

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri., die Richterin Ri.2 sowie den fachkundigen Laienrichter fLRi.1 und fLRi.2, in der Beschwerdesache N.N. **Gesellschaft m.b.H.**, Adr. Bf., vertreten durch Z.Z. Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Adr. StB, über

- die Beschwerde vom 09.03.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag [nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle Steiermark Mitte] vom 26. Februar 2018 betreffend *Haftung für Abzugssteuer* gemäß § 99 EStG 1988 iVm § 100 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 01-05/2015 (alle datiert 26.02.2018), und
- die Beschwerde vom 11.10.2018 gegen den Abweisungsbescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag [nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle Steiermark Mitte] vom 20.09.2018 betreffend Antrag auf Aufhebung der *Haftungsbescheide für Abzugssteuer* gemäß § 99 EStG 1988 iVm § 100 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 01/2011-12/2014 (alle datiert 05.08.2016) gem. § 299 BAO, Steuernummer xxx (vormals yyy), nach Durchführung einer nicht mündlichen Verhandlung am 27.06.2024 in Anwesenheit der Schriftführerin SF zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende GmbH [in Folge: Bf.] ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom xyz errichtete und im Firmenbuch gem. Art XXXIII Abs. 4 FBG mit zyx erfasste Gesellschaft zu Firmenbuchnummer zzz. Als Geschäftszweig wird „a) Planung, Konstruktion, Herstellung und der Vertrieb von aseptischen (Lebensmittel-) Containern; b) Planung, Konstruktion und Herstellung von Maschinen und maschinellen Anlagen; c) Beratung und Planung solcher

Anlagen in anderen Industrieunternehmen; d) Apparate- und Maschinenbau; und e) Vertrieb dieser oder ähnlicher Erzeugnisse im Eigen- und Agenturhandel“ ausgewiesen.

Die Bf. schloss mit **Werkverträgen** Nr 001/11 vom 25.08.2011, Nr 001/12 vom 31.08.2012 und Nr 001/14 vom 31.07.2014 jeweils – bis auf die Datumsangaben – gleichlautende Verträge mit der Firma Y.Y. s.r.o., Adr. S.r.o. bzw. ab 2014 Adr. neu [in Folge: Fa. Y.Y.], für das Projekt „Edelstahlcontainer“ ab.

Nach den Werkverträgen beziehen sich die Leistungen auf die Aufträge „***“ bis „***“, Projektbeginn September 2011, 2012 bzw. August 2014, Projektende jeweils offen.

Weiters waren zu den beiden genannten Werkverträgen jeweils ein Leistungsverzeichnis und ein „Anex 1“ angeschlossen. „Anex 1“ enthält Bestimmungen über den Leistungszeitraum, die Preise und die Rechnungsausstellung.

Im Zuge von Amtshandlungen der Finanzpolizei am 23.06. und 25.06.2015 wurden Herr Auskunftsperson1 als Leiter der Arbeiter der Fa. Y.Y. und Herr Auskunftsperson2, für die Betriebsleitung der Bf. zuständig, als Auskunftspersonen befragt und Niederschriften aufgenommen.

Herr Auskunftsperson1 gab in der **Niederschrift** [BFG-Akt OZ 14] u.a. an, dass er mit dem Meister der Bf. spreche und sie einen Plan über die Anzahl der Stücke schreiben würden. Die Teile für den Container seien fertig hier bei der Bf., würden geliefert, und würden dann die Teile für den Container zusammengebaut.

Auf die Frage, ob nur die Fa. Y.Y. die Container zusammenbaue, antwortete Herr Auskunftsperson1, dass auch die Bf. Container zusammenbaue. Zusätzlich mache die Bf. noch zuschneiden der einzelnen Teile. Er sei der Leiter der Arbeiter von der Y.Y. s.r.o., sie [Anm. BFG: Gemeint die Arbeiter der Fa. Y.Y.] würden alle 7,7 Stunden pro Tag arbeiten. Wenn der Container noch nicht fertig sei, würden sie länger arbeiten. Überstunden würden nicht bezahlt. Zur Kontrolle der Arbeitszeit führte er aus: Wenn er zur Arbeit komme und wieder gehe, müsse er eine Karte stechen lassen. Die Karte werde von der Bf. kontrolliert, er schaue auch ein wenig, ob seine Kollegen richtig kommen und gehen würden.

In der weiteren Befragung gab Herr Auskunftsperson1 an, dass das Kleinwerkzeug, zB. Flex, der Y.Y. s.r.o.. gehöre, die großen Maschinen gehörten der Bf. In Österreich bekomme er eine Wohnung bezahlt, alle würden in Ort1 in der Straße11 und in der Straße2 wohnen. Essen und Trinken werde auch bezahlt, die Strecke zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte müsse er selbst bezahlen.

Zu den Containern führte er aus, dass das Büro in Ort1 sage bis wann die Arbeiter ungefähr Zeit hätten. Es kommt vor, dass die Bf. den Arbeitern sagen würden, dass sie auch am Samstag arbeiten müssten, damit der Container fertig werde.

30minütige Pausen gebe es, die eingearbeitet würden.

Auf die Frage, wie Herr Auskunftsperson1 zum nächsten Auftrag komme, antwortete er, dass er sage, er sei mit den Containern fertig und dann bekomme er einen neuen Plan für neue

Container. Das sage ihm der Produktionsleiter hier in Ort1.

Hinsichtlich des Kontaktes mit der Fa. Y.Y. s.r.o.. gab Herr Auskunftsperson1 an, dass er telefonisch Rücksprache halte, und er dem Chef der Fa. Y.Y. sage, wie viele Container sie gemacht hätten und wie lange sie noch brauchen würden.

Weiters gab er auf Befragung an, dass das Büro der Bf. sage, wie viele Leute hier in Österreich arbeiten würden. Die Leute würden von seinem Chef in der Staat2 und der Bf. geholt. Die Arbeit werde von ihm selbst eingeteilt, er kontrolliere auch die Arbeit. Die Bf. würde seine Arbeit – Druckkontrolle und Schweißnaht – kontrollieren. Sein Chef in der Staat2 mache keine Kontrolle. Für die Container hafte die Bf.

Einen Arbeitsvertrag habe er in der Staat2 unterschrieben, er verdiene ca. 4 Euro/Stunde in der Staat2. Er schreibe einmal im Monat die Arbeitszeiten zusammen und schicke diese seinem Chef in der Staat2. Urlaub könnte er machen, das sei kein Problem. Wenn er Urlaub gehe, sage er das seinem Chef in der Staat2 und auch hier in Österreich. Für ihn käme dann kein anderer. Es sei möglich Überstunden ausbezahlt zu bekommen, er bekäme aber nicht mehr als das normale Geld, der Stundensatz bleibe gleich.

Im Krankheitsfalle fahre er, wenn es ein schnelles Problem gebe, ins Krankenhaus, für alles andere fahre er nach Hause.

Auf die Frage, ob den Auftrag den er bekommen habe, nur die Fa. Y.Y. oder auch die Bf. mache, antwortete Herr Auskunftsperson1: Wenn viel Arbeit sei oder es Termindruck gebe würden auch Leute von der Bf. helfen.

Auf weitere Befragungen gab Herr Auskunftsperson1 an, dass er um kurz vor 05:00 Uhr anfangen zu arbeiten. Die Leute der Bf. kämen auch um diese Uhrzeit, gleicher Schichtwechsel, gleicher Arbeitsbeginn, gleiche Zeit für Mittagspause. Die Kleidung – Schuhe, Hose, Poloshirts – kaufe er selbst und die Fa. Y.Y. zahle sie ihm zurück. Das Werkzeug bekomme er vom Chef in der Staat2. Das Schweißgerät gehöre auch der Fa. Y.Y..

Er habe diesen Beruf nicht gelernt, er habe Installateur gelernt. Die anderen Kollegen hätten auch andere Berufe gelernt. Biegen sei ja Schlosserarbeit. Die Kollegen seien nicht als Facharbeiter eingestuft, sondern seien Hilfsarbeiter.

Es gebe keine Kollegen, wo die Familie in Österreich wohne, sie würden alle in der Staat2 wohnen und würden alle Kollegen jedes Wochenende nach Hause fahren, er auch. Es gebe auch Kollegen die Kinder haben, glaublich bekämen diese keine Beihilfe. Seine Freundin arbeite fix in Österreich, Ort2. Er habe kein Bankkonto in Österreich, sondern in der Staat2.

Zur Fa. Y.Y. gab er an, dass diese nirgendwo anders in Österreich arbeite. Im Moment würden 15 Leute für die Firma arbeiten. Der Chef in der Staat2 heiße Person1. Vom Chef habe er das A1 Formular, Lohnzettel, mitbekommen. Den Lohnzettel stelle das Büro in der Staat2 aus, das müsse er auch mit seiner Unterschrift bestätigen. Außer dem A1 Formular haben er kein Formular mitbekommen. In Österreich habe er keinen Lohnzettel.

Was eine ZKO-Meldung sei wisse er nicht, die Lohnunterlagen seien zu Hause in der Staat2. Er schreibe die Arbeitszeiten von der Zeitkarte ab und schicke das dann in die Staat2. Er habe

wie die Kollegen eine Bankomatkarte.

Zur Frage wann Schichtwechsel sei, gab Herr Auskunftsperson1 13:00 Uhr an.

In der mit dem für die Betriebsleitung der Bf. zuständigen Mitarbeiter – Herr Auskunftsperson2 – aufgenommenen **Niederschrift** [BFG-Akt OZ 13] vom selben Tag, gab dieser auf die Frage wer den Vertrag zwischen der Bf. und der Fa. Y.Y. [gemacht] habe und wie er zustande gekommen sei an, dass der Vertrag von der Fa. Y.Y. aufgesetzt und dann nach Diskussion im Haus entschieden worden sei dies zu machen. Er könne sich aber nicht erinnern, ob es aufgrund einer Ausschreibung oder spontan gewesen sei. Ansprechperson bei der Fa. Y.Y. sei Herr Person1, der Geschäftsführer.

Herr Auskunftsperson2 gab auf Befragung an, dass der Werkvertrag einen Zeitablauf habe, aber verlängert werden könne. Die Projekte müssten termingerecht fertig sein. Der konkret vorliegende Werkvertrag sei noch offen. Abgerechnet werde auf Stundenbasis. Die Mitarbeiter der Firma Fa. Y.Y. würden ihre Stunden mitschreiben. Dies werde vom Vorarbeiter der Fa. Y.Y., Herrn Auskunftsperson1, kontrolliert und an die Bf. weitergegeben, die die Stundenlisten dann auch kontrollierten. Anhand dieser Listen würden dann die Rechnungen gestellt bzw. bezahlt. Der Regiestundensatz betrage 25,00 Euro und gelte für alle Arbeiter, auch für den Vorarbeiter. Wer von Y.Y. eingesetzt werde, liege nicht in Einflussbereich der Bf. Der Bf. sei lediglich wichtig, dass die Arbeiter die richtigen Qualifikationen besitzen. Es würden teilweise Überstunden gemacht, aber es würden immer 25,00 Euro pro Stunden gezahlt.

