

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Susanne Reisinger, Gewerbestraße 22, 5261 Helpfau-Uttendorf, und Kurt Wimmer, Dr. Widerhofer-Straße 8, 5274 Burgkirchen, über die Beschwerden vom 5. Juli 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 5. Juni 2018 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid 2014, 2016 und 2017 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) betreibt Handel mit Elektrowaren (ua. Haushalts- und Klimageräte sowie Unterhaltungselektronik) und Installationsmaterial. Weiters werden Elektroinstallationen und Elektroreparaturen durchgeführt.

Es wurden im Prüfungszeitraum 2014-2016 bzw. Nachschauzeitraum 1/2017-11/2017 Fremdleistungen an drei polnische Unternehmen vergeben und durchgeführt.

Strittig im Verfahren ist, ob die drei polnischen Subunternehmen an die Bf. Bauleistungen anhand von Werkverträgen erbrachten oder ob es sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um Arbeitskräftegestellung handelte, wobei von der Bf. im zweitgenannten Fall die Abzugsteuer gemäß § 99 EStG iHv 20% der vollen Vergütung einzubehalten gewesen wäre.

Das von der Steuerberaterin der Bf., Mag. Susanne Reisinger, übersendete E-mail vom 08.03.2018 war mit „Sachverhalt zum Ablauf der Zusammenarbeit mit der Firma ***A*** bzw. Firma ***B***“ titulierte und lautete wie folgt:

„Die Firma ***Bf1*** ist ein Unternehmen, welches Handel mit Elektrowaren und Installationsmaterial betreibt und auch Handel mit Braun- und Weißware. Weiters werden Elektroreparaturen durchgeführt, sowie Ein- und Umbau von Antennen-, Blitzschutz-, Alarm- und Steuerungsanlagen und Elektroinstallationen. Zu Auftragsspitzen behilft sich die Firma ***Bf1*** mit Subunternehmen und Leasingarbeitern, da der durchschnittliche Personalstand diese nicht bedienen kann. Neben österreichischen Unternehmen wurden auch zwei polnische Unternehmen beauftragt.

Die Firma ***A*** sowie ***B*** sind in Polen ansässig und betreiben dort als Einzelunternehmer Elektroinstallationsunternehmen. Die Firma ***Bf1*** beauftragte diese Firmen 2014 und 2016 im Werkvertrag mit Elektroinstallationsarbeiten, insbesondere mit dem Ausbau von Kabelwegen und dem Einziehen von Kabeln. Je Baustelle wurden eigene Werkverträge abgeschlossen. Für Großbaustellen können auch mehrere Werkverträge vorliegen, je nach Bauabschnitt.

Die jeweiligen Auftragsteile wurden laut Plan festgelegt und darüber Werkverträge abgeschlossen. Die Firmen erhielten die Pläne für Baustellenabschnitte sowie die Kalkulationsaufstellung dazu. Die Firmen übernahmen die volle Verantwortung für die rechtzeitige und plangemäße Fertigstellung der vereinbarten Auftragsteile der verschiedenen Baustellen und hatten dafür auch die Gewährleistung zu übernehmen.

Wann und mit wie vielen Arbeitnehmern die Firmen die Aufträge erledigt haben lag außerhalb des Einflussbereiches der Firma ***Bf1***. Die Firmen kamen mit den eigenen Mitarbeitern, hatten die persönlichen Schutzausrüstungen mit auf den Baustellen und auch die eigenen Betriebsmittel. Die Arbeitszeiten und auch die Anzahl der Mitarbeiter waren im vor hinein nicht bekannt. Es gab von der Firma ***Bf1*** weder Arbeitszeitvorgaben noch bestand ein Zugriffsrecht auf die Dienstnehmer der polnischen Firmen. Der Firma ***Bf1*** wurde die Anzahl der eingesetzten Mitarbeiter, sowie die geleisteten Stunden lediglich im nach hinein zu Kalkulationszwecken mitgeteilt.

Es gab zwischendurch immer wieder Baubesprechungen an denen auch die Subunternehmen teilnahmen, hierbei mag es zu sachlichen Weisungen gekommen sein. Nach Fertigstellung wurde die Baustelle abgenommen und bei Differenzen mussten die Firmen Nachbesserungen durchführen bzw. kam es zu Abzügen bei den Rechnungen. Derartige Kürzungen sind in der Buchhaltung ersichtlich. Die polnischen Firmen hatten für ihre Aufträge das volle Unternehmerrisiko zu tragen.

Auf den Baustellen unterschieden sich die Mitarbeiter der polnischen Firmen auch eindeutig von den Mitarbeitern der Firma ***Bf1***. Die Mitarbeiter der Firma ***Bf1*** traten in Arbeitskleidung mit Firmenlogo auf.“

Im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 30.05.2018 für den Zeitraum 2014-2016, Nachschau 1/2017-11/2017, wurden folgende (streitgegenständliche) steuerliche Feststellungen getroffen:

„Tz. 1 Arbeitskräftegestellung – Abzugsteuer gem. § 99 EStG 1988

Sachverhalt:

Fa. ***Bf1*** bedient sich gelegentlich bei größeren Elektroinstallationsaufträgen polnischer Einzelunternehmer.

Für die Arbeiten werden Stundenaufzeichnungen geführt. Diese Aufzeichnungen werden regelmäßig mit einem Stundensatz von 23,00 bis 27,00 Euro abgerechnet. Die Beträge werden sodann auf ein polnisches Bankkonto überwiesen. Unter den auf den Baustellen polnischen Arbeitern ist immer der Unternehmer (***B***, ***A***, ***C***) tätig. Weiters noch 1 bis 3 Arbeiter. Diese sind mit Namen oder deren Initialen auf den Stundenberichten angeführt. Die Stundenberichte werden von der Buchhaltung in ***D*** überprüft, abgehakt und der Rechnungsbetrag bezahlt.

Im Zuge der Prüfung wurden nach Aufforderung „Werkverträge“ für die einzelnen Baustellen vorgelegt. Die hier festgelegten Auftragssummen stimmen meistens mit den nach Stunden verrechneten Beträgen nicht überein (s. Beilage). Es wurde nicht nach Einzelprojekten abgerechnet.

Es widerspricht der Geschäftspraxis wenn vom Auftraggeber für ein fix vereinbartes Gewerk mehr bezahlt wird als eigentlich notwendig wäre. Andererseits würde der Auftragnehmer auf eine Begleichung der lt Werkvertrag vereinbarten Auftragssumme pochen, wenn er weniger als diesen Betrag überwiesen erhält.

Der Arbeitseinsatz stimmt nicht immer mit den im Werkvertrag definierten Zeitraum überein.

Die Arbeiten wurden größtenteils in Gebäuden mit hohen Raumhöhen (***3***, Fabrikshallen, Supermarkt) verrichtet. Die Arbeiten (Kabelstränge, Beleuchtung) konnten dabei nur mithilfe eines fahrbaren Hubgerüsts bewältigt werden. Diese Hilfsmittel wurden vom Auftraggeber angemietet und bezahlt. Weiters waren komplexe Arbeiten nur gemeinsam mit den eigenen Arbeitskräften möglich. Die verrechnete Auftragssumme an den Kunden der Fa. ***Bf1*** ist daher weitaus höher als die von den polnischen Firmen erbrachten Leistungen.

Die Endabrechnung der Kunden wird bei Großaufträgen von deren Architekten und Bauleitern überprüft. Wenn es dabei zu Preisabzügen gekommen ist, wurde dies nie auf die auch teilweise tätige polnische Firma überrechnet, obwohl sie lt. Werkvertrag die volle Gewährleistung zu leisten gehabt hätte.

Rechtliche Würdigung:

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes ergibt sich, dass die polnischen Firmen keine Werkleistung erbracht haben, sondern Arbeitsleistungen mit ihren polnischen Arbeitnehmern.

Es ist somit von einer Arbeitskräftegestellung auszugehen, d.h. die Fa. ***Bf1*** ist der (wirtschaftliche) Arbeitgeber der polnischen Arbeitnehmer.

Die Vergütungen, die die Fa. ***Bf1*** an die polnischen Firmen entrichtet hat, unterliegen gem. § 98 Abs. 1 Z. 3 EStG iVm. § 99 Abs. 1 Z. 5 EStG einem Steuerabzug iHv. 20% der bezahlten Vergütungen (Nettobetrag ohne Umsatzsteuer). Durch diesen Steuerabzug gilt die Steuerpflicht der überlassenen Arbeitskräfte als abgegolten, weil deren steuerpflichtigen Einkünfte wirtschaftlich in der Arbeitskräftegestellungsvergütung erfasst sind (§ 98 Abs. 1 Z. 4 EStG).

Die Fa. ***Bf1*** haftet als Schuldner der Einkünfte gem. § 100 Abs. 2 EStG für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerbeträge. Da die Verpflichtung zum Steuerabzug von Seiten der Fa. ***Bf1*** nicht entsprochen wurde, ist ihr die aushaftende Abgabenschuldigkeit im Haftungswege vorzuschreiben.

Betroffene Subfirmen:

1. ***A***
2. ***B***
3. ***C***

Betragliche Auswirkung:

Aufwand lt. Buchhaltung	2014	2016	2017	gesamt
A	34.975,50	89.747,24	25.130,25	149.852,99
B		31.938,75		31.938,75

C	4.266,00			4.266,00
	39.241,50	121.685,99	25.130,25	186.057,74
20 % Abzugssteuer	7.848,30	24.337,20	5.026,05	37.211,55

Davon entfallen an Abzugssteuer (20%) auf:

Jahr	2014	2016	2017
A			
Bem.grundlage	34.975,50	89.747,24	25.130,25
Abzugssteuer	6.995,10	17.949,45	5.026,05
B			
Bem.grundlage		31.938,75	
Abzugssteuer		6.387,75	
C			
Bem.grundlage	4.266,00		
Abzugssteuer	853,20“		

Mit Haftungsbescheid vom 05.06.2018 wurde die ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, als Haftungspflichtiger gemäß § 100 Abs. 2 EstG für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma ***C***, im Ausmaß von 853,20 Euro für das Jahr 2014 in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

In der Begründung wurde auf den BP Bericht bzw. die Niederschrift vom 30.05.2018 verwiesen.

Mit Haftungsbescheid vom 05.06.2018 wurde die ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, als Haftungspflichtiger gemäß § 100 Abs. 2 EStG für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma ***B***, im Ausmaß von 6.387,75 Euro für das Jahr 2016 in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

In der Begründung wurde auf den BP Bericht bzw. die Niederschrift vom 30.05.2018 verwiesen.

