw Polieren. Auch wenn das Bauleitungspersonal des jeweiligen Generalunternehmers für die Gesamtkoordination des Bauvorhabens zuständig war, lag die Dienst- und Fachaufsicht über die jeweils auszuführenden Arbeiten jeweils bei den Unternehmern, denen die Arbeitnehmer zuzuordnen waren. Derart war das Personal der **F-GmbH** organisatorisch nicht in den Betrieb des Generalunternehmers eingegliedert und jenes der ausländischen Subunternehmer nicht in den Betrieb der **F-GmbH** bzw auch nicht in den Betrieb des Generalunternehmers.

Die Aufteilung der Leistungen zwischen der **F-GmbH** und den ausländischen Subunternehmern erfolgte derart, dass den Subunternehmern etwa die Errichtung gewisser Bauteile (gesamter Rohbau) oder etwa aller Decken oder aller Wände übertragen wurde und von der **F-GmbH** selbst andere Bauteile oder nur Decken oder Wände errichtet wurden. Es wurden somit individualisierte und konkretisierte Leistungen übertragen, die terminvorgesehen zu erbringen waren.

Betreffend die von den ausländischen Subunternehmern erbrachten Baumeisterleistungen wurde der Werkfortschritt von der **F-GmbH** überwacht. Im Zuge von periodisch durchgeführten Kontrollen vorgefundene Mängel wurden vom jeweiligen Vorarbeiter der **F-GmbH** den Vorarbeitern oder Polieren der ausländischen Subunternehmer gemeldet. Die ausländischen Subunternehmer waren verpflichtet, Verbesserungen durchzuführen, derart wurden Mängel regelmäßig umgehend behoben.

Die Abnahme der Gewerke durch die Generalunternehmer erfolgte derart, dass das jeweilige Gesamtwerk durch Arbeitnehmer der jeweiligen Generalunternehmer gemeinsam mit dem Vorarbeiter bzw Arbeitnehmern der **F-GmbH** geprüft wurde. Vorhandene Mängel wurden in diesem Zusammenhang von der **F-GmbH** im Zuge des Gewährleistungsprozesses selbst verbessert. Allfällige erst in diesem Zusammenhang zum Vorschein gekommene Mängel an von den ausländischen Subunternehmern errichteten Gewerken wurden dabei entweder durch die ausländischen Subunternehmer selbst verbessert, wenn diese jedoch nicht mehr vor Ort waren, erfolgte die Verbesserung durch die **F-GmbH**. Die jeweiligen Vertragsverhältnisse endeten jeweils mit der Erbringung der geschuldeten Leistung.

Die Rechnungslegung bzw die Bezahlung des Werklohns an die Subunternehmer durch die **F-GmbH** erfolgte nach erbrachter Leistung für die einzelnen Gewerke, jeweils nach Quadrat- bzw Kubikmeter (Zahlung gemäß Baufortschritt, teilweise Absicherung durch Einbehaltung eines Haftrücklasses). Endgültige Preisabzüge am Werklohn der ausländischen Subunternehmer wurden dabei von Seiten der **F-GmbH** nicht vorgenommen. Im Verhältnis zwischen der **F-GmbH** und den Generalunternehmern kam es hingegen sehr wohl zu Kürzungen des Werklohns, was auch zu einem gerichtlich anhängigen Rechtsstreit führte. Das wirtschaftliche Risiko für die erbrachten Leistungen lag jeweils beim leistungserbringenden Unternehmer, somit trugen die ausländischen Subunternehmer für die erbrachten Leistungen ihr eigenes wirtschaftliches Risiko.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt beruht im Wesentlichen auf den getrennt voneinander erfolgten Einvernahmen der geladenen Auskunftspersonen

- **S**, ehemaliger Geschäftsführer der **F-GmbH**,
- **I**, ehemaliger Arbeitnehmer der **F-GmbH** und
- **W**, Leitung des Bereichs Generalunternehmung bei **G-GmbH**, Graz,

sowie auf den schriftlich eingegangenen Beantwortungen der von Seiten des Bundesfinanzgerichts an die Generalunternehmer **G-GmbH**, **ST-AG** und **Sw-AG** sowie an den slowenischen Subunternehmer ***M-DOO** ausgesendeten Vorhalte. Die Befragungen erfolgten allesamt sehr umfang- und detailreich, so wie sich auch die eingegangenen Vorhaltsbeantwortungen im Wesentlichen sehr umfang- und detailreich darstellten. Taugliche Nachweise wurden, sofern vorhanden, beigebracht.