Auf die Frage ob vorgegeben werde, wie viele Stunden an einem Auftrag gearbeitet werden dürfe antwortet Herr Auskunftsperson2, dass ein Stundenlimit vorgegeben werde. Die Arbeiter seien abhängig von Vorarbeiten bzw. sie würden im Verbund arbeiten. Wenn es zu einem Mehr an Stunden komme, werde erstmal eruiert, woran es liege. Sei es ein Fehler der Bf., sei es, dass Material fehle oder dergleichen, dann würden diese Mehrstunden bezahlt. Sollte der Fehler allerdings bei der Fa. Y.Y. sein, weil zu wenig Mitarbeiter hier seien, dann würde das nicht bezahlt.

Herr Auskunftsperson2 gab weiters an, dass die Qualifikation der Arbeiter durch die Bf. geprüft würde. Das Material für die Arbeiter der Fa. Y.Y. stelle die Bf. zur Verfügung. Die Arbeiten würden im Werk Ort1 durchgeführt. Das Werkzeug hätten die Arbeiter von der Fa. Y.Y. selber. Sie hätten auch von der Bf. Werkzeug, wenn einmal etwas nicht funktionieren sollte.

Zur Aussage des Auskunftsperson1 führte Herr Auskunftsperson2 aus, dass großen Maschinen, die für die Herstellung teilweise auch notwendig seien, von der Bf. gestellt würden. Diese seien auch bei der Bf. im Anlagevermögen, bspw. Bandsägen, Pressen, Schweißautomaten.

Kleinwerkzeug würden von den Arbeitern selbst mitgebracht.

Die Einschulung auf die großen Maschinen erfolge durch die Sicherheitsfachkraft und den Produktionsleiter.

Die Kontrolle der Arbeit erfolge zuerst durch den Vorarbeiter von der Fa. Y.Y., das Endprodukt werde dann natürlich von der Bf. kontrolliert. Jeder Schweißer habe eine eigene ihm zugehörige Nummer. Diese bringe er an seiner Schweißnaht an. Somit sei im Falle eines

Qualitätsmangels jederzeit nachvollziehbar, wer bzw. welche Firma dafür verantwortlich sei. Diese Identifizierung werde von der Produktionsleitung vergeben und seien diese Kennzeichnungen bis zu 7 Jahren nachvollziehbar.

Die Arbeiter der Fa. Y.Y. würden in Schichten arbeiten, die Schichtpläne erstelle die Produktionsleitung in Absprache mit der Fremdfirma.

Die Arbeiter der Fa. Y.Y. seien an die Arbeitszeiten der Bf. nicht gebunden. Grundsätzlich seien sie im Verbund tätig. Sie müssten ihre Zeiten selbst einteilen, aber sie müssten die Bf. Just-In-Time beliefern. Die Schutzausrüstung würden sie selber mitbringen.

Betreffend Mängel teilte Herr Auskunftsperson2 mit, dass dafür die betreffende Firma hafte. Wenn ein Mangel bei einem bereits ausgelieferten Produkt passiere, hafte die Bf. Es könne aber nachvollzogen werden, wer das gemacht habe, sei aber bisher in der Praxis noch nie passiert. In der Realität sei es so, dass Mängel im Zuge der Produktion entstehen und daher sofort behoben würden. Dies geschehe ganz ohne zusätzliche Verrechnung.

Hinsichtlich der Benutzung der Sozialeinrichtungen der Bf. gab Herr Auskunftsperson2 an, dass diese selbstverständlich benutzt werden dürften. Die Bf. würden die Fa. Y.Y. im Bereich der Unterkunft unterstützen. Die Bf. hätte Wohnungen gemietet, die sie an die Fa. Y.Y. weitergeben bzw. dann auch verrechnen würde.

An Entsendungsunterlagen für 2015 würden sich A1-Formulare bei der Bf. befinden.

Herr Auskunftsperson2 gab abschließend zu Protokoll, dass die Container der Bf. aus 5 Hauptkomponenten Stapelinrichtung, Oberboden mit Deckelsystem, zyl. Behältermantel mit Prägung, Unterboden mit Auslaufsystem und Fußgestell bestünden. Jedes dieser einzelnen Komponenten stelle ein für sich abgeschlossenes Gewerk dar. Diese 5 Komponenten würden dann zusammengefügt. Die Fa. Y.Y. produziere je nach Bedarf eine oder mehrere dieser 5 Komponenten. ZB, wenn eine Serie von 150 Stk. auszuliefern seien, werde Y.Y. beauftragt zB 150 Stapelinrichtungen innerhalb vorgegebener Frist zu erstellen. Natürlich werde das benötigte Material von der Bf. zur Verfügung gestellt. Dies aus dem Grund, weil die Qualitätsanforderungen sonst nicht eingehalten werden könnten. Diese Aufträge würden mündlich erteilt.

In einer weiteren Amtshandlung der Finanzpolizei wurde Herr Auskunftsperson1 am 25.06.2015 abermals als Auskunftsperson befragt. In der **Niederschrift** wurde diese Befragung als „Korrektur und Ergänzung zur Niederschrift vom 23.6.2015“ bezeichnet [BFG-Akt OZ 15, NS Finanzpolizei mit Auskunftsperson1].

Herr Auskunftsperson1 gab auf Befragung an, dass er in der Staat2 für eine Stunde circa 4,00 Euro bekomme. Er oder die Mitarbeiter der Fa. Y.Y. bekämen in Österreich kein zusätzliches Geld für Nachtdienste etc. Es sei immer der gleiche Betrag. Die Mitarbeiter 8,60 Euro und er 9,60 Euro. Sie bekämen auch kein Kilometergeld für die Fahrten Staat2 – Österreich, auch keine Diäten für Essen, nur die Wohnung werde von der Firma bezahlt. Sie bekämen auch keine Zulagen, für Überstunden bekämen sie nur den normalen Stundensatz. Wer die Wohnung bezahle wisse er nicht. In der Wohnung wohnen er und sein Kollege, Badezimmer,

Küche seien dabei. Er wohne in Ort1 seit ca. 4 bis 5 Jahre. Er sei im September 2010 das erste Mal nach Österreich gekommen. Der erste Monat sei ein Probemonat gewesen und danach sei er für 40 Stunden angestellt worden. In den letzten 4 bis 5 Jahren habe er immer nur in Österreich gearbeitet. 2010 habe er 40 Stunden im Monat bei der Bf. in Österreich gearbeitet und die restliche Zeit habe er in der Staat2 für seine eigene Firma gearbeitet.

Zur Frage seit wann er für die Fa. Y.Y. arbeite gab er an: September 2010 für 1 Monat fix für die Bf., Probearbeiten. Oktober 2010 bis 2011, circa 1 Jahr, sei er 40 Stunden pro Monat bei der Bf. angemeldet gewesen und sei er nebenbei als Unternehmer in der Staat2 tätig gewesen. Seit Februar 2012 arbeite er fix für die Fa. Y.Y. hier für die Bf. Im Jahr 2012 hätte er auch sein Unternehmen in der Staat2 beendet.

Weiters gab er auf Befragung an: Wenn er Urlaub gehe bekomme er den Staat2 Betrag, 4,00 Euro. Für den Urlaub bekomme er circa 500,00 Euro. Wenn er krank sei bekomme er ebenfalls den Staat2 Betrag von 4,00 Euro.

Seit Februar 2012 habe er glaublich im Jahr 2013 zwei Monate in der Staat2 gearbeitet, ansonsten immer in Österreich. Er glaube, dass er in Österreich bei der Wohnung gemeldet sei. Der Lohn werde auf sein Konto ausbezahlt.

Die Fa. Y.Y. mache in der Staat2 Metallarbeiten, sonst nichts. Sie habe glaublich circa 15 Leute. Die Frage, wie viele Leute bis jetzt am Meisten hier in Österreich gewesen seien, beantwortete Herr Auskunftsperson1, dass mal circa 20 Leute hier bei der Bf. gewesen seien. Im letzten Jahr seien 17 Leute hier bis November gewesen, danach seien nur 4 Leute hiergeblieben. Er sei auch schon Mal alleine hier gewesen.

Zur Einschulung auf die Maschinen gab er an: Die großen Maschinen würden nur von Mitarbeitern der Bf. bedient. Die Mitarbeiter der Fa. Y.Y. würden nur kleine Arbeiten mit der Flex oder den Schweißgeräten machen.

Herr Auskunftsperson1 bejahte die Frage, ob es stimme, dass jeder Mitarbeiter, Schweißer, eine eigene Identifikationsnummer habe. Die Nummer würde vom Schweißer selbst in das Produkt geklopft. Den Stempel gebe die Bf., seine Stempelnummer sei 13.

Bei Fehlern werden diese nicht von ihm repariert, sondern von der Bf.

Die belangte Behörde führte in Folge zwei **Außenprüfungen** bei der Bf. durch:

- Außenprüfung betreffend Zeitraum 01.01.2009 bis 31.12.2014 – Prüfungsaufträge vom 23.07.2014 und 12.12.2015 –, Gegenstand Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, Abzugsteuer [BFG-Akt OZ 30, AP Bericht];

- Außenprüfung betreffend Zeitraum 01.01.2015 bis 31.12.2015 – Prüfungsauftrag vom 29.06.2016 –, Gegenstand Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, Abzugsteuer [BFG-Akt OZ 17, AP Bericht].

Im **Bericht** gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung für den Zeitraum 01.01.2009 bis 31.12.2014 wird – gleichlautend wie in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 10.06.2016 – zum verfahrensgegenständlichen Punkt „Abzugsteuer (ESt)“ ausgeführt [BFG-Akt OZ 30]:

„Sachverhaltsdarstellung:

1) *Arbeitskräfteüberlassung ausländischer Dienstnehmer zur Arbeitsverrichtung in Österreich.*
Die Firma N.N. GmbH hat mit der Firma Y.Y. s.r.o. aus Ort2-Staat2 Werkverträge für das Projekt "Edelstahlcontainer" abgeschlossen. Die Leistungen im Werkvertrag beziehen sich auf die Aufträge "****" bis "****" beginnend mit September 2012. Der zweite Werkvertrag sieht die komplett gleichen Leistungen vor, wie der erste Werkvertrag, jedoch beginnend mit August 2014.

Das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (AÜG) gilt grundsätzlich für die Beschäftigung von Arbeitskräften, die zur Arbeitsleistung an Dritte überlassen werden.