Mit Haftungsbescheid vom 05.06.2018 wurde die ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, als Haftungspflichtiger gemäß § 100 Abs 2 EstG für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma ***A***, im Ausmaß von 29.970,60 Euro für die Jahre 2014 (6.995,10 Euro), 2016 (17.949,45 Euro) und 2017 (5.026,05 Euro) in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

In der Begründung wurde auf den BP Bericht bzw. die Niederschrift vom 30.05.2018 verwiesen.

In der rechtzeitig eingelangten Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 05.06.2018 (Unternehmen ***C***, Polen) bzw. Antrag auf Aussetzung der Einhebung, Steuer Nr. ***BF1StNr1***, vom 04.07.2018, eingelangt am 05.07.2018, führte der Bf. Folgendes aus:

„Sehr geehrte Damen und Herren,

gegen den Haftungsbescheid betreffend Abzugsteuer vom 5. Juni 2018 für die aushaftenden Abgabenschulden des Unternehmens ***C*** (nachfolgend „***C***“ benannt) in Höhe von Euro 853,20 legen wir in offener Frist Beschwerde ein.

Der Haftungsbescheid begründet sich darauf, dass im Rahmen einer Betriebsprüfung in dem in diesem Zusammenhang verfassten Bericht vom 30.5.2018 die Werkleistung des Unternehmens „***C***“ in eine „Arbeitskräftegestellung“ umqualifiziert wurde. In diesem Falle wäre von der Vergütung an die Firma „***C***“ eine Abzugsteuer gem § 98 Abs 1 Zi 3 iVm § 99 Abs 1 Zi 5 EStG in Höhe von 20 % abzuführen.

Der Haftungsbescheid resultiert damit ausschließlich auf der Tatsache, dass die Werkleistung des Unternehmens „***C***“ in eine Arbeitskräftegestellung umqualifiziert wurde, wobei sich diese auf folgende Punkte stützt:

1. Für die Arbeiten wurden Stundenaufzeichnungen geführt und anhand dieser sind auch die Abrechnungen erstellt. Die Beträge wurden nach Polen überwiesen und die Rechnungen wurden von der Buchhaltung in ***D*** überprüft, abgehakt und bezahlt.
2. Die vorgelegten Werkverträge für die einzelnen Baustellen weichen teilweise in den Auftragssummen ab bzw wurden nicht nach Einzelprojekten abgerechnet.

3. Es wird behauptet, dass ungebräuchlich in der Geschäftspraxis sei, dass bei vereinbartem Gewerk mehr oder weniger bezahlt wird.

4. Bei verschiedenen Aufträgen wurde ein fahrbares Hubgerüst benutzt, welches von uns angemietet wurde.

5. Komplexe Arbeiten wurden nur gemeinsam mit den eigenen Arbeitskräften möglich.

6. Bei von Architekten und Bauleitern geprüften Rechnungen wurden teilweise Preisabzüge vorgenommen, die nicht an die Firma „***C***“ weiterverrechnet wurden.

Ad 1) Dass Stundenaufzeichnungen geführt werden, ist im Wesentlichen eine gesetzliche Verpflichtung eines Unternehmers, die bereits zB aus der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes resultiert (§§ 22 iVm 25 GmbHG). Auch wir müssen für alle unsere Mitarbeiter Stundenaufzeichnungen führen und bei Bedarf vorlegen. Das von einer verantwortungsbewussten Mitarbeiterin in der Buchhaltung Unterlagen (Rechnungen) geprüft und abgehakt werden, kann kein schlagendes Indiz gegen eine Werkleistung sein. Dass sich das Unternehmen „***C***“ offenbar verpflichtet gefühlt hat, der Rechnung auch Stundenaufzeichnungen beizulegen resultiert keineswegs aus Weisungen von unserer Seite. Auch die Vorhaltungen, dass auf Basis der Stundenaufzeichnungen eine Entlohnung auf Stundenbasis erfolgte, ist nicht stichhaltig. Denn es musste weder ein bestimmtes Mindestausmaß an Stunden gearbeitet werden, noch waren von uns als Werkauftraggeber fixe, detaillierte Arbeitszeiten vorgegeben (vgl dazu 23.9.1981, 2505/79, 1982, 214; E 28.4.2004, 2000/14; ferner unter Punkt 6). Zudem ist auch nach ständiger Rsp (siehe VwGH 22.2.1989, 84/13/0001) anerkannt, dass eine Abhängigkeit der Höhe der Einkünfte von der Anzahl der aufgewendeten Arbeitsstunden, keineswegs das Unternehmerwagnis ausschließt.

Darüber hinaus muss grundsätzlich festgehalten werden, dass sich jede pauschale Leistungsbemessung im Hintergrund immer auch auf eine Stundenkalkulation stützt. Dies entspricht der wirtschaftlichen Gestaltungsweise, die im Rahmen der gesamthaften Betrachtungsweise zu berücksichtigen ist (VwGH 1.12.1992, 88/14/0115). Es wird in diesem Zusammenhang auch nicht bestritten, dass sämtliche pauschalen Beträge, die in den verschiedenen Werkverträgen aufscheinen, immer entsprechend der geforderten Leistung auf Stundenbasis kalkuliert wurden. An Hand der entsprechenden Teilpläne, in denen jeweils der genaue Leistungsumfang festgelegt wurde, sind auch die pauschalen Leistungssummen für die einzelnen Werkaufträge kalkuliert. Dass dem Auftragnehmer, in diesem Falle die Firma „***C***“ die Kalkulationsbasis bekannt war, wird nicht in Abrede gestellt. Letztlich entspricht es eben auch der gebotenen wirtschaftlichen Gestaltungsweise, dass Verträge auch in entsprechenden Vorgesprächen erarbeitet werden. Dabei ist maßgeblich zu berücksichtigen, dass die hRsp des VwGH eine Abstimmung einzelner Projektphasen im Rahmen eines Gesamtprojektes, keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Werkauftraggebers (vgl VwGH 9.7.1997, 95/13/0289) bedeutet.

Dass das Unternehmen „***C***“ dann meint, ihre Leistungssummen damit dokumentieren zu müssen, in dem sie der Rechnung dann auch Stundenaufzeichnungen beilegt, war vertraglich weder vereinbart noch wurden sie von unserer Seite dazu aufgefordert. Um dies abklären zu können, ist eine Befragung des Herrn ***B*** notwendig.

Da im Rahmen einer rechtlichen Beurteilung, ob eine selbstständige oder nicht-selbstständige Tätigkeit vorliegt, nach hRsp (VwGH 26.11.1997, 93/13/0309; 18.12.2013, 2009/13/0230) eine gesamthafte Betrachtungsweise entscheidend ist, hätten bei der Betriebsprüfung überdies folgende Aspekte näher überprüft werden können:

- Wann und von wem wurden die Stundenaufzeichnungen erstellt
- Es gibt keinerlei Hinweise darauf, dass diese Stundenaufzeichnungen zeitnah von uns oder von einem unserer Mitarbeiter geprüft oder abgezeichnet wurden
- Es wurde auch nicht geprüft, ob diese Aufzeichnungen schlüssig sind. Wir stellen hier die Vermutung an, dass diese Stundenaufzeichnungen dem Werkvertrag angepasst wurden. Für uns war dies jedoch nicht relevant, da in den Verträgen die Leistungssummen festgelegt waren und auch eingehalten wurden.

Hierbei wäre man dann zur Erkenntnis gelangt, dass die Merkmale der selbstständigen Tätigkeit weitaus überwiegen (vgl hinsichtlich des Abstellens auf das Überwiegen des VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; E 9.7.1997, 95/13/0289; E 28.5.2015, 2013/15/0162).

Ad 2) Wie aus beiliegender Übersicht klar hervorgeht, sind die Abweichungen zwischen der vereinbarten Vertragssumme (Euro 4.300,--) mit dem Unternehmen „***C***“ und dem tatsächlich in Rechnung gestellten Betrag lediglich Euro 34,-- weniger. Daraus zu schließen, dass nicht vertragskonform abgerechnet wurde, ist aus unserer Sicht nicht nachvollziehbar. Insbesondere da allgemein bekannt ist, dass speziell in der Baubranche immer wieder erhebliche Kostenüberschreitungen üblich sind. Ob Projekte alle separat abgerechnet werden müssen, liegt in der privatautonomen Vereinbarung zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer. Was übrig bei der Abrechnung des Unternehmens „***C***“ gar nicht zutrifft. Es gibt nur ein Projekt und dazu zwei Teilrechnungen.

Ad 3) Dass bei dem Auftrag die Abrechnungen unter der Vertragssumme durchgeführt wurde, liegt im Ermessen des Werkauftragnehmers. In diesem Falle wäre eine Befragung des Herrn ***C*** aufklärend. Dass wir diese Unterschreitungen akzeptiert haben, wird niemand negativ auslegen können. Wir vermuten, dass sich das Unternehmen „***C***“ als guter Vertragspartner präsentieren wollte und deshalb auch in einem Ausmaß von Euro 34,-- (siehe beiliegende Aufstellung) großzügig sein wollte.

Ad 4) Dass Gerüste und in diesem Falle ein fahrbares Hubgerüst dem Unternehmen „***C***“ kostenfrei zur Verfügung gestellt wurde, wird nicht bestritten. Dabei ist jedoch zu beachten, dass bei Werkauftragnehmern, die ihre Niederlassung mehrere hundert Kilometer weit entfernt vom Leistungserbringungsort haben, nicht gefordert werden kann, dass diese ein großes Hubgerüst selbst transportieren. Die Alternative wäre gewesen, dass diese Verleihung von uns in Rechnung gestellt worden wäre und uns das Unternehmen „***C***“ diese ebenfalls wieder verrechnet hätte. Dass eine derartige Vorgangsweise komplett der Praxis bzw der wirtschaftlichen Gestaltungsweise entspricht (auf die maßgeblich abgestellt werden muss), sollte nicht angezweifelt werden. Es ist allgemein üblich, dass ein Gerüst an einer Baustelle von einem Unternehmer bereitgestellt wird und dann von allen Handwerkern, die dieses benötigen zur Verfügung gestellt wird – meistens ohne Verrechnung, da ansonsten sowieso wieder eine Gegenverrechnung mit dem Bauherren oder dem Generalunternehmen notwendig wäre. Es wurde in diesem Zusammenhang weder geprüft noch berücksichtigt, dass sämtliches andere Elektrowerkzeug welches für die Arbeiten notwendig waren, seitens des Unternehmens „***C***“ selbst gestellt wurde. Auch hierbei hätte wieder entsprechend der höchstgerichtlichen Rsp eine gesamthafte Abwägung stattfinden müssen und nicht nur punktuelle einzelne Aspekte herauszustreichen. Denn somit widerspricht die rechtliche Beurteilung den Maßstäben der gefestigten Rsp. (Siehe VwGH 31.03.2005, 2000/15/0127; 31.01.1995, 92/08/0213, 17.12.2002, 99/08/0008).