Zumal sich die von Seiten der belangten Behörde getroffenen Feststellungen insbesondere auf die von der Finanzpolizei vorgenommenen Einvernahmen von **S**, **I** und **E** bezogen, erfolgte von Seiten des Bundesfinanzgerichts der Entschluss, alle drei im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung zu befragen. **S** und **I** wurden derart

geladen und einvernommen. **E** hielt sich nicht mehr in Österreich auf und es konnte auch keine ausländische Zustelladresse eruiert werden, weshalb er nicht geladen werden konnte.

Alle zu Protokoll gegebenen Ausführungen bzw alle Vorhaltsbeantwortungen ergaben letztlich ein im Wesentlichen übereinstimmendes Bild, das zu den obig getroffenen Feststellungen führte.

Die Auskunftspersonen bzw Vertreter der Unternehmer erwiesen sich als glaubwürdig (auf die Besonderheit von **I** wird unten noch näher eingegangen), die zu Protokoll gegebenen Aussagen bzw eingegangenen Vorhaltsbeantwortungen stützen sich gegenseitig. Insbesondere handelt es sich bei den Generalunternehmern um dritte, nicht in einem Naheverhältnis zur **F-GmbH** stehende Unternehmer, die vom Ausgang des gegenständlichen Verfahrens nicht betroffen sind bzw kein Interesse an einem speziellen Verhandlungsausgang aufweisen. Darauf hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang, dass zwischen der **F-GmbH** und dem Generalunternehmer **ST-AG** aktuell ein (einen Gewährleistungsfall betreffender) Rechtsstreit vor dem Handelsgericht Wien anhängig ist.

Den von der belangten Behörde getroffenen abweichenden Sachverhaltsfeststellungen wird von Seiten des Bundesfinanzgerichts wie folgt begegnet:

Die belangte Behörde stützt sich zentral auf die am 19.5.2016 getätigte Aussage des ehemaligen Geschäftsführers der **F-GmbH**, **S**, wonach – der aufgenommenen Protokollierung nach – die Leitung, Koordinierung und Einteilung der Arbeitnehmer dem jeweilig anwesenden Vorarbeiter der **F-GmbH** oblegen sei und sowohl die Leistung der **F-GmbH**, als auch jene der ausländischen Subunternehmer aus reiner Arbeitskräftegestellung bestanden habe (BVE Seite 3 f).

Es hat sich im Zuge der vor dem Bundesfinanzgericht vorgenommenen Einvernahmen (im Rahmen des abgehaltenen Erörterungstermins sowie im Rahmen der mündlichen Senatsverhandlung) jedoch ergeben, dass die von Seiten der belangten Behörde protokollierten Aussagen im Wesentlichen auf sprachliche Probleme des einvernommenen **S** (der nur sehr beschränkt der deutschen Sprache mächtig ist) beruhen. Auch bei den gerichtlichen Einvernahmen sprach **S** (in gebrochenem Deutsch) zunächst davon, dass Arbeitnehmer überlassen worden seien. Auf Nachfrage des Gerichts und insbesondere nach vorgenommener Übersetzung durch die geladene Dolmetscherin stellte **S** klar, dass er damit meinte, dass die Arbeitskraft eingesetzt worden sei, die eingesetzten Materialien (im Wesentlichen Beton) und Großwerkzeuge (Schalungen) jedoch von den Generalunternehmern beigestellt worden seien. Er gab vor Gericht auch glaubhaft zu Protokoll, dass die einzelnen ausländischen Subunternehmer sehr wohl stets eigene Vorarbeiter oder Poliere hatten. Letztendlich führte er glaubhaft aus, dass die **F-GmbH** immer für konkrete Gewerke, beispielsweise für den gesamten Rohbau oder für Decken oder Wände eines Bauabschnitts, etc, beauftragt wurde.