Charakteristisch für die Arbeitskräfteüberlassung ist, dass die Arbeitskraft ihre Arbeitsleistung nicht im Betrieb ihres Arbeitgebers, sondern in Unterordnung unter dessen Weisungsbefugnis im Betrieb des Beschäftigers erbringt. Arbeitskräfteüberlassung liegt somit dann vor, wenn ein Betriebsinhaber in seinem Betrieb für betriebseigene Aufgaben Arbeitnehmer oder arbeitnehmerähnliche Personen einsetzt, die sich zu dieser Arbeitsleistung einem anderen (dem Überlasser) gegenüber vertraglich verpflichtet haben.

Gem. § 4 Abs. 1 AÜG ist für die Beurteilung, ob eine Arbeitskräfteüberlassung vorliegt, der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Gem. § 4 Abs. 2 AÜG liegt insbesondere auch dann Arbeitskräfteüberlassung vor, wenn die Arbeitskräfte ihre Arbeitsleistung im Betrieb des Werkbestellers in Erfüllung von Werkverträgen erbringen, aber

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

Vielmehr ist die Sachlage nach Erhebung der Finanzpolizei im Juni 2015 wie folgt geregelt, oder es sprechen folgende Tatsachen für eine Arbeitskräfteüberlassung und nicht für eine Erfüllung von Werkverträgen:

a) Laut Fotos von der Finanzpolizei sind die Arbeiter der Firma Y.Y. s.r.o. an den gleichen Produkten, wie die Arbeiter der Firma N.N. GmbH, beschäftigt.

Hiebei handelt es sich um Zusammenbau von Edelstahlcontainern. Laut Niederschrift der Finpol mit Hrn. Auskunftsperson1, ungarischer Staatsbürger, hat dieser auch angegeben, dass nicht nur Arbeiter der Fa. Y.Y. s.r.o., sondern auch Arbeiter der Fa. N.N. GmbH beim Containerzusammenbau mitwirken. Somit kann festgestellt werden, dass es sich bei der Arbeit der Fa. Y.Y. nicht um ein eigenes Werk handelt und dass dies wiederum ein Indiz für eine Arbeitsüberlassung darstellt.

b) Laut Niederschrift der Finpol mit Hrn. Auskunftsperson1 wurde auch festgehalten, dass die Fa. N.N. GmbH die Teile zuschneidet, und dass die Container von der Fa. Y.Y. s.r.o. mit

Flex und Schweißgeräten bearbeitet werden. Laut Niederschrift der Finpol mit Hrn. Auskunftsperson2, Betriebsleiter der Fa. N.N., wurde festgehalten, dass die Fa. Y.Y. s.r.o. Kleinwerkzeug selbst mit hat, aber auch mit Werkzeug der Fa. N.N. GmbH arbeitet.

c) Eine organisatorische Eingliederung der Arbeitnehmer der Fa. Y.Y. s.r.o. in den Betrieb der N.N. GmbH lässt sich aus folgenden Tatsachen ableiten:

d) Die Arbeitnehmer wurden teilweise sogar bei der Firma N.N. GmbH als Dienstnehmer gem. § 4 (2) ASVG in Verbindung mit § 47 EStG 1988 angemeldet. Laut Auskunft von Fr. Mag.Y1 und Fr. Y2 von der Kanzlei Z.Z. Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfung GmbH, steuerliche Vertreter der Bf., wurden die Arbeitskräfte der Fa. Y.Y. s.r.o. nur dann angemeldet, wenn sie zusätzlich zu Arbeitsleistungen für die Bf. herangezogen wurden.

e) Die Mitarbeiter der Fa. Y.Y. werden mittels Stempelkarten kontrolliert. Laut Aussage von Hrn. Auskunftsperson1 vom 23.6.2015 wurden die Stempelkarten auch von der Bf. kontrolliert. Es gab die selben Arbeitszeiten wie bei den österreichischen Arbeitnehmern. Arbeitsbeginn, Arbeitsende und eine Pause von 30 Minuten, die eingearbeitet werden musste, waren bei allen Arbeitnehmern identisch. Ein etwaiger Urlaub musste sowohl bei der Fa. Y.Y. s.r.o. als auch bei der Bf. angemeldet werden.

f) Lt. Hrn. Auskunftsperson1 wird der Zeitplan für die Fertigung der Container vom Büro in Ort1 vorgegeben. Manchmal kommt es auch vor, dass die Arbeitszeit für Samstag von der Bf. vorgegeben wird. Generell beträgt die tägliche Arbeitszeit 7,7 Stunden pro Tag.

g) Die Arbeitnehmer der Fa. Y.Y. s.r.o. bekamen eine Wohnung an der Betriebsstätte Ort1 bezahlt.

h) Die Kontrolle der Container wurde sowohl vom Vorarbeiter der Fa. Y.Y. s.r.o., als auch von der Bf. durchgeführt (Druckkontrolle, Schweißnaht).

i) Laut Aussage von Hrn. Auskunftsperson1 haftet für das Produkt die Bf. Anfallende Reparaturen bei mangelhafter Arbeit der Dienstnehmer der Fa. Y.Y. werden lt. Hrn. Auskunftsperson1 von der Bf. behoben.

j) Einen Produktionsmangel muss die betreffende Firma selbst beheben, jedoch für das Endprodukt haftet die Bf. (Aussage vom 23.6.2015, Hr. Auskunftsperson2, Betriebsleiter der Bf.).

Begründung:

1) Gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 ist die Steuer von beschränkt Steuerpflichtigen bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung durch Steuerabzug zu erheben.

2) 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 Dienstnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird.

3) Beim Gestellungsvertrag handelt es sich um einen Vertrag eigener Art. Im Unterschied zum Werkvertrag liegt das Gefahrenrisiko ausschließlich beim Gestellungsnehmer. Der Gesteller haftet sohin nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer,

sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung. Gemäß § 21 BAO ist nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend. Aufgrund der im Sachverhalt angegebenen Gründen handelt es sich somit nicht um einen Werkvertrag, sondern um einen Gestellungsvertrag.

4) Gem. § 5 (1) Z 4 der DBA-Entlastungsverordnung ist eine Entlastung an der Quelle unzulässig, wenn Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt werden.

Somit sind die Einkünfte gem. § 98 (1) Z 3 EStG 1988 dem Steuerabzug gem. § 99 (1) Z 5 EStG 1988 iVm § 100 EStG 1988 der 20 %igen Abzugssteuer zu unterwerfen. 70 % des Gestellungsentgeltes sind gem. § 5 (1) des KommStG der Kommunalsteuer zu unterziehen.

Bemerkung:

Die Abzugssteuer ist in der Niederschrift über die Schlussbesprechung nicht enthalten und wird mittels separaten Bescheiden vorgeschrieben.“

Daran anschließend wurde eine Tabelle für den Zeitraum 1/2011 bis 12/2014 mit den festgesetzten Beträgen angefügt.

Die belangte Behörde folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ mit 05.08.2016 die **Haftungsbescheide** btr. Abzugsteuer für den Zeitraum **01.01.2011-31.12.2014**.

Mit den Schreiben vom 31.07.2017 wurde von der Bf. durch ihre steuerliche Vertretung der **Antrag gemäß § 299 BAO** gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide **01.01.2011-31.12.2014** vom 05.08.2016 eingebracht und begründend ausgeführt:

Die mit der Fa. Y.Y. s.r.o. aus Ort2-Staat2 geschlossenen Werkverträge seien als Arbeitskräfteüberlassung iSd AÜG um qualifiziert worden. Die in den Jahren 2011-2014 gezahlten Werkvertragshonorare an die Fa. Y.Y. seien mit 20 % Abzugsteuer belastet und im Haftungswege mittels Haftungsbescheiden gem. § 100 Abs. 2 EStG der Bf. vorgeschrieben worden.

Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften würden nach nationalem Recht gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG iVm § 99 Abs. 1 Z 5 EStG der beschränkten Steuerpflicht in Österreich unterliegen. Die Besteuerung der Einkünfte könne durch eine freiwillige Abfuhr der Lohnsteuer oder durch die Abzugsteuer iSd § 99 Abs. 1 Z 5 EStG erfolgen. Das mit der Staat2 anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen (CSSR) weise unter Artikel 15 Österreich das Besteuerungsrecht für Gehälter und Löhne zu, welche vom österreichischen Beschäftigten an den ausländischen Gesteller bezahlt werden.

Artikel 15 regle im DBA jedoch lediglich die Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit - u.a. Löhne und Gehälter. Die Vergütung enthalte neben den weiterverrechneten Bruttolöhnen mitunter auch einen entsprechenden Gewinnaufschlag sowie die weiterverrechneten Lohnnebenkosten des Arbeitgebers, welche kein Bestandteil der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit seien. Demnach könnten nur jene Teile der Vergütung, welche die weiterverrechneten Bruttolöhne der Staat2 Dienstnehmer betreffen, unter Artikel 15 DBA Österreich-CSSR fallen. Der Gewinnaufschlag sowie die weiterverrechneten Lohnnebenkosten

und sonstigen Betriebskosten würden nach österreichischer Rechtslage Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG darstellen. Aufgrund § 98 Abs. 1 Z 3 EStG begründe ein ausländisches Unternehmen ohne Betriebsstätte in Österreich keine beschränkte Steuerpflicht in Österreich. Unternehmensgewinne würden laut DBA Österreich-CSSR unter Artikel 7 fallen. Da die Fa. Y.Y. s.r.o. keine Betriebsstätte im strittigen Zeitraum (2011-2014) in Österreich gehabt habe, stehe der Staat² das Besteuerungsrecht auf diese Einkünfte zu.

Der rechtmäßige Anspruch einer Haftung setze voraus, dass in Gesamtbetrachtung der innerstaatlichen und zwischenstaatlichen Rechtslage ein Besteuerungsrecht vorliege. Eine Haftung des Abzugspflichtigen liege nur dann vor, wenn die Einkünfte beim Empfänger der beschränkten Steuerpflicht unterliegen würden und nicht auf Grund eines DBA oder einer anderen Bestimmung steuerfrei seien. Die Haftung sei in ihrem Bestand von der Existenz der Hauptschuld abhängig. Sei die Hauptschuld nicht entstanden, sei auch eine Haftung für diese nicht denkbar.

Unter rechtmäßiger Auslegung und Anwendung des DBA Österreich-CSSR habe Österreich nur für jene Teile der Vergütung das Besteuerungsrecht, welche auf die weiterverrechneten Bruttolöhne der Staat² Arbeiter fallen. Für jenen Teil des Entgelts welcher auf den Gewinnaufschlag sowie die weiterverrechneten Dienstgeberlohnkosten falle, habe Österreich schon aufgrund § 98 EStG kein Besteuerungsrecht und sei hiefür schließlich zu viel Abzugsteuer einbehalten worden.