Ad 5) Auf welcher Grundlage sich die Behauptung stützt, dass komplexe Arbeiten nur gemeinsam mit den eigenen Mitarbeitern von unserer Seite möglich waren, ist aus dem Bescheid (Bericht) nicht ersichtlich. Tatsache ist, dass alle Arbeiten eigenständig und selbständig an Hand der Detailpläne durchgeführt und erledigt wurden. Das Unternehmen „***C***“ ist in Polen, Deutschland, Schweiz und Österreich tätig und leistet dort fachlich einwandfreie Elektroinstallationen. Die Arbeiten sind natürlich klar und deutlich auf die in den Verträgen festgelegten Bereiche begrenzt gewesen, da sich auch nur so eine genaue Zuordnung der Leistungen gewährleisten lässt. Abgesehen von diesen Detailplänen, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung notwendig sind um derartige Werkleistungen zu vollziehen und die auch keineswegs als schädliche sachliche Bindungen einzustufen sind, bestand jedoch Weisungsfreiheit für den Werkunternehmer bzw keine Pflicht zur persönlichen Erbringung.

Ad 6) Wie in beiliegender Aufstellung dokumentiert wurde, gibt es in der Abrechnung keinen Abzug für Gewährleistung. Der Vorwurf im Bericht, dass Abzüge nicht an die Firma „***C***“ überrechnet wurden stimmt somit nicht und ist eindeutig falsch.

Zusätzlich zu den oben angeführten Anmerkungen zum Bericht möchten wir festhalten, dass im Rahmen der Betriebsprüfung die aktuelle Rechtslage und auch die Differenzierung zwischen „Werkleistung“ und „Arbeitskräfteüberlassung“ weder berücksichtigt wurde, noch entsprechend gewürdigt wurde.

Von zentraler Bedeutung ist dabei das Erkenntnis des VwGH vom 22.8.2017, Ra 2017/11/0068 in dem sich der VwGH auf die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache „Martin Meat“ stützt. Der VwGH hat in diesem Erkenntnis seine Rechtsauffassung dem EuGH dahingehend angepasst, dass als maßgebliche Kriterien für die Abgrenzung von (Arbeitnehmer-) Überlassungs- und Werkverträgen folgende Punkte als wesentlich erachtet werden:

- Wird im Rahmen des vorliegenden Vertragsverhältnisses eine gewährleistungsfähige Leistung erbracht: Wir verweisen hier auf den obigen Punkt ad 6). Die Firma „***C***“ hatte vertraglich die volle Gewährleistung zu leisten.
- Wer bestimmt die Anzahl der für die Herstellung der geschuldeten Leistung jeweils konkret eingesetzten Arbeitnehmer: Aus beiliegender Aufstellung geht klar hervor, dass zwischen 3 bis 4 Personen auf der Baustelle eingesetzt wurden. Wir als Auftraggeber haben hier keinerlei Einfluss genommen, die Firma „***C***“ musste immer für sich entscheiden, wieviel Mitarbeiter sie benötigt.
- Wer erteilt den Arbeitnehmern die genauen und individuellen Anweisungen, die diese für die Ausführung ihrer Tätigkeiten benötigen: Von unserer Seite wurde zu keinem Zeitpunkt irgendwelche Anweisungen an Herrn ***B*** oder seinen Mitarbeitern erteilt, ausgenommen rein sachlicher Anweisungen, die entweder Herrn ***C*** oder dem entsprechenden Vorarbeiter gegeben wurden, die auftragsbedingt notwendig waren.

All diese Punkte wurden vom Prüfungsorgan weder eingehend geprüft noch in irgendeiner Weise in Frage gestellt. Dass diese Maßstäbe des EuGH, die im Besonderen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu beachten sind, bei der Entscheidung unsere Beschwerde entsprechend gewürdigt werden, setzen wir voraus. Hierbei ist wieder auf die Notwendigkeit des gesamthaften, beweglichen Abwägungsprozesses bei der Beurteilung der Rechtsfrage hinzuweisen. Es wurde im Rahmen der Betriebsprüfung auch nicht verifiziert ob andere Gesichtspunkte betreffend Werkverträge zutreffen oder nicht zutreffen bzw nur punktuelle Aspekte gewürdigt. Abschließend soll anhand der Parameter, die sich aus der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung ergeben, (nochmals) zusammengefasst werden, dass es sich bei dem mit dem Unternehmen „***C***“ abgeschlossenen Werkvertrag um einen tatsächlichen Werkvertrag aus steuerrechtlicher Sicht handelt:

Arbeitszeit und Arbeitsort: Es wurde immer nur ein bestimmter Zeitrahmen vorgegeben, es wurde keinerlei Einfluss auf die tatsächliche Arbeitszeit genommen. Dass der Arbeitsort die jeweilige Baustelle ist, liegt in der Natur der Sache.

Auftraggeber (Anzahl): Wir wissen, dass die Firma „***C***“ auch für andere Auftraggeber tätig ist und auch ein aktives Geschäft in Polen betreibt. Das Verrichten von Arbeiten für eine

Vielzahl von Auftraggebern spricht gegen ein Dienstverhältnis. Ein Dienstverhältnis bringt eine enge Bindung an den Willen des Arbeitgebers mit sich; dies führt bei einer Vielzahl von Arbeitgebern zu kaum überwindbaren Schwierigkeiten (vgl VwGH 17.5.1965, 2375/63, 1965, 141).

Auslagenersatz: Von unserer Seite wurde kein Auslagenersatz in welcher Form auch immer bezahlt. Alle notwendigen Auslagen wie Nächtigungskosten, Fahrtspesen und Verpflegung wurden vom Auftragnehmer bezahlt. Dies ist nach der Rsp des VwGH ein besonderes Indiz für die Einordnung als Werkvertrag (VwGH 6.4.1988, 87/13/0202, 1988, 406).

Betriebsmittelbereitstellung: Wie bereits angeführt wurden alle Betriebsmittel – in diesem Falle Werkzeug und Fahrzeug – mit Ausnahme des fahrbaren Hubgerüsts von dem Unternehmen „***C***“ gestellt.

Entlohnung, Entgelt: Es wird zwar unterstellt, dass ein Zeitlohn bezahlt wurde, wir haben jedoch oben schlüssig erklärt, dass es aus unserer Sicht immer ein vertraglich festgelegter Erfolgslohn für das jeweilige Gewerk gewesen ist.

Haftung für die Tätigkeit: bereits oben wurde mehrmals dargelegt, dass die Haftung jeweils von dem Unternehmen „***C***“ übernommen werden musste.

Kapitaleinsatz durch Auftragnehmer: Alle monetären Ausgaben mussten von dem Unternehmen „***C***“ vorab selbst geleistet werden. Es gab keine Vorauszahlungen oder Vorschüsse. Alle Rechnungen wurden immer erst nach erbrachter Leistung gestellt und danach bezahlt.

Konkurrenzklausele: Das Unternehmen „***C***“ wurde von uns nie in irgendeiner Form eingeschränkt auch für andere Auftraggeber tätig zu sein. Wir sind konkret in Kenntnis, dass das Unternehmen „***C***“ auch für andere Auftraggeber in Österreich tätig ist.

Kontrolle durch Auftraggeber: Von unserer Seite gab es zu keinem Zeitpunkt Kontrollen der laufenden Arbeiten des Unternehmens „***C***“. Dass das Gewerk nach Fertigstellung geprüft wurde ist selbstverständlich.

Kündigungsbestimmungen: Gab es keine. Nach dem VwGH (19.2.1971, 0047/69, 1971, 205) ist dies ein Indiz für ein Werkvertragsverhältnis.

Leistungserbringung: Die Firma „***C***“ hat sich nachweislich, in unterschiedlicher Anzahl an Mitarbeitern bedient, bedingt durch das jeweilige Auftragsvolumen. Auch dies spricht nach der Rsp des VwGH (3.5.1983, 82/14/0281, 0288f) klar gegen die Einordnung einer nicht selbständigen Tätigkeit.

Rechtsnatur der Vereinbarung: eindeutig ein Zielschuldverhältnis. Es wurde jeweils ein klar umrissenes Gewerk vereinbart und erbracht.

Regelmäßigkeit der Tätigkeit: Es gab keine Regelmäßigkeit - Aufträge wurden nur nach Bedarf erteilt, was letztlich für eine selbständige Tätigkeit spricht (so auch VwGH 4.2.1987, 85/13/0194, 1987, 459).

Sozialleistungen für Auftragnehmer: Keine - es liegen für die Entsendungen lt. Mitteilung des Unternehmens „***C***“ jeweils die erforderlichen „A1“ Bestätigungen vor.

Tätigkeitsdauer: Immer entsprechend den Bauplanungen vorgegeben.

Tätigkeitsinhalt: Es handelt sich immer um ein eindeutig definiertes Werk - es gibt dazu immer entsprechende Detailbaupläne, die die Basis dafür sind.

Unternehmerrisiko des Auftragnehmers: Eindeutig ja, weil der Steuerpflichtige sowohl die Einnahmenseite als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen konnte und damit den materiellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestaltete (VwGH 21.12.1999, 99/14/0255 unter Verweis auf 19.12.1990, 89/13/0131).

Unternehmerische Struktur des Auftragnehmers: Die Firma „***C***“ ist ein aktives Unternehmen in Polen. Die angegebene polnische UID-Nummer ist gültig und aktiv (Beilage: Prüfbericht Abfrage Stufe 2 vom 24.6.2018)

Vertretungsmöglichkeit: Es gibt vertraglich keinerlei Einschränkung bezüglich einer Vertretung, maßgebend war immer nur die Erbringung der vereinbarten Leistung. Es waren immer mehrere Personen aktiv. Außerdem sei angemerkt, dass es nicht darauf ankommt, ob eine Vertretung tatsächlich erfolgt ist. (VwGH 13.9.1988, 88/14/0089, 1989, 69).

Weisungsbindung: Es gab nur sachlich notwendige Weisungen. Wie bereits erwähnt wurde bereits mehrmals höchstgerichtlich ausgesprochen, dass auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, idR verpflichtet ist, Weisungen des Auftraggebers bezüglich der Tätigkeit einzuhalten, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren (VwGH 16.2.1994, 92/13/0149; E 9.7.1997, 95/13/0289 mwN). Dieses sachliche bzw technische Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet und begründet kein Dienstverhältnis (VwGH 28.9.2004, 2000/14/0094) vor.