Weiter bezieht sich die belangte Behörde auf die von der Finanzpolizei am 2.2.2015 auf der Baustelle „Neubau Traisenpark, Bauteil G“ erfolgte Einvernahme von ****I**** (BVE Seite 9 f). ****I****, in der Beschwerdeentscheidung als Vorarbeiter der ****F-GmbH**** bezeichnet, habe dabei angegeben, dass der ausländische Subunternehmer Energo Monting keinen eigenen Vorarbeiter oder Partieführer gehabt habe.

Im Zuge der Einvernahme vor Gericht stellte sich jedoch heraus, dass ****I**** kein Vorarbeiter war oder irgendeine leitende Funktion innehatte, sondern „gewöhnlicher“ Arbeitnehmer der ****F-GmbH**** war. Vor dem Gericht konnte ein nervöses, prahlerisches und unklares Auftreten des ****I**** festgestellt werden. Darüber hinaus verfügte er über sehr schlechte Deutschkenntnisse und verstand generell oftmals die an ihn gestellten Fragen erst nach umfassenderem Erklären. Die vor der Finanzpolizei zu Protokoll gegebenen Aussagen sind dementsprechend vor diesem Hintergrund zu beurteilen. Es ist anzunehmen, dass er allein in prahlerischer Hinsicht angab, Vorarbeiter oder Vorgesetzter zu sein. Dementsprechend sind auch seine vor der Finanzpolizei zu Protokoll gegebenen Aussagen zu qualifizieren.

Vor dem Bundesfinanzgericht gab ****I****, über die strafrechtlichen Konsequenzen einer Falschaussage nachdrücklich belehrt und wahrheitserinnert, zu Protokoll, dass sowohl die ****F-GmbH**** als auch die einzelnen ausländischen Subunternehmer jeweils eigene Vorarbeiter hatten, etc. In freier Beweiswürdigung wird von Seiten des Gerichts der vor Gericht nach mehrfach erteilter Belehrung bzw Wahrheitserinnerung getätigten Aussage mehr Glauben geschenkt. Der vor der Finanzpolizei getätigten Aussagen kann bereits aus diesem Grund bloß eine geringere Beweiskraft beigemessen werden.

Weiter bezieht sich die belangte Behörde auf die am 28.4.2016 bei der Baustelle Nordbahnhof Austria Campus durch die Finanzpolizei erfolgte Einvernahme von ****E**** (BVE Seite 17), ehemaliger Mitarbeiter der ****F-GmbH****, aus der sich, so das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, ergebe, dass die Arbeitnehmer der Subunternehmer für mehrere Auftraggeber gearbeitet hätten und nicht nur Leistungen für die ****F-GmbH**** erbracht hätten. Es könne daraus geschlossen werden, dass eine klare Zuordnung nicht möglich gewesen sei, was gegen einen Werkvertrag spreche.

Wie ausgeführt, konnte ****E**** aufgrund unbekannten Aufenthalts und nicht erfolgter inländischer Wohnsitzmeldung nicht geladen und einvernommen werden. Doch wird von Seiten des Bundesfinanzgerichts der von der belangten Behörde geäußerten Auffassung generell bereits damit entgegengetreten, dass aus der Protokollierung „[...] Der Vorarbeiter der Fa. JMP hat mir gesagt, dass sie auch für eine andere Firma hier auf dieser Baustelle arbeiten [...]“ nicht unbedingt das Vorliegen eines Werkvertrags folgern lässt. Es scheint in diesem Sinne nicht unbedingt „schädlich“ zu sein, wenn ein Subunternehmer für mehrere Unternehmer tätig ist. Darauf hingewiesen sei in diesem Zusammenhang auch, dass ****E**** ausdrücklich auch die eigenen Vorarbeiter der ausländischen Subunternehmer benannte und zu Protokoll gab, wer

seine Ansprechpartner bei den Subunternehmern waren. Darüber hinaus erklärte **E** auch ausdrücklich, worin die konkreten Leistungen der ausländischen Subunternehmer lagen (ein Subunternehmer war für die komplette Deckenschalung in einem Baufeld zuständig, ein anderer Subunternehmer für die Schalung der Wände).