Auch der Aspekt, dass von einem Einbehalt der Abzugsteuer abgesehen werden dürfe, wenn freiwillig ein Lohnsteuerabzug bei den ausländischen Arbeitskräften vorgenommen werde, deute eindeutig darauf hin, dass die über die Löhne hinaus bezahlte Vergütung nicht der Steuerpflicht in Österreich unterliegen würde.

Nach Berechnungen der steuerlichen Vertretung der Bf. ergab sich ein durchschnittlicher Aufschlag auf die Bruttolohnkosten der Fa. Y.Y. s.r.o. iHv 50 %, welche in Folge anhand eines Beispiels näher dargestellt wurde, und daraus ein Abzugsteuerbetrag für den Zeitraum 1/2011 – 12/2014 iHv gesamt 149.869,62 Euro statt wie von der belangten Behörde gesamt 299.739,18 Euro errechnet wurde.

In der **Niederschrift zur Schlussbesprechung** btr. Zeitraum **01.01.2015 bis 31.12.2015** vom 09.02.20218 wird zum verfahrensgegenständlichen Punkt „Abzugsteuer (ESt)“ im Wesentlichen wie in der Niederschrift zur Schlussbesprechung 10.06.2016 btr. Zeitraum 01.01.2009 bis 31.12.2014 ausgeführt [BFG-Akt OZ 16].

In Pkt c) 6. Gedankenstrich [entspricht Pkt 4 i) Niederschrift vom 10.06.2016] wird als zusätzlicher Satz angefügt: *„War die Arbeit der Fa. Y.Y. s.r.o. bei einem Container mangelhaft, so wurden die Mängel von der Bf. behoben. Hr. Auskunftsperson² gab jedoch zu Protokoll, dass einen Produktionsmangel die entsprechende Firma selbst beheben muss, für das Endprodukt haftet jedoch die Fa. N.N. GmbH (Aussage vom 23.6.2015).“*

Im **Bericht** gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 26.02.20218 [BFG-Akt OZ 17] finden sich keine weiteren Ausführungen zum Punkt „Abzugsteuer“.

Mit **Haftungsbescheiden** für den Zeitraum 01-05/2015 vom 26.02.2018 wurde die Bf. gem. § 99 Abs. 1 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der zu entrichtenden Einkommensteuer (Abzugsteuer) wie folgt in Anspruch genommen [BFG-Akt OZ 2 - 6]:

01/2015 iHv. 2.438,00 Euro

02/2015 iHv. 2.486,80 Euro

03/2015 iHv. 3.416,40 Euro

04/2015 iHv. 3.206,00 Euro

05/2015 iHv. 7.065,20 Euro

Zur Begründung wurde auf den Bericht vom 26.02.2018 bzw. der im Zuge der Schlussbesprechung aufgenommenen Niederschrift verwiesen.

Die Bf. reichte durch ihre steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 09.03.2018 (bei der belangten Behörde eingegangen am 14.03.2018) **Beschwerde** gegen sämtliche Bescheide btr. Zeitraum **01-05/2015** ein und begründete dies mit Verweis auf den gleichen Sachverhalt umfassenden Antrag gemäß § 299 BAO vom 31.07.2017.

Die Ausführungen sind entsprechend inhaltsgleich, ausgenommen der Zeitraumsangaben (strittiger Zeitraum 2015, statt 2011-2014).

Nach Berechnungen der steuerlichen Vertretung der Bf. ergab sich ein durchschnittlicher Aufschlag auf die Bruttolohnkosten der Fa. Y.Y. s.r.o. iHv 50 %, welche in Folge anhand eines Beispiels näher dargestellt wurde, und daraus ein Abzugsteuerbetrag für den Zeitraum 1-5/2015 iHv gesamt 9.306,20 Euro statt wie von der belangten Behörde gesamt 18.612,40 Euro berechnet wurde.

Die Bf. reichte durch ihre steuerliche Vertretung in weiterer Folge mit Schreiben vom 27.03.2018 eine **abändernde Beschwerde gem. § 270 BAO** für den Zeitraum **01-05/2015** [BFG-Akt OZ 18] ein. In Hinblick auf die jüngst ergangene höchstgerichtliche Rechtsprechung des VwGH vom 22.08.2017, Ra 2017/11/0068, in der eine Änderung der Rechtsansicht zur Umqualifikation eines Werkvertrags in ein Überlassungsverhältnis aufgrund der unlängst ergangenen EuGH-Rechtsprechung idS Martin Meat, EuGH 18.06.2015, C-586/13 erfolgt sei, sei es für die Umqualifikation nicht mehr ausreichend, dass nur ein Tatbestandsmerkmal des § 4 Abs. 2 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (AÜG) als erfüllt anzusehen sei. Grundlage der Entscheidung sei bereits jene des EuGH idS Vicoplus u. a. (C- 307/09 bis C-309/09, EU:C:2011:64, Rn. 51) gewesen, wonach eine Arbeitskräfteüberlassung im Sinne von Art. 1 Abs. 3 Buchst. c der RL 96/71/EG vorliege, wenn drei Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt seien:

1. Es müsse sich bei der Überlassung von Arbeitskräften um eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung handeln, bei der der entsandte Arbeitnehmer im Dienst des die Dienstleistung erbringenden Unternehmens bleibe, ohne dass ein Arbeitsvertrag mit dem verwenden den Unternehmen geschlossen werde.

2. Das wesentliche Merkmal dieser Überlassung müsse darin bestehen, dass der Wechsel des Arbeitnehmers in den Aufnahmemitgliedstaat der eigentliche Gegenstand der Dienstleistung

des erbringenden Unternehmens sei.

3. Der Arbeitnehmer müsse im Rahmen einer solchen Überlassung seine Aufgaben unter der Aufsicht und Leitung des verwendenden Unternehmens wahrnehmen.

Hinsichtlich der ersten Voraussetzung sei anzumerken, dass die Arbeitskräfte jedenfalls bei der Fa. Y.Y. s.r.o. verblieben. Die Tätigkeit derjenigen Arbeitskräfte, die kurzzeitig bei der Bf. angemeldet gewesen seien, habe sich nicht auf mit dem Werkvertrag in Verbindung stehenden Tätigkeiten bezogen. Dies sei bereits erläutert und auf Seite 4 Unterpunkt c) 1. Teilstrich der Niederschrift zur Schlussbesprechung ausgeführt worden. Diese Voraussetzung könne somit schon an diese Stelle abschließend verneint werden. Jedenfalls habe die Fa. Y.Y. s.r.o. ein Werk und nicht ein Bemühen geschuldet.

Als zweite Voraussetzung sei festzustellen, ob die Überlassung Vertragsgegenstand gewesen sei, was anhand davon zu erfolgen habe, wer die Folgen der Erbringung einer nicht vertragsgemäßen Leistung von dem Dienstleistungserbringer zu tragen habe. Unbeachtlich sei jedenfalls der Umstand, dass der Dienstleistungserbringer nur einen einzigen Kunden im Aufnahmemitgliedstaat habe. Ebenso unbeachtlich sei die Tatsache, dass er die Räumlichkeiten, in denen die Dienstleistung erbracht werde, sowie die Maschinen miete. Aufgrund der nunmehrigen Unerheblichkeit der Räumlichkeiten sowie der Zurverfügungstellung von Maschinen oder Materialien führten die Argumente auf Seite 3, Unterpunkt b) ins Leere.

Betreffend die dritte Voraussetzung sei gemäß Unterpunkt 40 der VwGH Entscheidung zwischen „*der Beaufsichtigung und Leitung der Arbeitnehmer selbst und der vom Kunden durch geführten Überprüfung der ordnungsgemäßen Erfüllung eines Dienstleistungsvertrags zu unterscheiden. Bei der Erbringung von Dienstleistungen ist es nämlich 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 Aufsichts befugnis im Sinne der dritten im Urteil Vicoplus u. a. (C-307/09 bis C-309/09, EU:C:2011:64, Rn. 51) genannten Voraussetzung verbunden ist, sofern der Dienstleistungserbringer seinen Arbeitnehmern die genauen und individuellen Weisungen erteilt, die er für die Ausführung der betreffenden Dienstleistungen für erforderlich hält.*“ Der VwGH hält in der Bezug nehmenden Entscheidung unter Punkt 41 fest, „*[d]ass für die Feststellung, ob ein Vertragsverhältnis [...] als Arbeitskräfteüberlassung iSv. Art. 1 Abs. 3 lit. c der RL 96/71/EWG einzustufen ist, jeder Anhaltspunkt dafür zu berücksichtigen ist, ob der Wechsel des Arbeitnehmers in den Aufnahmemitgliedstaat den eigentlichen Gegenstand der Dienstleistung, auf den sich dieses Vertragsverhältnis bezieht, darstellt oder nicht. Einen Hinweis darauf, dass ein solcher Wechsel nicht der eigentliche Gegenstand der betreffenden Dienstleistung ist, stellt grundsätzlich unter anderem der Umstand dar, dass der Dienstleistungserbringer die Folgen der nicht vertragsgemäßen Ausführung vertraglich vereinbarten Leistung trägt, sowie der Umstand, dass es dem Dienstleistungserbringer freisteht, die Zahl der Arbeitnehmer zu bestimmen, deren Entsendung in den*

Aufnahmemitgliedstaat er für sachgerecht hält. Hingegen erlaubt 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, als solcher nicht die Schlussfolgerung, dass eine Überlassung von Arbeitskräften vorliegt.‘ “

Der VwGH führe im Unterpunkt 43 (in der Entscheidung wohl fälschlicherweise als Unterpunkt 33 bezeichnet) zusammenfassend an, dass auch vor dem Hintergrund der Rechtssache Martin Meat, EuGH 18.06.2015, C-586/13 die Fragen, „*ob die Vergütung/das Entgelt auch von der Qualität der erbrachten Leistung abhängt bzw. wer die Folgen einer nicht vertragsgemäßen Ausführung der vertraglich festgelegten Leistung trägt (Rn 35ff des EuGH-Urteils), ob also der für einen Werkvertrag essentielle "gewährleistungstaugliche" Erfolg vereinbart wurde (vgl. abermals das zitierte hg. Erkenntnis Zl. 2012/09/0130, mwN), wer die Zahl der für die Herstellung des Werkes jeweils konkret eingesetzten Arbeitnehmer bestimmt (Rn 38) und von wem die Arbeitnehmer die genauen und individuellen Weisungen für die Ausführung ihrer Tätigkeiten erhalten (Rn 40 des EuGH-Urteils), von entscheidender Bedeutung“* seien.