Auf Grund aller oben angeführten Ausführungen erachten wir die Umqualifizierung der zu Grunde liegenden Werkleistungen in Arbeitsüberlassungen als ungerechtfertigt. Wir beantragen daher die ersatzlose Aufhebung des bestrittenen Haftungsbescheides vom 5.6.2018 über Euro 853,20 da für Werkleistungen keine Abzugsteuer zu leisten ist und das

Unternehmen „***C***“ durch ihre Tätigkeit in Österreich auch keine Betriebstätte begründet hat.

Weiters beantragen wir die Aussetzung der Einhebung dieses Betrages in Höhe von Euro 853,20.

Gründe, die beantragte Aussetzung nicht zu bewilligen, liegen nicht vor, da die Beschwerde aufgrund der geschilderten rechtlichen und tatsächlichen Aspekte erfolgversprechend ist, die Aussetzung nur von Abgabebeträgen begehrt wird, die beschwerderelevant sind und unser Verhalten als Abgabepflichtiger nicht auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe schließen lassen.

Wir bitten um entsprechende Erledigung.

Mit freundlichen Grüßen

Bf1, Geschäftsführer“

Mit dieser Beschwerde wurden folgende Unterlagen übersendet:

- eine Bestätigung der Gültigkeit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) des ***C***, sowie
- ein Auszug aus der Aufstellung der Werkverträge der ***1***, aus welchem ersichtlich ist, dass für das Bauprojekt Elektrik Industrieblock vom 25.06.2014 das Unternehmen ***C*** eine Auftragssumme iHv EUR 4.300,00 bzw. EUR 4.266,00 für jeweils eine Person im Zeitraum 25.06.-02.07.2014 und 08.07.-15.07.2014 aufwies und es keine Gewährleistungsabzüge gab. Die Verrechnung an den Kunden ***2*** (2141358), hat laut dieser Aufstellung am 13.11.2014 stattgefunden, die Auftragssumme für das Bauprojekt belief sich auf EUR 28.500,00.

In der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 05.06.2018 (Unternehmen ***B***, Polen) bzw. Antrag auf Aussetzung der Einhebung, Steuer Nr. ***BF1StNr1***, vom 04.07.2018, eingelangt am 05.07.2018, führte der Bf. Folgendes aus:

„Sehr geehrte Damen und Herren,

gegen den Haftungsbescheid betreffend Abzugsteuer vom 5. Juni 2018 für die aushaftenden Abgabenschulden des Unternehmens ***B*** (nachfolgend „***B***“ benannt) in Höhe von Euro 6.387,75 legen wir in offener Frist Beschwerde ein.

Der Haftungsbescheid begründet sich darauf, dass im Rahmen einer Betriebsprüfung in dem in diesem Zusammenhang verfassten Bericht vom 30.5.2018 die Werkleistung des Unternehmens „***B***“ in eine „Arbeitskräftegestellung“ umqualifiziert wurde. In diesem Falle wäre der

Vergütung an die Firma „***B***“ eine Abzugsteuer gem § 98 Abs 1 Zi 3 iVm § 99 Abs 1 Zi 5 EStG in Höhe von 20 % abzuführen.“

Die Begründung dieser Beschwerde war im Wesentlichen ident mit der Begründung in der Beschwerde des Unternehmens ***C***.

Mit dieser Beschwerde wurden folgende Unterlagen übersendet:

- eine Bestätigung der Gültigkeit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) des ***B***, sowie
- ein Auszug aus der Aufstellung der Werkverträge der ***1***, aus welchem ersichtlich ist, dass für das Bauprojekt ***3*** vom 04.10.2016 das Unternehmen ***B*** eine Auftragssumme iHv EUR 32.000,00 bzw. EUR 31.938,75 für jeweils drei bis vier Personen im Zeitraum 28.11.-14.12.2016 und 17.10.-24.11.2016 aufwies und es keine Gewährleistungsabzüge gab. Die Verrechnung an den Kunden ***3*** (2170569), hat laut dieser Aufstellung am 18.05.2017 stattgefunden, die Auftragssumme für das Bauprojekt belief sich auf EUR 343.200,00.

In der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 05.06.2018 (Unternehmen ***A***, Polen) bzw. Antrag auf Aussetzung der Einhebung, Steuer Nr. ***BF1StNr1***, vom 04.07.2018, eingelangt am 05.07.2018, führte der Bf. Folgendes aus:

„Sehr geehrte Damen und Herren,

gegen den Haftungsbescheid betreffend Abzugsteuer vom 5. Juni 2018 für die aushaftenden Abgabenschulden des Unternehmens ***A*** (nachfolgend „***A***“ benannt) in Höhe von Euro 29.970,60 legen wir in offener Frist Beschwerde ein.

Der Haftungsbescheid begründet sich darauf, dass im Rahmen einer Betriebsprüfung in dem in diesem Zusammenhang verfassten Bericht vom 30.5.2018 die Werkleistung des Unternehmens „***A***“ in eine „Arbeitskräftegestellung“ umqualifiziert wurde. In diesem Falle wäre von der Vergütung an die Firma „***A***“ eine Abzugsteuer gem § 98 Abs 1 Zi 3 iVm § 99 Abs 1 Zi 5 EStG in Höhe von 20 % abzuführen.“

Die Begründung dieser Beschwerde war im Wesentlichen ident mit der Begründung in der Beschwerde des Unternehmens ***C***.

Mit dieser Beschwerde wurden folgende Unterlagen übersendet:

- eine Bestätigung der Gültigkeit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) des ***A***, sowie

- ein Auszug aus der Aufstellung der Werkverträge der ***1***, aus welchem ersichtlich ist, dass für die Bauprojekte ***3***, ***4***, Stadtgemeinde, ***5***, ***6***, ***7*** sowie ***8*** im Zeitraum 10.10.2014 bis 18.09.2017 das Unternehmen ***A*** eine Auftragssumme iHv EUR 146.500,00 bzw. EUR 149.852,99 für jeweils ein bis vier Personen im Zeitraum 02.2014 bis 03.2017 aufwies und es keine Gewährleistungsabzüge gab. Die Verrechnung an die oben genannten Kunden hat im Zeitraum 10.2014 bis 09.2017 stattgefunden, die Auftragssumme für die Bauprojekte belief sich auf EUR 1.227.685,38 (343.200,00+117.945,65+196.858,72+337.504,89+38.440,25+136.598,41+57.137,46)

Mit der **Beschwerdevorentscheidung vom 11.09.2018** wurde die Beschwerde vom 04.07.2018 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde auf die Ausführungen in der Beilage zu Tz1 des BP-Berichtes hingewiesen.

Mit rechtzeitig eingebrachtem Fristverlängerungsantrag vom 11.10.2018, eingelangt am 11.10.2018, führte der Bf. aus, dass mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.09.2018 (Eingang 19.09.2018) ihre Beschwerden gegen die Haftungsbescheide vom 05.06.2018 - (***C***, Polen, ***B***, Polen und ***A***, Polen) ohne schlüssige Begründung abgelehnt worden seien. Es sei aus deren Sicht dadurch notwendig, zusätzliche fachspezifische Unterstützung beizuziehen. Da Experten auf diesem Fachgebiet jedoch nicht ad hoc zur Verfügung stehen würden und sie derzeit in Terminverhandlungen seien, würden sie für die Stellung des Antrages auf Entscheidung über die Beschwerde (Vorlageantrag) durch das Bundesfinanzgericht eine Fristverlängerung bis 15. November 2018 stellen.

Mit Bescheid vom 11.10.2018 wurde dem Ansuchen vom 11.10.2018, eingelangt am 11.10.2018, um Verlängerung der Frist zur Vorlage der Beschwerdevorentscheidung vom 11.09.2018 über die Beschwerde vom 04.07.2018 gegen die drei Haftungsbescheide je vom 05.06.2018 zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht bis 15. November 2018 stattgegeben.

In den rechtzeitig eingebrachten Vorlageanträgen vom 13.11.2018, eingelangt am 13.11.2018, führte der Bf. wie folgt aus:

„Mit Beschwerdevorentscheid vom 11.9.2018 wurde unsere Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 5.6.2018 (***C***, Polen) abgewiesen. Eine Fristverlängerung bis 15. November 2018 wurde beantragt und dieser mit Bescheid vom 11.10.2018 stattgegeben. Wir beantragen nunmehr unsere Beschwerden zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. Hinsichtlich der Begründung unseres Begehrens und der beantragten ersatzlosen Aufhebung des gegenständlichen Bescheides verweisen wir auf unsere Beschwerde vom 4.7.2018 und möchten diese noch wie folgt ergänzen:

1. Wir haben nochmals mit dem polnischen Auftragnehmer gesprochen um zu klären, weshalb nicht, wie in den Verträgen vereinbart, die exakte Vertragssumme verrechnet wurde. Laut Aussage des Auftragnehmers wurden diese Vertragssummen als Richtwert betrachtet, an

denen man sich orientieren sollte. Die Abweichungen waren dann auch immer so gering, dass es aus unserer Sicht dann nicht notwendig war, diese zu reklamieren - der Aufwand dafür wäre unverhältnismäßig gewesen.

2. Wir haben auch noch evaluiert welcher Wert an eigenen Betriebsmitteln seitens des Auftragnehmers eingesetzt wurde. Ohne Ansatz der Fahrzeuge gehen wir von einem durchschnittlichen Wert von ca. Euro 3.500,-- aus.

3. Darüber hinaus möchten wir noch anmerken, dass der polnische Subunternehmer seine Arbeiten zum Großteil vor Beginn der Arbeiten durch unser eigenes Personal durchgeführt haben und daher auch keinerlei Weisungen durch unseren Bauleiter und auch keine Einbindung in den Geschäftsablauf unserer Firma möglich war.

Wir beantragen eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat. Weiters beantragen wir die Aussetzung der Einhebung des strittigen Betrages in Höhe von Euro 853,20 (Begründung - siehe unsere Beschwerde vom 4.7.2018)“

„Mit Beschwerdevorentscheid vom 11.9.2018 wurde unsere Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 5.6.2018 (***B***, Polen) abgewiesen. Eine Fristverlängerung bis 15. November 2018 wurde beantragt und dieser mit Bescheid vom 11.10.2018 stattgegeben. Wir beantragen nunmehr unsere Beschwerden zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Hinsichtlich der Begründung unseres Begehrens und der beantragten ersatzlosen Aufhebung des gegenständlichen Bescheides verweisen wir auf unsere Beschwerde vom 4.7.2018 und möchten diese noch wie folgt ergänzen:

1. Wir haben nochmals mit dem polnischen Auftragnehmer gesprochen um zu klären, weshalb nicht, wie in den Verträgen vereinbart, die exakte Vertragssumme verrechnet wurde. Laut Aussage des Auftragnehmers wurden diese Vertragssummen als Richtwert betrachtet, an denen man sich orientieren sollte. Die Abweichungen waren dann auch immer so gering, dass es aus unserer Sicht dann nicht notwendig war, diese zu reklamieren - der Aufwand dafür wäre unverhältnismäßig gewesen.