Zentral bezieht sich die belangte Behörde schließlich auf vorliegende Differenzen in der Abrechnung bzw Verrechnung mit einzelnen ausländischen Subunternehmern sowie auf Differenzen zu den laut Leistungsverzeichnis der Generalunternehmer in Auftrag gegebenen Leistungen. Derart sei etwa im Bauvorhaben Traisenpark die Schalung der Überfahrtsrampe von Bauteil D zu Bauteil G eigentlich bereits durch den Subunternehmer Tarikbau erbracht worden, die Leistung jedoch in gleichem Wortlaut auch an Energo Monting vergeben worden, allerdings zu einem höheren Preis. Auch hätte in einem konkreten Bauteil die komplette Deckenschalung durch den Subunternehmer JMP durchgeführt werden sollen, was aber nicht genau der Abrechnung bzw Verrechnung des Unternehmers entspreche. Es seien teilweise Teilleistungen vergeben worden, bei denen die Leistungsbeschreibung nicht genau dieselbe war, wie im Leistungsverzeichnis mit dem Generalunternehmer. Etwa stimmten Quadratmeterangaben teilweise nicht genau überein. Auf Rechnungen eines Subunternehmers (**J-SRO**) sei eine Trennung nach Bauteilen nicht erkennbar. Eine genaue Abgrenzung, welche Tätigkeiten die **F-GmbH** und welche die ausländischen Subunternehmer geleistet hätten, sei somit nicht möglich. Darüber hinaus sei eine Verrechnung mit dem Unternehmer Tarikbau zu einem wesentlich höheren Preis erfolgt, als mit dem Generalunternehmer vereinbart und seien Leistungsbeschreibungen nicht genau genug erfolgt, um nachvollziehen zu können, welcher Teil einer Decke durch den Subunternehmer geschalt wurde.

Diesen von der Behörde vorgetragenen Ausführungen begegnet das Gericht schließlich – in Übereinstimmung mit dem diesbezüglichen Vorbringen der **F-GmbH** – damit, dass Zahlen bzw Größenangaben in Abrechnungen generell in vielen Fällen nicht exakt übereinstimmen, sondern häufig größen-/mengen-/preismäßige Abweichungen in beide Richtungen auftreten können – insbesondere aufgrund von Zeitdruck und Pönaleverpflichtungen. Glaubhaft lag oft enormer Zeitdruck vor und musste in Hinblick auf die Beibehaltung des eigenen guten Images und der guten Referenzen manchmal schneller gefertigt werden. Dafür mussten glaubhaft auch höhere Preise für einzelne Gewerke in Kauf genommen bzw auch kurzfristig noch andere/weitere Subunternehmer beauftragt werden.

Betreffend die angesprochenen Preisabweichungen ist auch darauf hinzuweisen, dass vergebene Aufträge im Nachhinein erweitert bzw eingeschränkt werden können, was auch zwingende Abweichungen nach sich zieht. Insgesamt lagen die Abweichungen im gegenständlichen Fall ohnehin in einem nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts durchaus vertretbaren Ausmaß von etwa 5 % bis 10 % (so die Angabe der Vertreter der belangten Behörde).

Es erweisen sich daher gerade bei sehr umfangreichen Bauprojekten auch vorliegende schlampige oder mangelhafte Bezeichnungen bzw. Bezeichnungsfehler nicht als geeignet, eine Umdeutung von nach Auffassung des Gerichts im Werkvertragsverhältnis erbrachten Baumeisterleistungen in Arbeitskräftegestellung zu begründen.