Dies lasse sich zu nachstehenden Prüfkriterien zusammenfassen:

1. Vorliegen einer gewährleistungsfähigen Leistung
2. Bestimmung über die Anzahl der benötigten Arbeitskräfte
3. Befugnis zur Kontrolle und individuellen Anweisung

1. Vorliegen einer gewährleistungsfähigen Leistung

Die §§ 10 ff des Werkvertrags vom 31.08.2012, der wortgleich für zukünftige Aufträge verwendet worden, würden umfassende Gewährleistungs-, Haftungs- und Garantiebestimmungen enthalten. Es stehe außer Zweifel, dass es sich bei den zu erbringenden Leistungen, nämlich der Erstellung von Edelstahlcontainern, um eine gewährleistungsfähige Leistung iSd § 377 UGB bzw. §§ 922 ABGB handle. Darüber hinaus sei gemäß § 10 Abs. 1 der Auftragnehmer verpflichtet, Mängel in seiner vertraglichen Leistung unverzüglich nach (mündlicher) Aufforderung der Bauleitung des Auftraggebers zu beseitigen. Dass die Bf. als Auftraggeber gegenüber Dritten für ihre Produkte hafte, sei auch bei Heranziehung von klassischen Subunternehmern nicht unüblich. Jedoch stehe im Innenverhältnis der Anspruch der Bf. Mängelbeseitigung zu verlangen. Dies ergehe auch aus § 12 des Werkvertrags. Die Ausführungen auf Seite 4 Unterpunkt c) letzter Teilstrich der Niederschrift zur Schlussbesprechung der Betriebsprüfung vom 09.02.2018 seien für die Beurteilung als Werkvertrag somit unerheblich.

2. Bestimmung über die Anzahl der benötigten Arbeitskräfte

Auf die Anzahl der benötigten Arbeitskräfte sei von der Bf. kein Einfluss genommen worden und sei auch vertraglich nicht geregelt worden. Viel mehr oblag es dem freien Ermessen der Fa. Y.Y. s.r.o. die konkrete Anzahl zu bestimmen.

3. Befugnis zu individuellen Anweisungen

Dass eine gemeinsame Qualitätskontrolle erfolgt sei (siehe Seite 4 Unterpunkt c) 3. und 5. Teilstrich) und bedarfsweise Verbesserungsanweisungen seitens der Bf. erteilt worden seien, sei

für die Einstufung als Werkvertrag in Anbetracht der neuesten bereits angeführten Rechtsprechung nicht schädlich.

Zusammenfassung: Die in den Haftungsbescheiden angeführten Begründungen seien nach neuer unionsrechtskonformer Rechtsansicht des VwGH nicht mehr haltbar. Die alternativen Kriterien für das Vorliegen der Arbeitskräfteüberlassung iSd § 4 Abs. 2 AÜG würden den drei durch den EuGH in der Rechtssache Vicoplus u. a. (C- 307/09 bis C-309/09, EU:C:2011:64, Rn. 51) vorgegebenen Voraussetzungen, die kumulativ erfüllt sein müssen, weichen. Darüber hinaus seien gemäß der VwGH Entscheidung 22.08.2017, Ra 2017/11/0068, gewisse Kriterien die zuvor ein Arbeitskräfteüberlassungsverhältnis begründend gewesen seien, nun nicht mehr maßgeblich (z.B. Tätigkeit im Betrieb mit Maschinen des Werkbestellers). Dass der Wechsel von Arbeitern vom Ausland ins Inland somit im Vordergrund stehen würde und darin eine Arbeitskräfteüberlassung begründet werden könne, lasse sich anhand der Sachverhaltsdarstellungen nicht erkennen, zumal auch die Gewährleistungspflicht beim Auftragsnehmer verbleibe. Ebenso sei die Anzahl an Arbeitskräften stets durch die Fa. Y.Y. s.r.o. bestimmt und die Arbeitstätigkeit in unschädlicher Weise durch den Werkbesteller überwacht worden.

Eine - wie durch den EuGH vorgesehene - kumulative Erfüllung der drei Voraussetzungen sei sohin nicht gegeben und seine daher die Voraussetzungen für das Festsetzen der Abzugssteuer dem Grunde nach nicht vorliegend. Die Haftungsbescheide würden somit ersatzlos aufzuheben sein.

In einem weiteren Schriftsatz vom 04.04.2018 reichte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung ein **ergänzendes Vorbringen** zum Zeitraum **01.01.2011-31.12.2014** [BFG-Akt OZ 32] ein, welches inhaltlich dem Schriftsatz vom 27.03.2018 btr. abändernde Beschwerde gem. § 270 BAO entspricht.

Die belangte Behörde wies mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 20.09.2018 [BFG-Akt OZ 7] die Beschwerde btr. Zeitraum **01-05/2015** ab. Nach Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrensgangs wurde von der belangten Behörde zum Punkt „Arbeitskräfteüberlassung oder Werkvertrag / Arbeitskräftegestellung“ ausgeführt:

Der zugrundeliegende Sachverhalt betreffe einen typischen Fall eines „Outsourcings“. Die österreichische Bf entscheide, dass eine Leistung - das Schweißen und Zusammenbauen von Containern - nicht durch eigene Arbeitnehmer erbracht werden solle. Stattdessen werde die Leistung am Standort der Bf ua. von Arbeitnehmern einer anderen Gesellschaft, der Staat2 Fa. Y.Y. s.r.o, erbracht, die dazu Arbeitnehmer aus der Staat2 entsende.

Bei einem Drittpersonaleinsatz stelle sich stets die Frage, ob es sich dabei rechtlich um die Erfüllung eines Werkvertrags durch Erfüllungsgehilfen oder um eine Arbeitskräfteüberlassung handle. Der österreichische Gesetzgeber habe die Frage, wann in diesen Fällen Arbeitskräfteüberlassung vorliege, in § 4 AÜG geregelt. Entscheidend sei der wahre wirtschaftliche Gehalt (§ 4 Abs. 1 AÜG). Es würden außerdem vier Kriterien genannt, bei deren Erfüllung Arbeitskräfteüberlassung vorliege (§ 4 Abs. 2 AÜG):

- das Fehlen eines unterscheidbaren Werkes (Z 1),
- die vorwiegende Arbeit mit Material und Werkzeug des Auftraggebers (Z 2),
- die Dienst- und Fachaufsicht des Auftraggebers (Z 3) und
- die fehlende Haftung des Auftragnehmers für den Erfolg der Leistung (Z 4).

Nach VwGH 22.08.2017, Ra 2017/11/0068, reiche es für die Annahme einer grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung iSd AÜG nicht (mehr) aus, dass der Tatbestand nur einer der vier Ziffern des § 4 Abs. 2 AÜG erfüllt sei, selbst wenn die zu Grunde liegende Vereinbarung zivilrechtlich als Werkvertrag einzustufen wäre. Vielmehr habe eine fallbezogene Gesamtbeurteilung stattzufinden.

Insbesondere leite der VwGH aus der Rsp. des EuGH in der Rs Martin Meat (C-586/13, ARD 6454/7/2015) ab, dass das Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung unter Berücksichtigung aller Anhaltspunkte im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu prüfen sei. Entscheidend sei dabei die tatsächliche Durchführung der Dienstleistung, nicht die vertragliche Vereinbarung. Eine vertretbare Gewichtung der einzelnen Kriterien im Rahmen der Gesamtbetrachtung sei nicht revisibel.

Konkret habe der EuGH für das Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung in der Rs Vicoplus drei Merkmale herausgearbeitet, die er in der Rs Martin Meat weiter konkretisiert habe:

1. Die Überlassung sei eine entgeltliche Dienstleistung, bei der der überlassene AN keinen Dienstvertrag mit dem Einsatzunternehmen abschließe.
 2. Bei der Überlassung sei der Wechsel des AN in das Einsatzunternehmen der eigentliche Gegenstand der Dienstleistung des beauftragten Unternehmens.
 3. Der überlassene AN arbeite unter Aufsicht und Leitung des verwendenden Unternehmens
- Unter Berücksichtigung der EuGH-Entscheidung in der Rs Martin Meat sei nach neuer Ansicht des VwGH für die Beurteilung, ob ein Sachverhalt als grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung anzusehen und daher nach § 17 Abs. 2 AÜG aF (nunmehr: § 19 LSD-BG) zu melden sei, „jeder Anhaltspunkt“ zu berücksichtigen und der Sachverhalt somit unter mehreren Gesichtspunkten zu prüfen. Von entscheidender Bedeutung seien dabei im Speziellen die Fragen,
- ob die Vergütung auch von der Qualität der erbrachten Leistung abhängt bzw wer die Folgen einer nicht vertragsgemäßen Ausführung trage,
 - wer die Zahl der für die Herstellung des Werks jeweils konkret eingesetzten Arbeitnehmer bestimme und
 - von wem die Arbeitnehmer die genauen und individuellen Weisungen für die Ausführung ihrer Tätigkeiten erhalten würden.

Der VwGH habe jedoch bereits im Erkenntnis vom 27.09.2000, 96/14/0126, ausgeführt, dass der Begriff der Arbeitskräfteüberlassung im Sinne des AÜG nicht mit jenem der Gestellung von Arbeitskräften im Sinne des § 98 EStG 1988 gleichgesetzt werden könne. Demnach sei die steuerliche Beurteilung eine eigenständige.

Da der VwGH mit dem Erkenntnis 22.08.2017, Ra 2017/11/0068, nunmehr ebenfalls eine einzelfallbezogene Gesamtbeurteilung verlange, könne dieses Erkenntnis durchaus ergänzend

als Anhaltspunkt für die Abgrenzung Werkvertrag - Arbeitskräftegestellung herangezogen werden.

Unter Arbeitskräftegestellung aus steuerlicher Sicht werde die Zurverfügungstellung von Arbeitnehmern eines Unternehmens (Gesteller, im gegenständlichen Fall die Fa. Y.Y. s.r.o.) an Dritte (Gestellungsnehmer, im gegenständlichen Fall die Bf) verstanden. Die Arbeitskräftegestellung setze Rechtsverhältnisse zwischen drei Personen, nämlich dem Arbeitskräfteüberlasser (oder Leiharbeitgeber), dem Arbeitnehmer (oder Leiharbeitnehmer) und dem Gestellungsnehmer (oder Beschäftiger) voraus. Entscheidend für die Arbeitskräftegestellung sei, dass der Gesteller Arbeitgeber bleibe. Er trage den Lohnaufwand und zu ihm stehen die Arbeitnehmer in einem Arbeitsverhältnis. Im Unterschied zum Werkvertrag schulde er kein Werk, sondern lediglich die Bereitstellung von Arbeitnehmern. Die Vergütung, die er durch den Gestellungsnehmer erhalte, sei als Entgelt anzusehen, aus dem die Löhne und sonstigen Aufwendungen abgedeckt würden. Die Differenz zwischen Entgelt und Aufwendungen sei entweder Gewinn oder Verlust des Gestellers. Damit unterscheide sich die Arbeitskräftegestellung von all jenen Fällen, bei denen entweder ein neues Arbeitsverhältnis mit dem Gestellungsnehmer begründet oder ein Werkvertrag zwischen Gestellungsnehmer und Gesteller geschlossen werde.