2. Wir haben auch noch evaluiert welcher Wert an eigenen Betriebsmitteln seitens des Auftragnehmers eingesetzt wurde. Ohne Ansatz der Fahrzeuge gehen wir von einem durchschnittlichen Wert von ca. Euro 3.500,- aus.

3. Darüber hinaus möchten wir noch anmerken, dass der polnische Subunternehmer seine Arbeiten zum Großteil vor Beginn der Arbeiten durch unser eigenes Personal durchgeführt haben und daher auch keinerlei Weisungen durch unseren Bauleiter und auch keine Einbindung in den Geschäftsablauf unserer Firma möglich war.

Wir beantragen eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat. Weiters beantragen wir die Aussetzung der Einhebung des strittigen Betrages in Höhe von Euro 6.387,75 (Begründung - siehe unsere Beschwerde vom 4.7.2018)“

„Mit Beschwerdevorentscheid vom 11.9.2018 wurde unsere Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 5.6.2018 (***A***, Polen) abgewiesen. Eine Fristverlängerung bis 15. November 2018 wurde beantragt und dieser mit Bescheid vom 11.10.2018 stattgegeben. Wir beantragen nunmehr unsere Beschwerden zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Hinsichtlich der Begründung unseres Begehrens und der beantragten ersatzlosen Aufhebung des gegenständlichen Bescheides verweisen wir auf unsere Beschwerde vom 4.7.2018 und möchten diese noch wie folgt ergänzen:

1. Wir haben nochmals mit dem polnischen Auftragnehmer gesprochen um zu klären, weshalb nicht, wie in den Verträgen vereinbart, die exakte Vertragssumme verrechnet wurde. Laut Aussage des Auftragnehmers wurden diese Vertragssummen als Richtwert betrachtet, an denen man sich orientieren sollte. Die Abweichungen waren dann auch immer so gering, dass es aus unserer Sicht dann nicht notwendig war, diese zu reklamieren - der Aufwand dafür wäre unverhältnismäßig gewesen.
2. Wir haben auch noch evaluiert welcher Wert an eigenen Betriebsmitteln seitens des Auftragnehmers eingesetzt wurde. Ohne Ansatz der Fahrzeuge gehen wir von einem durchschnittlichen Wert von ca. Euro 3.500,- aus.
3. Darüber hinaus möchten wir noch anmerken, dass der polnische Subunternehmer seine Arbeiten zum Großteil vor Beginn der Arbeiten durch unser eigenes Personal durchgeführt haben und daher auch keinerlei Weisungen durch unseren Bauleiter und auch keine Einbindung in den Geschäftsablauf unserer Firma möglich war.

Wir beantragen eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat. Weiters beantragen wir die Aussetzung der Einhebung des strittigen Betrages in Höhe von Euro 29.970,60 (Begründung - siehe unsere Beschwerde vom 4.7.2018)“

Im Vorlagebericht vom 11.01.2019 wurde von der belangten Behörde beantragt, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen, da es sich nach deren Ansicht um eine Arbeitskräftegestellung handle.

Mit Schreiben vom 24.4.2023, eingelangt am 26.4.2023, wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) betreibt Handel mit Elektrowaren (ua. Haushalts- und Klimageräte sowie Unterhaltungselektronik) und Installationsmaterial. Weiters werden Elektroinstallationen und Elektroreparaturen durchgeführt.

Die GmbH wurde im Jahr 1990 errichtet und ins Firmenbuch eingetragen.

Die Gesellschafter sind Herr ***Bf1*** (75 %) und Frau ***E*** (25 %), der alleinige Geschäftsführer ist Herr ***Bf1***.

Im Zuge der Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO wurde der Zeitraum betreffend Abzugsteuer 2014-2016 (Nachschau 1/2017-11/2017) geprüft. Im Prüfungszeitraum wurden Fremdleistungen (Elektroinstallationen – insbesondere der Ausbau von Kabelwegen und das Einziehen von Kabeln) mittels Werkverträgen an folgende polnische Einzelunternehmen vergeben und durchgeführt:

- ***A***
- ***B***
- ***C***

Das Prüfungsergebnis lautete, dass die drei polnischen Unternehmen keine Werkleistungen erbracht hätten, sondern Arbeitsleistungen. Es sei somit von einer Arbeitskräftegestellung auszugehen. Da die Bf. der (wirtschaftliche) Arbeitgeber der polnischen Arbeitnehmer sei, würden die Vergütungen gem. § 98 Abs. 1 Z 3 iVm. § 99 Abs. 1 Z 5 EStG einem Steuerabzug iHv 20% der bezahlten Vergütungen unterliegen.

Die drei betreffenden Subunternehmen sind laut dem polnischen Zentralregister für die Gewerbetätigkeit natürlicher Personen in Polen ansässig und betreiben dort als Einzelunternehmer Elektroinstallationsunternehmen. Es liegen auch für alle drei betreffenden Unternehmen Bestätigungen der Gültigkeit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) vor (Datum: 24.06.2018).

Die jeweiligen Auftragsteile wurden von der Bf. laut Plan festgelegt und darüber Werkverträge abgeschlossen. Für jede kleinere Baustelle wurde ein eigener Werkvertrag abgeschlossen, für Großbaustellen wurden zum Teil auch mehrere Werkverträge je nach Bauabschnitt abgeschlossen. In den jeweiligen Werkverträgen wurde u.a. Folgendes vereinbart: Die Auftragssumme als Pauschalpreis, der Leistungsumfang mit Angabe des Projektortes, eine Beschreibung der durchzuführenden Elektroinstallationsarbeiten, der Zeitraum, in denen die Arbeiten durchzuführen waren, die Rechnungslegungs- und Zahlungsbedingungen sowie die Haftung des Auftragnehmers für alle von ihm verursachten Schäden.

Die polnischen Unternehmer erhielten die Pläne für die Baustellenabschnitte sowie die Kalkulationsaufstellung. Sie mussten die Gewährleistung für die rechtzeitige und plangemäße Fertigstellung der vereinbarten Auftragsteile der verschiedenen Baustellen übernehmen. Nach Fertigstellung wurden die Baustellen abgenommen. Bei Beschädigungen oder notwendigen Nachbesserungen kam es zu Abzügen bei den Rechnungen.

Für die Arbeiten wurden auch Stundenaufzeichnungen geführt. Diese Aufzeichnungen wurden regelmäßig mit einem Stundensatz von 23,00 bis 28,00 Euro abgerechnet und auf ein polnisches Bankkonto überwiesen. Die in den Werkverträgen festgelegten Auftragssummen stimmten meistens nicht genau mit den nach Stunden verrechneten Beträgen überein.

Wann und mit wie vielen Arbeitnehmern die polnischen Unternehmen die Aufträge erledigten lag außerhalb des Einflussbereiches der Bf. Die polnischen Unternehmer – entweder ***B***, ***A*** oder ***C*** – waren immer selbst auf den Baustellen und hatten immer ein bis drei eigene polnische Mitarbeiter mit auf den Baustellen. Die Arbeitszeiten und die Anzahl der Mitarbeiter waren im Vorhinein nicht bekannt. Es gab von der Bf. weder Arbeitszeitvorgaben, noch bestand ein Zugriffsrecht der Bf. auf die Dienstnehmer der polnischen Unternehmen. Es gab zwischendurch immer wieder Baubesprechungen, an denen auch die polnischen Unternehmer teilnahmen, hierbei kann es auch zu sachlichen Weisungen gekommen sein.

Die polnischen Unternehmer hatten auch immer ihre eigenen Betriebsmittel (Werkzeuge und Fahrzeuge) mit auf den Baustellen. Von der Bf. wurde lediglich ein großes fahrbares Hubgerüst angemietet und bezahlt. Dieses war nötig, da die Arbeiten zum Großteil in Gebäuden mit hohen Raumhöhen verrichtet wurden und die Kabelstränge, Beleuchtungen etc. nur mithilfe dieses Hubgerüsts angebracht werden konnten.

Auf den Baustellen unterschieden sich die Mitarbeiter der polnischen Unternehmen auch eindeutig von den Mitarbeitern der Bf., da nur die Mitarbeiter der Bf. in Arbeitskleidung mit deren Firmenlogo auftraten.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist – soweit entscheidungsrelevant – unstrittig, ergibt sich aus dem Akteninhalt und stützt sich auf die Angaben der Bf. sowie auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde.

Einsicht genommen wurde in die Auszüge des Polnischen Zentralregisters für die Gewerbetätigkeit natürlicher Personen sowie in die Bestätigungen der Gültigkeit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (Datum: 24.06.2018) der drei betreffenden polnischen Unternehmen.

Die Feststellungen hinsichtlich der Bedienung dreier polnischer Unternehmen und die von diesen gelegten Rechnungen ergeben sich aus den Feststellungen der durchgeführten Außenprüfung sowie den Angaben der steuerlichen Vertreterin der Bf.

Nicht strittig ist, dass Arbeiter dieser drei Unternehmen die auf Grund der gestellten Rechnungen bezahlten Leistungen erbracht haben.

Strittig ist allerdings, ob diese Leistungen anhand von Werkverträgen zwischen den drei polnischen Unternehmen und der Bf. erbracht worden wären oder ob es sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um Arbeitskräftegestellung gehandelt habe und gegebenenfalls die Bf. gemäß § 99 EStG betreffend die Zahlungen von Gestellungsvergütungen an ausländische Arbeitskräfteüberlasser eine 20%-ige Abzugsteuer einzubehalten gehabt hätte.

Nach dem in § 167 Abs. 2 BAO verankerten Grundsatz der freien Beweiswürdigung hat sich die Abgabenbehörde und in der Folge das Bundesfinanzgericht – ohne an formale Regeln gebunden zu sein, aber unter Wahrung aller Verfahrensgrundsätze (ordnungsgemäß und vollständig durchgeführtes Ermittlungsverfahren) – Klarheit über den maßgebenden Sachverhalt zu verschaffen. Dabei ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die dazu vorzunehmende Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen. Von mehreren Möglichkeiten ist jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. zB VwGH 05.04.2011, 2010/16/0168; VwGH 23.05.2012, 2011/17/0308; VwGH 25.04.2013, 2012/15/0135; siehe auch Ritz, BAO6, § 167 Tz 6 ff).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gem. § 98 Abs. 1 Z 3 Einkommensteuergesetz 1988 (in der Fassung BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018) (im Folgenden: EStG) unterliegen Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3). Diese Einkünfte sind auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

Gem. § 99 Abs. 1 Z 5 EStG (in der Fassung BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022) wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer).