Schließlich bedingt nach Würdigung des Bundesfinanzgerichts auch der Umstand, dass leitende Arbeitnehmer der Generalunternehmer für die generelle Einteilung der Arbeit verantwortlich waren und die grundsätzliche Aufsicht auf den Baustellen jeweils durch die Generalunternehmer erfolgte, keine abweichenden Feststellungen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdestattgabe)

Der beschwerdegegenständlich strittige Punkt liegt (einzig) in der Frage, ob ausländische Subunternehmer an die ****F-GmbH**** Baumeisterleistungen anhand eines Werkvertrags erbrachten oder ob in wirtschaftlicher Betrachtung, so die Auffassung der belangten Behörde, bloß Arbeitskräfte zur inländischen Arbeitsausübung gestellt wurden.

In rechtlicher Hinsicht ist dazu auszuführen, dass die gegenständlichen ausländischen Subunternehmer gemäß § 1 Abs 3 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 (KStG) als Körperschaften, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind, mangels Geschäftsleitung oder Sitz (§ 27 Bundesabgabenordnung, BAO) im Inland nur der beschränkten österreichischen Steuerpflicht mit den Einkünften im Sinne des § 21 Abs 1 KStG unterliegen. Nach § 21 Abs 1 Z 1 KStG erstreckt sich die Steuerpflicht nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG).

Gemäß § 98 Abs 1 Z 3 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb grundsätzlich dann von der beschränkten Steuerpflicht erfasst, wenn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird, ein ständiger Vertreter bestellt ist oder unbewegliches Vermögen vorliegt – was gegenständlich nicht der Fall war. Nach § 98 Abs 1 Z 3 TS 5 KStG sind jedoch Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung auch dann von der beschränkten Steuerpflicht erfasst, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten bzw. kein ständiger Vertreter bestellt ist.

Gemäß § 99 Abs 1 Z 5 EStG wird die Steuer beschränkt Steuerpflichtiger ua bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung durch Steuerabzug erhoben. Nach § 100 Abs 1 iVm § 99 Abs 2 Z 1 EStG beträgt die Abzugsteuer grundsätzlich 20% vom vollen Betrag der Betriebseinnahmen. Der Schuldner der Einkünfte haftet nach Absatz 2 für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge.

Im Ertragsteuerrecht findet sich keine Definition der Gestellung von Arbeitskräften normiert. Nach allgemeinem Verständnis liegt eine solche dann 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.

Es ist somit von Seiten des Gerichts die Qualifizierung vorzunehmen, ob die gegenständlichen ausländischen Subunternehmer an die ****F-GmbH**** Bauleistungen im Sinne von Werkverträgen erbrachten, oder tatsächlich (bloß) Arbeitskräfte gestellt wurden, wobei die ****F-GmbH**** (nur) im zweiten Fall für die Haftung der Abzugsteuer herangezogen werden kann.

Einleitend ist dabei zu unterstreichen, dass steuerlich nicht die äußere Form des Sachverhaltes ausschlaggebend ist, sondern im Sinne des § 21 BAO der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vertragsbeziehung zwischen den beteiligten Unternehmern zu erforschen ist. Es erweist sich somit der bloße Umstand, dass schriftliche Werkverträge vorlagen, nicht als ausreichend. Vielmehr kommt es auf das verwirklichte Gesamtbild der Tätigkeiten an. Maßgebend sind dabei alle Umstände, die die Vertragsbeziehung zwischen den beteiligten Unternehmern charakterisieren. Nicht ausreichend ist, wenn zwar einzelne Sachverhaltselemente vorliegen, sich aber aus den Gesamtumständen Gegenteiliges ergibt (VwGH 29.1.2009, 2007/09/0341).

Derart liegt grundsätzlich dann ein Werkvertrag vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt besteht, wobei es sich um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung (in der Regel bis zu einem bestimmten Termin) zu erbringen. Das Interesse des Bestellers bzw die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers ist auf das Endprodukt als solches gerichtet. Essenziell für einen Werkvertrag ist ein „gewährleistungstauglicher“ Erfolg der Tätigkeit, nach welchem die für den Werkvertrag typischen Gewährleistungsansprüche bei Nichtherstellung oder mangelhafter Herstellung des Werkes beurteilt werden können. Mit der Erbringung der Leistung endet das Werkvertragsverhältnis.