Im Gegensatz zum Werkvertrag schulde der Arbeitskräftegesteller kein eigenständiges Werk. Er sei lediglich verpflichtet, Arbeitskräfte mit den vereinbarten Qualifikationen bereitzustellen, er hafte nicht für die tatsächliche Leistung der von ihm gestellten Arbeitskräfte. Die Arbeiten würden unter Leitung und Verantwortung des Gestellungsnehmers durchgeführt. Das Gefahrenrisiko trage ausschließlich der Gestellungsnehmer.

Unter Punkt „*Eigenständiges Werk / gewährleistungstauglicher Erfolg bzw. Haftung / Gegenstand der Dienstleistung / Anzahl der konkret eingesetzten Arbeitnehmer*“ führt die belangte Behörde aus:

Wie ausgeführt schulde der Arbeitskräftegesteller in steuerlicher Hinsicht kein eigenständiges Werk. Die Arbeiter der Fa. Y.Y. s.r.o. würden gemeinsam bzw. im Verbund mit Arbeitern der Bf an den Containern arbeiten. Die Container würden sowohl von Arbeitern der Bf als auch von Arbeitern der Fa. Y.Y. s.r.o. zusammengebaut. Dabei würden Arbeiter der Bf. die Teile zuschneiden, und würden die Teile bzw. Container von Arbeitern der Fa. Y.Y. s.r.o. mit Flex und Schweißgeräten bearbeitet. Die Arbeiter der Bf. würden bei hohem Arbeitsanfall oder Termindruck sogar den Arbeitern der Fa. Y.Y. s.r.o. helfen. Das Material werde von der Bf. zur Verfügung gestellt. Auch benutzten die Arbeitnehmer der Fa. Y.Y. s.r.o. Maschinen der Bf. Die Abrechnung der Fa. Y.Y. s.r.o. erfolge weiters nicht nach Containern, Teilen oder Werken sondern nach Stunden. Die Stundenaufzeichnungen würden dabei von der Bf kontrolliert. Ein eigenes abgrenzbares „Werk“ sei somit gegenständlich nicht zu erkennen.

Nach dem EuGH spreche es gegen eine Überlassung, wenn das beauftragte Unternehmen über die Anzahl der eingesetzten AN entscheide (Rs Martin Meat, Rz 38). Für eine Überlassung spreche es, wenn das Einsatzunternehmen bestimmte Arbeitnehmer des beauftragten Unternehmens aussuche oder ablehne.

Im gegenständlichen Fall sei die Anzahl der in Österreich beschäftigten Arbeiter der Fa. Y.Y. s.r.o von der Bf vorgegeben worden. Die Bf kontrolliere weiters die Qualifikationen der von der Fa. Y.Y. s.r.o. gestellten Arbeiter.

Nach dem EuGH sei auch von Bedeutung, ob das beauftragte Unternehmen die Folgen einer nicht vertragsgemäßen Leistung zu tragen hat, beispielsweise indem die Vergütung von der Qualität der erbrachten Leistung abhängt (Rs Martin Meat, Rz 35 ff).

Dem entspreche weitgehend die Prüfung gem. § 4 Abs. 2 Z 4 AÜG, ob das beauftragte Unternehmen für den Erfolg der erbrachten Leistung hafte sowie die steuerliche Beurteilung, wer das Gefahrenrisiko trage.

Gegenständlich hafte die Bf gegenüber Dritten für das fertige Produkt. Allfällige im gemeinsamen Produktionsbetrieb auftretende Mängel, welche Arbeiter von der Fa. Y.Y. s.r.o. zu verantworten hätten, würden zwar von diesen Arbeitern behoben, eine zusätzliche Verrechnung finde nicht statt. Auch hänge die Vergütung nicht von der Qualität der erbrachten Leistungen, sondern vielmehr von den gearbeiteten Stunden ab. Für das fertige Produkt hafte nur die Bf. Die Bf könne zwar nachvollziehen, wer etwas gefertigt habe und könnte danach einen Regressanspruch stellen, in der Praxis sei das aber noch nie passiert. Zu einer Inanspruchnahme der Fa. Y.Y. s.r.o. durch die Bf sei es noch nie gekommen.

Eine Gewährleistung bzw. Haftung sei zwar in den Werkverträgen angeführt, werde allerdings im Sinne der obigen Ausführung nicht tatsächlich gelebt. Gemäß § 21 BAO sei im Steuerrecht nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend. Dabei seien alle Umstände maßgeblich, die die Vertragsbeziehung zwischen den beteiligten Unternehmen charakterisierten. Damit seien für die Beurteilung der strittigen Leistungsbeziehung nicht primär die vertraglichen Abmachungen maßgeblich, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit. Es hänge somit davon ab, wie das Vertragsverhältnis auch tatsächlich gelebt werde/worden sei. Eine tatsächliche Inanspruchnahme der Fa. Y.Y. s.r.o. habe nicht stattgefunden. Das Gefahrenrisiko trage somit die Bf.

Unter Punkt „*Genaue und individuelle Weisungen / Arbeit unter Aufsicht und Leitung des Gestellungsnehmers*“ führt die belangte Behörde aus:

In steuerlicher Hinsicht sei es von Relevanz, ob die Arbeiten unter Leitung und Verantwortung des Gestellungsnehmers durchgeführt würden.

Nach dem EuGH sei besonders die Tätigkeit der Arbeitnehmer unter der Aufsicht und Leitung des Einsatzunternehmens für das Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung relevant. Er stelle daher die Weisungsbefugnis und damit § 4 Abs. 2 Z 3 AÜG in den Mittelpunkt der Prüfung. Der EuGH mache auch nähere Angaben zur erforderlichen Intensität der Weisungserteilung (Martin Meat, Rz 40).

Relevant sei zum einen nur die tatsächliche Weisungserteilung, nicht aber die Abnahme bzw. Überprüfung der geschuldeten Leistung durch das Einsatzunternehmen. Zum anderen liege keine Überlassung vor, wenn das Einsatzunternehmen nur „allgemeine Anweisungen“ erteile, die „genauen und individuellen Weisungen“ aber vom beauftragten Unternehmen erteilt

würden. Allgemeine Weisungen, die in jedem Werkvertrag dem Werkbesteller zustehen würden, zB zur näheren Beschreibung des geschuldeten Erfolgs, seien daher nicht relevant. Der VwGH habe in einem weiteren Erkenntnis vom 22.02.2018, Ra 2018/11/0014, ausgeführt, dass die Definition des herzustellenden Werks und die Kontrolle der Vertragserfüllung durch das Einsatzunternehmen alleine keine Dienst- und Fachaufsicht darstelle. Als Beispiele für eine relevante Dienst- und Fachaufsicht nenne er stattdessen eine Einteilung der konkreten Arbeits- und Pausenzeiten der Arbeitnehmer sowie Anordnungen und Kontrollen hinsichtlich der Fertigung des konkreten Werkstückes.

Eine organisatorische Eingliederung der Arbeitnehmer der Fa. Y.Y. s.r.o. in den Betrieb der Bf bzw. das Weisungsrecht der Bf lasse sich aus folgenden Tatsachen ableiten:

Die Arbeitszeit der Mitarbeiter der Fa. Y.Y. s.r.o. sei mittels Stempelkarten durch die Bf kontrolliert worden. Es habe dieselben Arbeitszeiten wie bei den Arbeitnehmern der Bf gegeben. Arbeitsbeginn, Arbeitsende und eine Pause von 30 Minuten, die eingearbeitet werden haben müssen, sei bei allen Arbeitnehmern identisch gewesen. Die Schichtpläne seien von der Produktionsleitung der Bf in Absprache mit der Fa. Y.Y. s.r.o. erstellt worden. Ein etwaiger Urlaub musste sowohl bei der Fa. Y.Y. s.r.o. als auch bei der Bf angemeldet werden. Die Schweißer hätten von der Bf eine eigene Identifikationsnummer erhalten sowie einen Stempel, der am Produkt angebracht habe werden müssen. Auch hätten die Arbeitnehmer der Fa. Y.Y. s.r.o. Maschinen der Bf benutzt. Der Zeitplan für die Fertigung der Container sowie etwaige Arbeiten an Samstagen seien von Bf vorgegeben worden.

Werde ein „Auftrag“ fertig gestellt, erhalte der Vorarbeiter der Fa. Y.Y. s.r.o. vom Produktionsleiter der Bf den nächsten Auftrag. Die Arbeiter der Fa. Y.Y. s.r.o. hätten eine Wohnung an der Betriebsstätte Ort1 bezahlt bekommen, welche von der Bf organisiert und angemietet worden sei. Die Endkontrolle sei sowohl vom Vorarbeiter der Fa. Y.Y. s.r.o., als auch von der Bf durchgeführt worden. Die Tätigkeiten der Arbeiter der Fa. Y.Y. s.r.o. hätten somit unter Leitung und Verantwortung der Bf (= Gestellungsnehmer) stattgefunden.

Conclusio

Aus der Gesamtbetrachtung komme das Finanzamt zur Auffassung, dass im gegenständlichen Fall kein Werkvertrag sondern sowohl eine grenzüberschreitende Arbeitskraftüberlassung iSd AÜG als auch eine Arbeitskräftegestellung im steuerlichen Sinn vorliege.

Zur Haftung führt die belangte Behörde aus:

Würden Arbeitnehmer zur inländischen Arbeitsausübung überlassen, werde einerseits für den Arbeitskräftegesteller die beschränkte Steuerpflicht begründet, andererseits würden auch die Arbeitskräfte selbst beschränkt steuerpflichtig. Die Konsequenz wäre eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung. In diesen Fällen sehe § 98 Abs. 1 Z 4 EStG letzter Satz eine Ausnahme der Arbeitnehmer von der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Abs. 1 Z 4 EStG vor.

Vergütungen an ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen würden als Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften gem. § 98 Abs. 1 Z 3 iVm § 99 Abs. 1 Z 5 EStG dem Steuerabzug unterliegen. Mit dieser Abzugsteuer gelte die inländische Steuerpflicht der überlassenen Arbeitskräfte als abgegolten.

Der Verwaltungsgerichtshof habe mit Erkenntnis VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031, entschieden, dass der Begriff „Arbeitgeber“ in der 183-Tage-Klausel von Doppelbesteuerungsabkommen im Sinn eines „wirtschaftlichen Arbeitgebers“ zu verstehen sei. Im Fall einer internationalen Arbeitskräfteüberlassung (Arbeitskräftegestellung) komme daher die abkommensrechtliche Arbeitgeberbereiensechaft dem Beschäftigten (Gestellungsnehmer) zu. Dies habe zur Folge, dass die 183-Tage-Klausel nicht mehr wirksam werden könne, weil der Arbeitgeber des überlassenen Dienstnehmers im Tätigkeitsstaat ansässig sei.