Gem. § 100 Abs. 1 1. Satz EStG (in der Fassung BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022) beträgt die Abzugsteuer 20%.

Gem. § 100 Abs. 2 EStG 1988 (in der Fassung BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022) ist der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1 Schuldner der Abzugsteuer (= Gesteller). Der Schuldner dieser Einkünfte (also Gestellungsnehmer) haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99 EStG.

Gem. § 21 Bundesabgabenordnung (in der Fassung BGBl. Nr. 194/1961) (im Folgenden: BAO) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Eine Gestellung von Arbeitskräften liegt vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird. Beim Gestellungsvertrag handelt es sich um einen Vertrag eigener Art.

Entscheidend für die Arbeitskräfteüberlassung ist, dass der Gesteller Arbeitgeber bleibt. Er trägt den Lohnaufwand und zu ihm stehen die Arbeitnehmer in einem Arbeitsverhältnis, es bleibt das Dienstverhältnis zu demjenigen aufrecht, der die Dienste verschafft.

Im Unterschied zum Werkvertrag schuldet er jedoch kein Werk, sondern lediglich die Bereitstellung von Arbeitnehmern. Bei einem Werkvertrag hingegen verpflichtet sich der Unternehmer zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges.

Die Vergütung, die der Gesteller durch den Gestellungsnehmer erhält, ist zum einen als Entgelt anzusehen, aus dem die Löhne und sonstigen Aufwendungen abgedeckt werden und zum anderen auch als Entgelt für die in der Gestellung der Arbeitskräfte liegende Leistung. Damit unterscheidet sich die Arbeitskräftegestellung von jenen Fällen, bei denen ein Werkvertrag zwischen Gestellungsnehmer und Gesteller geschlossen wird.

Im Unterschied zum Werkvertrag liegt das Gefahrenrisiko beim Gestellungsvertrag ausschließlich beim Gestellungsnehmer. Der Gesteller haftet sohin nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung (vgl. Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 98 Rz 8.7).

Für die Beurteilung und Einstufung des Sachverhaltes sind die steuerlich maßgeblichen Kriterien und nicht die Bestimmungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG) entscheidend (vgl. Doralt, Est-Kommentar, § 98 Tz 56; VwGH 27.09.2000, 96/14/0126). Das bedeutet, dass die in § 4 Abs. 2 AÜG festgelegten Kriterien, die die Annahme eines Arbeitskräfteüberlassungsvertrages indizieren, nicht bindend für die steuerliche Beurteilung sind. Allerdings sieht auch der Generaltatbestand des § 4 Abs. 1 AÜG, der für den Fall anzuwenden ist, dass keines der Kriterien des Abs. 2 erfüllt ist, die Gesamtbeurteilung nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung vor, wie sie auch der steuerlichen relevanten Bestimmung des § 21 BAO entspricht.

Somit ist bei der Prüfung des Vertragscharakters zu beachten, dass gemäß § 21 BAO im Steuerrecht nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend ist. Eine solche Beurteilung hat aber jeweils im Einzelfall bezogen und auf das konkret vorliegende tatsächliche Vertragsverhältnis bzw. Geschehen zu erfolgen.

Damit sind für die Beurteilung der strittigen Leistungsbeziehung nicht die vertraglichen Abmachungen maßgeblich, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (BFG 20.04.2020, RV/7102907/2016; VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223; VwGH 19.09.2007, 2007/13/0071 betr. Scheinselbständigkeit von Bauarbeitern).

Danach ist es nicht ausreichend, wenn zwar einzelne für das Vorliegen eines Werkvertrages sprechende Sachverhaltselemente vorliegen, sich aber aus den Gesamtumständen Gegenteiliges ergibt (VwGH 29.01.2009, 2007/09/0341).

Diejenigen Aspekte, die im Rahmen der Gesamtbeurteilung nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt von besonderem Interesse sind, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 22.08.2017, Ra 2017/11/0068 unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ausführlich dargestellt.

Auch im Rahmen der für das AÜG maßgeblichen unionsrechtlichen Prüfung bezüglich der Konformität mit der „Richtlinie 96/71/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.12.1996 über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen“ (EU-Entsende-Richtlinie) sind sämtliche Anhaltspunkte einzubeziehen, die für oder gegen das Vorliegen einer grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung sprechen (BFG 17.12.2019, RV/5102177/2015).

Eine Arbeitskräfteüberlassung im Sinne des Art. 1 Abs. 3 Buchstabe c der EU-Entsende-Richtlinie ist gegeben, wenn ein Unternehmen einen Arbeitnehmer zur Verfügung stellendes Unternehmen in einem anderen Mitgliedsstaat entsendet, sofern für die Dauer der Entsendung ein Arbeitsverhältnis zwischen dem zur Verfügung stellenden Unternehmen und dem Arbeitnehmer besteht.

Diese Definition geht somit im Wesentlichen mit jener des Gestellungsvertrages im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 konform, wonach ein Unternehmen einem anderen Unternehmen Arbeitnehmer zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen Gestellungsnehmer und Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird.

Auch hier hat die Beurteilung, ob eine Arbeitskräfteüberlassung in Abgrenzung von einem echten Werkvertrag vorliegt, im Rahmen einer Gesamtbeurteilung nach dem wirtschaftlichen Gehalt unter Einbeziehung sämtlicher Gesichtspunkte zu erfolgen (VwGH 22.08.2017, Ra 2017/11/0068 unter Verweis auf VwGH 06.11.2012, 2012/09/0130 und die zitierte EuGH-Judikatur „Vicoplus“ vom 10.02.2011, C-307/09 bis C-309/09 und „Martin Meat“ vom 18.06.2015, C-586/13).

Als maßgebliche Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, um von einer Arbeitskräfteüberlassung ausgehen zu können, hat der EuGH und ihm folgend der VwGH in seinen Urteilen bzw. Erkenntnissen vor allem drei Aspekte herausgearbeitet. Diese drei Aspekte kennzeichnen auch eine Gestellung von Arbeitskräften in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach ihrem wahren Gehalt:

- Es handelt sich um eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung, bei der der entsandte Arbeitnehmer im Dienst des die Dienstleistung erbringenden Unternehmens bleibt, ohne dass ein Arbeitsvertrag mit dem verwendenden Unternehmen geschlossen wird.
- Der eigentliche Gegenstand der Dienstleistung des erbringenden Unternehmens ist der Wechsel des Arbeitnehmers zum Gestellungsnehmer im Aufnahmemitgliedstaat.
- Der Arbeitnehmer muss im Rahmen der Überlassung seine Aufgaben unter der Aufsicht und Leitung des verwendenden Unternehmens wahrnehmen (BFG 17.12.2019, RV/5102177/2015).

Die erste dieser Voraussetzungen gilt als Grundvoraussetzung eines Gestellungsvertrages im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 (VwGH 27.09.2000, 96/14/0126; VwGH 23.01.2013, 2009/15/0174). Zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers wird kein Dienstverhältnis begründet. 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 (vgl. VwGH 20.12.1972, 2340/71).

Die Erfüllung der zweiten Voraussetzung erfordert die Prüfung des eigentlichen Gegenstandes der Dienstleistung des erbringenden Unternehmens und stellt somit eine Abgrenzung vom Werkvertrag dar. Diese Voraussetzung ist unter mehreren Gesichtspunkten zu prüfen, wobei vor allem ein herausragender Aspekt die Eigenschaft des Vertragsverhältnisses bestimmt. Es geht darum, ob sich der Dienstleistungserbringer verpflichtet, die vertraglich vereinbarte Leistung ordnungsgemäß auszuführen und ob er die Folgen der Erbringung einer nicht vertragsgemäßen Leistung tragen muss. Es handelt sich dabei um das besonders wesentliche Kriterium des Gewährleistungsrisikos. Beim Werkvertrag hat der Leistende für einen bestimmten Erfolg einzustehen, während beim Gestellungsvertrag der Gesteller nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für deren grundsätzliche Qualifizierung haftet.

Um eine taugliche und durchsetzbare Gewährleistungsvereinbarung treffen zu können, muss aber tatsächlich auch ein gewährleistungstaugliches Werk vereinbart sein. Können etwa die Arbeitsleistungen und Arbeitserfolge der Arbeitnehmer des entsendenden und des aufnehmenden Unternehmens nicht ausreichend abgegrenzt werden, so kann mangels eigenständigem, abgrenzbarem Werk auch nicht von einem „gewährleistungstauglichen“ Erfolg der Tätigkeit ausgegangen werden (VwGH 23.01.2013, 2009/15/0174). Zwecks Beurteilung dieser Frage ist also zu prüfen, ob der zwischen den Vertragsparteien bedungene Leistungsgegenstand überhaupt ausreichend konkret vereinbart wurde (VwGH 22.08.2017, Ra 2017/11/0068).

Um von der Herstellung eines Werkes gegen Entgelt ausgehen zu können, muss sich aus dem Vertrag eine individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit ergeben.

Der Werkvertrag begründet ein Zielschuldverhältnis. Die Verpflichtung besteht darin, die genau umrissene Leistung – in der Regel bis zu einem bestimmten Termin – zu erbringen. Mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet (VwGH 21.08.2017, Ra 2016/08/0119).

Da der Gesteller bei der Arbeitskräfteüberlassung nur für die Qualifizierung der Arbeitnehmer haftet, ist ein weiterer geeigneter Hinweis im Zusammenhang mit der Beurteilung des

tatsächlichen Gegenstandes des Vertragsverhältnisses nach seinem wirtschaftlichen Gehalt die Entscheidungsbefugnis bezüglich der Anzahl der zu entsendenden Arbeitnehmer, die für sachgerecht erachtet wird.

Bei der Prüfung der dritten Voraussetzung, des Vorliegens der Aufsichts- und Leitungsbefugnis des verwendenden Unternehmens, ist zu beurteilen, von wem die genauen und individuellen Weisungen für die Ausführung der Tätigkeiten durch die betroffenen Arbeitnehmer kommen.

Im Zusammenhang damit hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 22.08.2017, Ra 2017/11/0068) unter Verweis auf das EuGH-Urteil „Vicoplus“ (EuGH 10.02.2011, C-307/09) festgehalten, dass zwischen der Beaufsichtigung und Leitung der Arbeitnehmer selbst und der vom Kunden durchgeführten Überprüfung der ordnungsgemäßen Erfüllung eines Dienstleistungsvertrages zu unterscheiden ist. Bei der Erbringung von Dienstleistungen ist es üblich, dass der Kunde überprüft, ob die Dienstleistung vertragsgemäß erbracht wird. Zudem kann der Kunde bei der Erbringung von Dienstleistungen den Arbeitnehmern des Dienstleistungserbringers bestimmte allgemeine Anweisungen erteilen, ohne dass damit in Bezug auf diese Arbeitnehmer die Ausübung einer Leitungs- und Aufsichtsbezugnis im Sinne der dritten Voraussetzung verbunden wäre, sofern der Dienstleistungserbringer seinen Arbeitnehmern die genauen und individuellen Weisungen erteilt, die er für die Ausführung der betreffenden Dienstleistungen für erforderlich hält.