Gegen das Vorliegen eines Werkvertrags spräche insbesondere eine zwar leistungsbezogene, nicht aber erfolgsbezogene Entlohnung so wie auch der Fall, dass ein dauerndes Bemühen geschuldet wird, das bei Erreichen eines angestrebten „Ziels“ auch kein Ende findet (vgl VwGH 3.10.2013, 2013/09/0042; 23.5.2017, 2005/08/0003).

Nach den obig getroffenen Feststellungen wurde die ****F-GmbH**** von diversen Generalunternehmern mit der Errichtung individualisierter Gewerke beauftragt. Ihrerseits gab die ****F-GmbH**** zur Ausführung der angenommenen Aufträge die Errichtung individualisierter Gewerke bzw generell genau umrissene, konkretisierte Leistungen an ausländische Subunternehmer weiter. Geschuldet war jeweils die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes und nicht bloß ein dauerndes Bemühen. Sowohl die ****F-GmbH**** als auch die ausländischen Subunternehmer waren dem Geschäftsgegenstand nach Bauunternehmer, nicht

hingegen Arbeitskräftegesteller. Zwischen den einzelnen Unternehmern lagen jeweils schriftliche Werkverträge mit genauer Leistungsbeschreibung vor. Die Arbeitnehmer der jeweiligen Unternehmer erbrachten ihre Arbeitsleistungen stets in separaten Teams, Vermischungen der Arbeitnehmer lagen nicht vor und sie wurden jeweils von einem eigenen Vorarbeiter oder Polier geleitet. Organisatorische Eingliederungen in den Betrieb des Generalunternehmers oder in den Betrieb der ****F-GmbH**** lagen nicht vor. Für das jeweils erbrachte Werk traf den jeweiligen Leistungserbringenden eine Gewährleistungspflicht, die im Übrigen nicht nur formal vereinbart wurde, sondern auch tatsächlich in mehreren Fällen schlagend wurde. Es lag somit ein gewährleistungstauglicher Erfolg vor. Schließlich erfolgte auch die Entlohnung erfolgsbezogen und endete das Vertragsverhältnis jeweils mit Erbringung der Leistung.

Demgegenüber läge insbesondere der Umstand, dass sowohl das Material wie auch die großen Maschinen von den Generalunternehmern beigestellt wurden, das Vorliegen einer Arbeitskräftegestellung nahe. Die im vorstehenden Absatz angeführten Umstände führen in der gebotenen Gesamtbetrachtung jedoch klar dazu, die beschwerdegegenständlich von den ausländischen Subunternehmern an die ****F-GmbH**** erbrachten Leistungen als im Rahmen von Werkverträgen erbrachte Baumeisterleistungen zu qualifizieren.

Abschließend bleibt zu bemerken, dass auch im Verhältnis zwischen der ****F-GmbH**** und den Generalunternehmern eindeutige „tatsächliche“ Werkverträge vorlagen und nicht bloß Arbeitskräfte gestellt wurden. Zwar zeigt sich dieser Umstand nicht für eine allfällige Abzugsteuer relevant, doch hätte eine bloße Arbeitskräftegestellung durch die ****F-GmbH**** an die jeweiligen Generalunternehmer wohl auch die Folgebeurteilung nach sich gezogen, dass auch von den ausländischen Subunternehmern an die ****F-GmbH**** bloß Arbeitskräfte gestellt worden wären.

Die angefochtenen Bescheide waren daher vom Bundesfinanzgericht ersatzlos aufzuheben.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

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

Im gegenständlichen Fall lag die Aufgabe des Bundesfinanzgerichts im Wesentlichen in der Lösung von Fragen des Sachverhalts. Der beschwerdegegenständlich relevante Sachverhalt wurde derart in einem umfassenden Ermittlungsverfahren in freier Beweiswürdigung festgestellt. Die erfolgte Lösung der auch vorliegenden Rechtsfragen erfolgte in

Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs. Mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 27. Juni 2022