In Besteuerungsfällen mit einem inländischen Beschäftigten („Inbound-Fälle“) werde auf Grund der vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Auslegung des Begriffes ‚Arbeitgeber‘ auch bei Arbeitskräfteüberlassungen innerhalb der 183-Tage-Frist das österreichische Besteuerungsrecht aufrechterhalten. Dieses Besteuerungsrecht an den Einkünften der überlassenen Arbeitskräfte könne durch Option für einen (freiwilligen) Lohnsteuerabzug wahrgenommen werden. Andernfalls sei das inländische Besteuerungsrecht im Wege des Steuerabzuges nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG durch den Beschäftigten wahrzunehmen.

Ein Ausscheiden des unter Art. 7 DBA fallenden Teils der Gestellungsvergütung (insbesondere Lohnnebenkosten, Gemeinkosten und Gewinnaufschlag) des ausländischen Unternehmens (Gestellers) aus der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG sei jedoch nur im Falle konzerninterner Personalüberlassung von Angestellten möglich (§ 5 Abs. 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung). Diese Konstellation liege im gegenständlichen Fall nicht vor, da die Fa. Y.Y. s.r.o nicht in einem gemeinsamen Konzern mit der Bf stehe. Eine Entlastung an der Quelle sei somit nicht möglich. Ein etwaiger (Freistellungs-)Bescheid des Finanzamts Bruck Eisenstadt Oberwart gemäß Abs. 3 leg. cit. sei weder vorgelegt noch behauptet worden.

Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer sei nach § 99 Abs. 2 Z 1 EStG der volle Betrag der Betriebseinnahmen (im Beschwerdefall das an die Staat2 Gesellschaft zu zahlende Gestellungsentgelt). Eine vom Schuldner übernommene Abzugsteuer unterliege als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug. Nach § 99 Abs. 2 Z 2 EStG könnten mit den Betriebseinnahmen unmittelbar zusammenhängende Betriebsausgaben vom vollen Betrag der Betriebseinnahmen abgezogen werden, wenn sie ein in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässiger beschränkt Steuerpflichtiger (im Beschwerdefall die Fa. Y.Y. s.r.o) vor dem Zufließen der Einkünfte dem Schuldner der Einkünfte (im Streitfall die Beschwerdeführerin) schriftlich mitgeteilt habe (Nettobesteuerung). Die Nettobesteuerung im Sinne des § 99 Abs. 2 Z 2 EStG setze daher nach dem klaren Gesetzeswortlaut voraus, dass die betreffenden Ausgaben dem Schuldner der Einkünfte vor dem Zufluss der Einkünfte schriftlich mitgeteilt würden (vgl VwGH 27.05.2015, 2011/13/0111 mwN). Sei darüber hinaus der Empfänger der als Ausgaben geltend gemachten Beträge beschränkt steuerpflichtig und übersteigen die Ausgaben beim Empfänger den Betrag von 2.000,00 Euro, sei ein Abzug vom vollen Betrag der Einnahmen nicht zulässig, wenn die steuerliche Erfassung beim Empfänger zur inländischen Besteuerung nicht ausreichend sichergestellt sei.

Der Empfänger der Einnahmen habe dem Abzugsverpflichteten demnach jene unmittelbar

zusammenhängenden Ausgaben, deren Berücksichtigung er begehre, schriftlich vor dem Zufluss der Einkünfte mitzuteilen. Eine solche schriftliche Mitteilung sei im Beschwerdefall nicht vorgelegen, der durchschnittliche Gewinnaufschlag sei nach Angaben der Bf von ihr selbst berechnet worden.

Hinsichtlich des Zeitraums **01.01.2011-31.12.2014** erließ die belangte Behörde mit 20.09.2018 einen **abweisenden Bescheid** zum Antrag auf Aufhebung gem. § 299 BAO. Zur Begründung wurde auf Beschwerdevorentscheidung vom selben Tag hinsichtlich der Haftungs- und Abgabenbescheide 01-05/2015 verwiesen.

Die Bf. brachte durch ihre steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 11.10.2018, bei der belangten Behörde eingelangt am 15.10.2018, den **Vorlageantrag** gem. § 264 BAO betreffend Haftungsbescheide **01-05/2015** ein und verwies auf die Beschwerdebegründung.

Am selben Tag brachte die Bf. brachte durch ihre steuerliche Vertretung **Beschwerde** gegen den Bescheid vom 20.09.2018 – **Zeitraum 01.01.2011-31.12.2014** – ein und stellte gleichzeitig den Antrag auf Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 Abs. 2 BAO [BFG-Akt OZ 20]. Begründend wurde auf den Antrag gem. § 299 BAO vom 31.07.2017, sowie auf das Schreiben gem. § 270 BAO vom 27.03.2018 verwiesen.

Die belangte Behörde **legte** die Beschwerden betr. Haftungsbescheide **01-05/2015** dem Bundesfinanzgericht am 19.10.2018 auf elektronischem Wege **vor** und verwies im **Vorlagebericht** unter Punkt „Stellungnahme“ auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung, da im Vorlageantrag kein neues Vorbringen erstattet worden sei.

Ebenso **legte** die belangte Behörde am 19.10.2018 die Beschwerde betr. Haftungsbescheide **01.01.2011-31.12.2014** auf elektronischem Wege **vor** und verwies im **Vorlagebericht** unter Punkt „Stellungnahme“ auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 20.09.2018 hinsichtlich der Beschwerde betr. Haftungsbescheide 01-05/2015.

Mit Schreiben vom 20.06.2024 nahm die Bf. den gem. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO im Vorlageantrag bzw. in der Beschwerde gestellten Antrag auf mündliche Verhandlung zurück. Die ebenfalls im Vorlageantrag gem. § 272 Abs. 2 Z 1 BAO beantragte (nunmehr nichtmündliche) Senatsverhandlung fand am 27.06.2024 statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. stellt Edelstahlcontainer her [vgl. <https://www.N.N..at/produkte>]. Die angefertigten Edelstahlcontainer bestehen aus 5 Hauptkomponenten – Stapeleinrichtung, Oberboden mit Deckelsystem, zyl. Behältermantel mit Prägung, Unterboden mit Auslaufsystem und Fußgestell.

Jedes dieser einzelnen Komponenten stellt ein für sich abgeschlossenes Gewerk dar und müssen diese 5 Komponenten zusammengebaut werden [vgl. BFG-Akt OZ 13: Niederschrift FinPol mit Herrn Auskunftsperson2; ebenso BFG-Akt OZ 14: NS FinPol Auskunftsperson1, S. 3 „... wir bauen die Teile für den Container zusammen ...“].

Die Bf. hat im Beschwerdezeitraum jeweils – mit Ausnahme der Datumsangaben – gleichlautende als „Werkvertrag“ bezeichnete Verträge für das Projekt „Edelstahlcontainer“ [BFG-Akt OZ 10-12] mit der Firma Y.Y., s.r.o, Adr. S.r.o., bzw. 2014 Adr. neu, abgeschlossen [im Folgenden kurz: Fa. Y.Y.]. Die Fa. Y.Y. ist im Staat2 Handelsregister zur IČO-Nummer qqg registriert [BFG-Akt OZ 41: Handelsregisterauszug]. Die Fa. Y.Y. s.r.o. hatte im Beschwerdezeitraum keine Betriebsstätte in Österreich [BFG-Akt OZ 22: Antrag gem. § 299 BAO, S. 3 und OZ 1: Beschwerde, S. 2]. Die Arbeiter verblieben im Dienste der Fa. Y.Y. und schlossen keinen Dienstvertrag mit der Bf. ab [s. BFG-Akt OZ 18: Abänderung der Beschwerde, S. 3 und OZ 32: ergänzendes Vorbringen zum Antrag gem. § 299 BAO, S. 4].

In den Werkverträgen finden sich auszugsweise folgende Bestimmungen [BFG-Akt OZ 10-12]:
„§ 2 Termin / Ausführungsfristen: ...

2. Der Auftragnehmer versichert, dass er die Fachkompetenz besitzt und in der Lage ist, die Leistungen gemäß den einschlägigen Vorschriften der DIN, den Zulassungen und Prüfzeugnissen ausführen zu können und dass er über entsprechendes Fachpersonal verfügt.

3. Es gilt der zwischen uns und unserem Auftraggeber vereinbarte Terminplan.

...

§ 8 Zahlungen:

1. Die Zahlungen erfolgen nach vollständiger Leistungserfüllung aufgrund leistungskonformer Teilrechnungen unter Zugrundelegung der vereinbarten Preise.

2. Die Verrechnung erfolgt anhand der vom Auftraggeber abgenommenen Teilabschnitten bzw. Abnahmen.

...

§ 10 Mängelbeseitigung

1. Der Auftragnehmer ist verpflichtet, Mängel in seiner vertraglichen Leistung unverzüglich nach (mündlicher) Aufforderung der Bauleitung des Auftraggebers zu beseitigen.

2. Sollte der Auftragnehmer den Aufforderungen der örtlichen Bauleitung oder unserer Bauleiter/innen zur Mängelbehebung bei vertragswidriger Leistung nicht nachkommen, so sind wir berechtigt, ohne weitere Aufforderung/Gefahr in Verzuge, auf Kosten des Auftragnehmers, eine Drittfirma mit den entsprechenden Leistungen zu beauftragen oder die Arbeiten selbst, zu Lasten des Auftragnehmers, auszuführen. Der Auftragnehmer erkennt mit seiner Unterschrift an, dass er die Kosten übernimmt.

§ 11 Haftung

1. Der Auftragnehmer haftet für alle unmittelbaren und mittelbaren Schäden, die durch nicht ordnungsgemäße Ausführung oder Zusammenhang mit der Ausführung seiner Leistung

entstehen. Wird der Auftraggeber von einem Dritten wegen Schäden in Anspruch genommen, die von dem Auftraggeber zu vertreten sind, so ist dieser verpflichtet, den Auftraggeber unverzüglich von diesen Ansprüchen freizustellen.