Der Umstand, dass das Unternehmen, dem die betreffende Leistung zugutekommt, kontrolliert, ob diese vertragsgemäß ist oder allgemeine Anweisungen an die Arbeitnehmer des Dienstleistungserbringers erteilen kann, erlaubt noch nicht die Schlussfolgerung, dass eine Überlassung von Arbeitskräften vorliegt.

Erwägungen:

Im Zusammenhang mit der Prüfung der Abzugsteuerpflicht gemäß §§ 99ff EStG 1988 war zu klären, ob nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt tatsächlich Arbeitskräftegestellungsverträge gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 oder, wie von der Bf. behauptet, Werkverträge vorlagen.

Die Prüfung der oben genannten Aspekte für die Beurteilung des beschwerdegegenständlichen Sachverhalts ergab folgendes Ergebnis:

1. Zum Dienstverhältnis der Arbeitnehmer:

Außer Streit steht, dass im gegenständlichen Fall zwischen dem Gestellungsnehmer bzw. dem verwendenden Unternehmen (= Bf.) und den Arbeitnehmern der Gesteller bzw. entsendenden Unternehmen keine Arbeits- bzw. Dienstverträge abgeschlossen wurden.

2. Zum Gegenstand des Vertrages:

Zu Auftrag, Ort und Zeit des Werks:

Um von der Herstellung eines Werkes gegen Entgelt ausgehen zu können, muss sich aus dem Vertrag eine individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit ergeben. Die Verpflichtung besteht darin, die genau umrissene Leistung – in der Regel bis zu einem bestimmten Termin – zu erbringen (VwGH 21.08.2017, Ra 2016/08/0119).

Wie sich aus den Verträgen mit den drei Unternehmen ***A***, ***B*** und ***C*** ergibt, hat die Bf. bei diesen polnischen Unternehmen jeweils separat Werkleistungen bestellt. Bestellgegenstand waren jeweils laut Punkt 3 der Werkverträge „Durchführung von Elektroinstallationsarbeiten (...) laut Plan“ mit einer kurzen Beschreibung und dem Ort des jeweils durchzuführenden Projekts wie beispielsweise:

„Durchführung von Elektroinstallationsarbeiten

Projekt: ***F***

Leistungswege Ausbau und Kabelzug lt. Plan“.

Aufgrund der konkreten Umschreibung der Aufgabenbereiche und -orte in den Verträgen war klargestellt, welche (abgegrenzten) Aufgaben den einzelnen Dienstleistern bzw. deren Arbeitnehmern im Rahmen des Gesamtauftrages zukamen. Jedem der drei beteiligten polnischen Unternehmen war somit eindeutig klar, welche konkrete Werkleistung von jedem Einzelnen zu erbringen war.

Auch wenn im konkreten Fall kein bestimmter Fertigstellungstermin vereinbart wurde, so waren auf jedem Werkvertrag die Monate (und somit der Zeitraum) angegeben, in welchen die umschriebene Tätigkeit erledigt werden sollte. Der letzte Tag dieses jeweiligen Zeitraums war somit der Fertigstellungstermin. Für jeden der drei Unternehmer waren vertraglich sowohl dessen zu konkret zu erbringende Leistung sowie der Zeitpunkt, bis zu welchem diese erfolgt sein musste, genau definiert.

Aufgrund der jeweiligen im „Polnischen Zentralregister für die Gewerbetätigkeit natürlicher Personen“ ausgewiesenen Unternehmensgegenstände der betreffenden polnischen Unternehmen (PKD-Symbole 42.22 „Arbeiten im Zusammenhang mit dem Bau von Telekommunikations- und Stromleitungen“ und 43.21 „Elektroinstallationen“) kann davon ausgegangen werden, dass diese aufgrund ihrer Spezialisierung auf dem Gebiet der Elektroinstallationen durchaus in der Lage waren, Aufträge in diesem Sektor selbständig und eigenverantwortlich abzuarbeiten. Die Daten dieses polnischen Zentralregisters sind der Öffentlichkeit frei zugänglich und genießen grundsätzlich öffentlichen Glauben.

Die Aussage im Bericht über die Außenprüfung, dass komplexe Arbeiten der polnischen Subunternehmer nur gemeinsam mit den eigenen Arbeitskräften der Bf. möglich gewesen seien, wurde von der belangten Behörde nicht näher erläutert oder begründet.

Die Bf. führte in ihrer Beschwerde aus, dass alle Arbeiten der polnischen Subunternehmen eigenständig und selbständig anhand der Detailpläne durchgeführt und erledigt worden seien. Die drei polnischen Unternehmen seien in Polen, Deutschland, Schweiz und Österreich tätig und würden dort fachlich einwandfreie Elektroinstallationen leisten. Es liegen auch für alle drei betreffenden Unternehmen Bestätigungen der Gültigkeit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) vor (Datum: 24.06.2018).

Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die auszuführenden Arbeiten klar und deutlich auf die in den Verträgen festgelegten Bereiche begrenzt waren, in Detailplänen festgelegt waren und von den polnischen Subunternehmen jeweils selbständig und ohne Hilfe der Bf. erledigt wurden.

Daher kann davon ausgegangen werden, dass die durchgeführten Elektroinstallationen als voneinander konkret abgrenzbare Werke hergestellt werden konnten.

Zum gewährleistungstauglichen Erfolg:

Wie bereits erwähnt, verpflichtete sich jedes der drei polnischen Unternehmen zur Herstellung eines konkret abgrenzbaren Werkes, wie in dem jeweiligen Vertrag beschrieben. Die beschriebenen Elektroinstallationen sind eigenständige, gewährleistungsfähige Gewerke. Es handelt sich dabei auch nicht um einfache, bloß mengenmäßig bestimmte Arbeiten (vgl. VwGH 07.07.1999, 97/09/0311).

Insofern waren die vereinbarten Gewerke auch einer Gewährleistungsvereinbarung zugänglich und stellten damit gewährleistungstaugliche Werke dar.

In Punkt 6. der Werkverträge wurde die Verpflichtung des jeweiligen polnischen Auftragnehmers zur Haftung für alle vom ihm verursachten Schäden festgehalten.

Danach ging die Gefahr mit der förmlichen Abnahme, mangels Vereinbarung einer solchen mit Annahme der Lieferung durch die Bf., über. Bei Werken ist dies gemäß § 1068a ABGB der Zeitpunkt der Übernahme des Werkes. Das Werk gilt als übernommen, wenn es in die Verfügungsmacht des Werkbestellers kommt. Diese Übernahme in die Verfügungsmacht durch den Werkbesteller bzw. dessen Erklärung, die Erfüllung des Werkauftrages zur Kenntnis zu nehmen, kann auch schlüssig erfolgen. Als schlüssige Kenntnisnahme gilt jedenfalls entweder die Bezahlung des Werklohnes oder die Zusage der Bezahlung in Kombination mit der bestimmungsgemäßen Benützung des Werkes (siehe hierzu OGH 25.02.1997, 1 Ob 2005/96a).

Dies entspricht auch der allgemeinen (ebenso auf Vertragsverhältnisse zwischen Unternehmen anwendbaren) Bestimmung des § 933 Abs. 1 ABGB bezüglich des Beginnes der Gewährleistungsfrist (vgl. Ofner in Schwimann/Kodek, ABGB: Praxiskommentar⁵, § 933 Rz 9). Eine förmliche Abnahme war in den vorliegenden Fällen jedoch nicht vereinbart.

Die Bf. führte in den beiden Beschwerden betreffend der ***C*** und der ***B*** aus, dass diese beiden Unternehmen vertraglich die volle Gewährleistung zu leisten gehabt haben, es in den Abrechnungen jedoch keinen Abzug für Gewährleistung gegeben habe.

In der Beschwerde betreffend der ***A*** führte die Bf. aus, dass diese vertraglich die volle Gewährleistung zu leisten gehabt habe, was auch eindeutig mit den getätigten Abzügen dokumentiert worden sei. Es habe teilweise vertraglich festgelegte pauschale/prozentuelle Abzüge bspw. für „allgemeine Bauschäden“ gegeben. Alle anderen Rechnungskorrekturen haben ausschließlich Mengen- oder Preiskorrekturen betroffen, die mit der Werkleistung des Unternehmens nicht zu tun gehabt haben. Es sei sogar in drei Fällen ein Abzug gegenüber diesem Unternehmen in Summe von EUR 2.100,00 wegen Beschädigungen bzw. wegen notwendiger Nachbesserungen vorgenommen worden.

Aufgrund der eindeutigen vertraglichen Gewährleistungsvereinbarung zusammen mit den anderen oben näher definierten vertraglichen Vereinbarungen ergibt sich eine tatsächliche Durchsetzbarkeit der Gewährleistung. Daher war davon auszugehen, dass gegenständlich ein gewährleistungstauglicher Erfolg gegeben war.

Wenn, wie von der belangten Behörde eingewendet, Gewährleistungen gegenüber den drei polnischen Unternehmen tatsächlich nicht geltend gemacht wurden, so kann dies der Bf. nicht zum Vorwurf gemacht werden. Offensichtlich lag es aufgrund der ständigen Geschäftsbeziehungen zwischen der Bf. und den drei polnischen Unternehmen in deren besonderem Interesse, die Aufträge termin- und fachgerecht durchzuführen. Zudem ist zu beachten, dass der Bf., deren Unternehmensgegenstand auch selbst Elektroinstallationen sind, aufgrund der Fachkenntnisse ihrer Mitarbeiter eine laufende fachmännische Kontrolle möglich war und im Falle des Feststellens von Mängeln deren umgehende Behebung vor Ort sofort verlangen hätte können. Eine solche Kontrolle der vertragsmäßigen Erbringung der Leistung durch den Auftraggeber schadet der Annahme eines Werkvertrages jedoch nicht.

Zur Auftragssumme:

Die belangte Behörde führte im Bericht über die Außenprüfung aus, dass für die Arbeiten Stundenaufzeichnungen geführt worden wären, diese Aufzeichnungen regelmäßig mit einem Stundensatz abgerechnet und der Rechnungsbetrag auf ein polnisches Bankkonto überwiesen worden wäre. Dazu ist anzumerken, dass die Führung von Stundenaufzeichnungen eine gesetzliche Verpflichtung darstellt und es nicht nachgewiesen werden kann, dass es eine Weisung der Bf. an die polnischen Subunternehmen gegeben habe, den Rechnungen auch

deren Stundenaufzeichnungen beizulegen. Laut den Werkverträgen musste weder ein bestimmtes Mindestausmaß an Stunden gearbeitet werden, noch gab es Hinweise darauf, dass die Bf. den polnischen Unternehmen fixe, detaillierte Arbeitszeiten vorgab (vgl. VwGH 23.9.1981, 2505/79; 28.04.2004, 2000/14/0125).

Auch wurde von der belangten Behörde in jenem Bericht ausgeführt, dass die in den Werkverträgen festgelegten Auftragssummen meistens nicht mit den nach Stunden verrechneten Beträgen übereinstimmen würden.

Die Bf. führte dazu aus, dass sich jede pauschale Leistungsbemessung im Hintergrund immer auch auf eine Stundenkalkulation stützen würde. Diese Kalkulationsbasis sei den polnischen Unternehmen auch in Vorgesprächen mitgeteilt worden und somit bekannt gewesen. Es habe sich somit um einen vertraglich vereinbarten Erfolgslohn für das jeweilige Gewerk gehandelt, welcher dem Werkvertrag angepasst worden sei. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet eine Abstimmung einzelner Projektphasen im Rahmen eines Gesamtprojektes jedoch noch keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Werkauftraggebers (vgl. VwGH 9.7.1997, 95/13/0289).

Die Bf. legte anhand von Kostenaufstellungen dar, dass die Abweichungen zwischen den mit den polnischen Unternehmen vereinbarten Vertragssummen und den tatsächlich in Rechnung gestellten Beträgen verhältnismäßig gering waren. Der Aufwand einer Reklamation derart geringer Differenzen wäre laut Angabe der Bf. für diese unverhältnismäßig gewesen. Auch sind derartige Abweichungen in der Baubranche nicht unüblich, da es besonders in dieser Branche immer wieder zu erheblichen Kostenüberschreitungen kommen kann. Daher können derartig geringe Abweichungen auch kein Indiz für eine nicht vertragskonforme Abrechnung sein.

Zum Einwand der belangten Behörde, dass nicht alle Projekte als Einzelprojekte abgerechnet worden seien, ist auszuführen, dass es nicht verboten ist, zwei Projekte in einer Rechnung abzurechnen, solange die Zuordnung der einzelnen abgerechneten Posten zu jedem einzelnen Projekt klar und deutlich erkennbar ist.

Zur Auswahl der Anzahl der Arbeitskräfte:

Im Bericht über die Außenprüfung wurde lediglich festgehalten, dass unter den polnischen Arbeitern auf den Baustellen immer der Unternehmer selbst (***B***, ***A*** oder ***C***) sowie jeweils noch ein bis drei weitere Arbeiter tätig gewesen seien. Die Bf. führte in deren Beschwerdeschriften aus, dass sie als Auftraggeberin keinerlei Einfluss darauf genommen habe, wie viele Arbeitnehmer für die Herstellung der geschuldeten Leistungen jeweils konkret eingesetzt wurden. Die betreffenden polnischen Unternehmen haben immer für sich entscheiden müssen, wieviel Mitarbeiter sie benötigen würden. Der Umstand, dass es dem Dienstleistungserbringer freisteht, die Zahl der Arbeitnehmer zu bestimmen, deren Entsendung in den Aufnahmemitgliedstaat er für sachgerecht hält, kann zwar dafür sprechen,

dass der Gegenstand der betreffenden Leistung nicht der Wechsel des Arbeitnehmers in den Aufnahmemitgliedstaat ist, sondern dieser Wechsel mit der Erfüllung der in dem in Rede stehenden Vertrag vereinbarten Leistung einhergeht und dass es sich somit um eine Entsendung von Arbeitnehmern im Sinne von Art. 1 Abs. 3 lit. a der Richtlinie 96/71 handelt (VwGH 22.08.2017, Ra 2017/11/0068).

Wie die Bf. in ihren Beschwerden vorbrachte, spricht hingegen die Tatsache, dass sich die polnischen Unternehmen nachweislich Mitarbeitern bzw. Hilfskräften in unterschiedlicher Anzahl je nach dem jeweiligen Auftragsvolumen bedient haben, klar gegen die Einordnung einer nichtselbständigen Tätigkeit (vgl. 3.5.1983, 82/14/0281, 0288f).

Zur Aufsichts- und Leitungsbefugnis:

Zur Frage, ob der Bf. tatsächlich die Aufsichts- und Leitungsbefugnis bezüglich der Arbeitnehmer der polnischen Unternehmen zukam oder nicht, führte die Bf. in deren Beschwerde aus, dass von ihrer Seite nur rein sachliche Anweisungen an ***C***, ***B***, ***A*** oder deren Mitarbeiter erteilt worden seien, die auftragsbedingt notwendig gewesen seien. Von Seiten der Bf. habe es zu keinem Zeitpunkt Kontrollen der laufenden Arbeiten der drei polnischen Unternehmen gegeben. Im Vorlageantrag wurde weiters ausgeführt, dass die polnischen Subunternehmer ihre Arbeiten zum Großteil vor Beginn der Arbeiten des eigenen Personals der Bf. durchgeführt haben und daher auch keinerlei Weisungen durch die Bauleiter der Bf. und auch keine Einbindung in den Geschäftsablauf der Bf. möglich gewesen wäre.

Dass das Gewerk nach Fertigstellung geprüft wird, ist selbstverständlich. Auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, ist idR verpflichtet, Weisungen des Auftraggebers bezüglich der Tätigkeit einzuhalten, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren (VwGH 16.02.1994, 92/13/0149; 16.01.1991, 89/13/0194 mwH). Dieses sachliche bzw. technische Weisungsrecht sei auf den Arbeitserfolg gerichtet und begründet noch kein Dienstverhältnis (VwGH 28.09.2004, 2000/14/0094).

Der Umstand, dass das Unternehmen, dem die betreffende Leistung zugutekommt, kontrolliert, ob diese vertragsgemäß ist oder allgemeine Anweisungen an die Arbeitnehmer des Dienstleistungserbringers erteilen kann, erlaubt somit noch nicht die Schlussfolgerung, dass eine Überlassung von Arbeitskräften vorliegt.

Zu Werkzeug, Material und Arbeitskleidung:

Die Bf. führte in ihrer Beschwerde aus, dass alle Betriebsmittel (Werkzeuge und Fahrzeuge) mit Ausnahme des fahrbaren Hubgerüsts von den polnischen Unternehmen selbst gestellt wurden.

Im Bericht über die Außenprüfung wurde in Bezug auf Werkzeug, Material und Arbeitskleidung lediglich auf das fahrbare Hubgerüst eingegangen, welches für die Arbeiten an den Kabelsträngen und Beleuchtungen in Gebäuden mit hohen Raumhöhen benötigt wurde. Dieses Gerät wurde vom Auftraggeber (der Bf.) angemietet und bezahlt.

Dass die Bf. den drei polnischen Subunternehmen ein fahrbares Hubgerüst kostenfrei zur Verfügung stellte, wurde von der Bf. nicht bestritten. Dabei ist jedoch – wie von der Bf. in der Beschwerde ausgeführt – zu beachten, dass bei Werkauftragnehmern, die ihre Niederlassung mehrere hundert Kilometer weit entfernt vom Leistungserbringungsort haben, nicht gefordert werden kann, dass diese ein großes Hubgerüst selbst transportieren. Die Alternative wäre gewesen, dass die Verleihung dieses Hubgerüsts von der Bf. in Rechnung gestellt worden wäre und die polnischen Unternehmen diese ebenfalls wieder an die Bf. verrechnet hätten. Dass die Bereitstellung eines großen schweren Gerätes vor Ort durch den Auftraggeber der Praxis bzw. der wirtschaftlichen Gestaltungsweise entspricht (auf die maßgeblich abgestellt werden muss), wird nicht angezweifelt.

In Bezug auf die Arbeitskleidung wurde von der Bf. in deren E-Mail vom 08.03.2018 vorgebracht, dass sich die Arbeiter der polnischen Subunternehmen von jenen der Bf. deutlich unterscheiden, da nur die Arbeiter der Bf. in Arbeitskleidung mit deren Firmenlogo auftraten. Die belangte Behörde äußerte sich dazu nicht.

Abgesehen davon, dass nach der zitierten Rechtsprechung (siehe zB. VwGH 22.08.2017, Ra 2017/11/0068) dem Kriterium der Bestellung von Material und Werkzeug nicht jene große Bedeutung beigemessen wird wie den weiter oben angeführten Aspekten (insbesondere dem gewährleistungstauglichen Erfolg), konnte die Bf. nachvollziehbar darlegen, dass deren Bereitstellung des fahrbaren Hubgerüsts allein nicht gegen einen Werkvertrag spricht.

Zur Anzahl der Auftraggeber:

Schlussendlich muss noch erwähnt werden, dass die drei polnischen Unternehmen auch für andere Auftraggeber als die Bf. tätig sind bzw. waren und auch jeweils ein aktives Geschäft in Polen betreiben (siehe Auszüge aus dem Polnischen Zentralregister für die Gewerbetätigkeit natürlicher Personen in Polen). Ein Dienstverhältnis bringt eine enge Bindung an den Willen des Arbeitgebers mit sich, was bei einer Vielzahl von Arbeitgebern in der Regel zu großen Schwierigkeiten führen würde (vgl. VwGH 17.5.1965, 2375/63). Das Verrichten von Arbeiten für eine Vielzahl von Auftraggebern spricht somit gegen ein Dienstverhältnis.

Ergebnis:

Es ist sowohl nach dem Generaltatbestand des § 4 Abs. 1 AÜG als auch aus unionsrechtlicher Sicht (Entsende-Richtlinie) sowie auch bei der steuerlichen Beurteilung der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung zu prüfen. Im Zusammenhang mit der

vorzunehmenden Gesamtbeurteilung sind sämtliche für oder gegen eine Qualifikation als Arbeitskräfteüberlassung oder Werkvertrag sprechenden Aspekte zu prüfen und abzuwägen (vgl. hinsichtlich des Abstellens auf das Überwiegen VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; 9.7.1997, 95/13/0289; 28.05.2015, 2013/15/0162).

Im Ergebnis ist davon auszugehen, dass es sich bei den Verträgen der Bf. mit den polnischen Einzelunternehmen ***A***, ***B*** und ***C*** um Werkverträge handelt.

Die angefochtenen Bescheide waren daher aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im gegenständlichen Fall waren Fragen der Beweismwürdigung, aber keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung strittig. Eine ordentliche Revision ist daher unzulässig.

Linz, am 4. Mai 2023