2. Der Auftragnehmer versichert, dass er für sein Unternehmen bei einer anerkannten Versicherungsgesellschaft eine Haftpflichtversicherung mit mindestens folgendem Deckungsumfang abgeschlossen hat:

- *40.000,00 Euro für Personenschäden*
- *12.000,00 Euro für Sachschäden und Vermögensschäden*

3. Ein entsprechender Nachweis ist durch Vorlage der Versicherungspolizze und jährliche Vorlage des Zahlungsbeleges zu erbringen.“

In § 2 der Verträge wurde bzgl. der zu erbringenden Leistung auf das angeschlossene Leistungsverzeichnis verwiesen [BFG Akt OZ 10: S. 2; OZ 11: S. 2; OZ 12: S. 2]. Im Leistungsverzeichnis wird als Inhalt der Leistung angeführt [BFG Akt OZ 10: S. 8 und OZ 12: S. 9]:

„ Am Projekt: ‚Edelstahlcontainer‘

Das Leistungsverzeichnis beinhaltet:

- Endmontage und Installation von Bodenteilen, Ventilen und Trägern;*
- Endfertigungsarbeiten an Stahlkomponenten, Anschlüssen und Ventilen;*
- Nachbesserung bzw. Optimierung von Schweißnähten und Montagearbeiten an Teilen von Edelstahlcontainern.*

*(Alle auszuführenden Leistungen im Werkvertrag beziehen sich nur auf die Aufträge *** bis *** mit eigenem Werkzeug)“*

In „Anex Nr 1“ zum Werkvertrag wird bzgl. Preise in Artikel 2 geregelt :

„Die Preise werden auf hinsichtlich geleisteter Arbeit formiert, die Stunde ist die Recheneinheit. Pro Arbeitsstunde werden 25,00 Euro berechnet.“

Die Aufgabenverteilung betr. des Zusammenbaus der Container wird zwischen der Bf. und der Fa. Y.Y. besprochen, wobei als Ansprechperson bei der Fa. Y.Y. der Geschäftsführer in der Staat2 und der Vorarbeiter (Herr Auskunftsperson1) in Ort1 fungieren.

Die Anzahl der benötigten Arbeiter der Fa. Y.Y. wird von der Bf. festgelegt [BFG-Akt OZ 14: NS FinPol Auskunftsperson1, S. 5: „Wer sagt wie viele Leute hier in Österreich arbeiten? Das Büro der N.N.“], die Einteilung der Arbeiter in der Produktionsstätte Ort1 wird vom Vorarbeiter der Fa. Y.Y. vorgenommen [BFG-Akt OZ 14: NS FinPol Auskunftsperson1, S. 5].

Die Auswahl der Arbeiter erfolgt durch die Fa. Y.Y., die Qualifikation der Arbeiter der Fa. Y.Y. wird durch die Bf. geprüft [BFG-Akt OZ 13: NS FinPol Auskunftsperson2, S. 4: „Frage: Wer überprüft die Qualifikation der Arbeiter? Antwort: Dies wird von uns geprüft. Diese Prüfunterlagen liegen hier bei uns auf.“].

Abgerechnet wird auf Stundenbasis [BFG-Akt OZ 10: Werkvertrag Anex Nr 1, BFG-Akt OZ 13: NS FinPol Auskunftsperson2, S. 4]. Die Arbeiter der Fa. Y.Y. schreiben ihre Stunden mit, dies wird

vom Vorarbeiter der Fa. Y.Y. kontrolliert und an die Bf. weitergegeben, der die Stundenlisten dann ebenfalls kontrolliert. Anhand dieser Listen wird die Rechnungen gestellt bzw. bezahlt [BFG-Akt OZ 13: NS FinPol Auskunftsperson2, S. 4]. Der Regiestundensatz beträgt 25,00 Euro und gilt für alle Arbeiter, auch für den Vorarbeiter [BFG-Akt OZ 10: Werkvertrag Anex Nr 1, BFG-Akt OZ 13: NS FinPol Auskunftsperson2, S. 4].

Die Teile für den Container werden von der Bf. gefertigt [BFG-Akt OZ 14: NS FinPol Auskunftsperson1, S. 3; BFG-Akt OZ 13: NS FinPol Auskunftsperson2, S. 4] und werden dann von der Fa. Y.Y. zu einem Container zusammengebaut [BFG-Akt OZ 14: NS FinPol Auskunftsperson1, S. 3]. Das Stundenlimit pro Auftrag (Zusammenbau eines Containers) wird von der Bf. vorgegeben [BFG-Akt OZ 13: NS FinPol Auskunftsperson2, S. 4; BFG-Akt OZ 14: NS FinPol Auskunftsperson1, S. 4], die gegebenenfalls auch Samstagsarbeit vorschreibt [BFG-Akt OZ 14: NS FinPol Auskunftsperson1, S. 4]. Bei hoher Arbeitsbelastung oder Termindruck helfen Arbeiter der Bf. beim Zusammenbau. Nach Fertigstellung eines Container wird vom Produktionsleiter der Bf. ein neuer Plan an den Vorarbeiter übergeben [BFG-Akt OZ 14: NS FinPol Auskunftsperson1, S. 4f].

Das Material für die Arbeiter der Y.Y. stellt die Bf. zur Verfügung [BFG-Akt OZ 13: NS FinPol Auskunftsperson2, S. 4]. Die Kleinwerkzeuge (zB Flex, Schweißgerät) werden von der Y.Y., die Maschinen (bspw. Bandsägen, Pressen, Schweißautomaten) von der Bf. zur Verfügung gestellt [BFG-Akt OZ 13: NS FinPol Auskunftsperson2 Stefan, S. 4]. Die Kleidung – Schuhe, Hose, Poloshirts – der Fa Y.Y.-Arbeiter werden von der Fa. Y.Y. bezahlt [BFG-Akt OZ 14: NS FinPol Auskunftsperson1, S. 6].

Die Kontrolle der Arbeit erfolgt zuerst durch den Vorarbeiter der Fa. Y.Y., das Endprodukt wird von der Bf. kontrolliert. Jeder Mitarbeiter (Schweißer) hat eine eigene Identifikationsnummer, die von der Bf. vergeben wird und die der Arbeiter in das Produkt anbringt [BFG-Akt OZ 13: NS FinPol Auskunftsperson2, S. 5]. Mängel, die im Zuge der Produktion entstehen werden sofort von der jeweiligen Firma behoben [BFG-Akt OZ 13: NS FinPol Auskunftsperson2, S. 5]. Betrifft der Mangel die Fa. Y.Y., muss diese die Behebung des Mangels vornehmen [vgl. BFG-Akt OZ 10-12: Werkverträge, jeweils § 10]. Dies geschieht ohne zusätzliche Verrechnung [BFG-Akt OZ 13: NS FinPol Auskunftsperson2, S. 5].

Die Bf. haftet gegenüber ihrem Auftraggeber und kann sich gegebenenfalls bei der Fa. Y.Y. regressieren [BFG-Akt OZ 10-12: Werkverträge, jeweils § 11; siehe auch BFG-Akt OZ 13: NS FinPol Auskunftsperson2, S. 5: „Frage; Was passiert, wenn das (Anm. BFG: Gemeint: ein Mangel) bei einem bereits ausgelieferten Produkt passiert? Antwort: Für das Endprodukt haftet die N.N.“; ebenso BFG-Akt OZ 14: NS FinPol Auskunftsperson1, S. 5: „Wer haftet für den Container? Fa. N.N.“].

Die Arbeiter der Fa. Y.Y. arbeiten wie die Arbeiter der Bf. 7,7 Stunden pro Tag und für sie gelten wie für die Arbeiter der Bf. die von der Bf. angeordneten Vorgaben für Arbeitsbeginn,

Schichtwechsel und Mittagspause. Die Kontrolle der Arbeitszeit erfolgt durch Stechkarten, die von der Bf. kontrolliert werden. Den Arbeitern der Fa Y.Y. werden eine Wohnung in Ort1 sowie Essen und Trinken bezahlt [BFG-Akt OZ 14: NS FinPol Auskunftsperson1, S. 5; BFG-Akt OZ 13: NS FinPol Auskunftsperson2, S. 4].

Nach Außenprüfungsverfahren in den Jahren 2016 und 2018 wurde das Vorliegen von grenzüberschreitender Arbeitskräfteüberlassung festgestellt und die Gestellungsentgelte der Abzugsteuer unterworfen. Als Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Abzugsteuer wurden die gezahlten „Werkvertragshonorare“ herangezogen und die Abzugsteuer für den Zeitraum 01/2011-12/2014 iHv. gesamt 299.739,23 Euro mit Bescheiden vom 05.08.2016 und für den Zeitraum 01-05/2015 iHv. gesamt 18.612,40 Euro mit Bescheiden vom 26.02.2018 der Bf. im Haftungswege gem. § 100 Abs. 2 EStG 1988 vorgeschrieben [BFG-Akt OZ 2-6 und OZ 31: Haftungsbescheide; BFG-Akt OZ 1: Beschwerde und OZ 22: Antrag gem. § 299 BAO].

Die Bf. brachte gegen die Bescheide 01-05/2015 am 14.03.2020 Beschwerde (datiert 09.03.2028) bzw. betr. 01/2011-12/2014 am 02.08.2017 den Antrag gem. § 299 BAO (datiert 31.07.2017) ein und begründete diese Anbringen zunächst damit, dass die vorgeschriebene Abzugsteuer zu hoch sei, da jener Teil der Entgelte, welcher auf den Gewinnaufschlag sowie die weiterverrechneten Dienstgeberlohnkosten fallen würde, unter § 7 DBA Österreich-CSSR zu subsumieren sei, wofür der Staat2 das Besteuerungsrecht zukomme. Dieser Teil wurde von der Bf. mit einem Durchschnitt iHv. 50% der Vergütung errechnet [BFG-Akt OZ 1: Beschwerde, S. 2 und 3; BFG-Akt OZ 22: S. 3 und 4]. Eine schriftliche Mitteilung der Betriebsausgaben an den Schuldner vor Zufließen der Einkünfte gem. § 99 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erfolgte nicht. In weiterer Folge änderte die Bf. ihre Begründung mit Schreiben vom 27.03.2018 bzw. 04.04.2018 und argumentierte in Folge auf Grundlage der zur Abgrenzungsfrage Werkvertrag/grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung ergangenen Judikatur, EuGH-Urteil vom 18.6.2015 und der VwGH-Erkenntnis vom 22.08.2017 [BFG-Akt OZ 18: Abänderung der Beschwerde gem. § 270 BAO; BFG-Akt OZ 32: Ergänzendes Vorbringen].

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die im Akt einliegenden und im Sachverhalt unter der jeweiligen OZ des BFG-Aktes angeführten Unterlagen, insbesondere auf die Werkverträge Nr 001/11 vom 25.08.2011, Nr 001/12 vom 31.08.2012 und Nr 001/14 vom 31.07.2014, sowie auf die niederschriftlichen Aussagen des Betriebsleiters der Bf. und des Vorarbeiters der Fa. Y.Y. vor der Finanzpolizei vom 23.06. und 25.06.2015. Zu den Aussagen der Auskunftspersonen wird festgehalten, dass die Aussagen sowohl zueinander widerspruchsfrei sind, als auch mit den betreffenden Bestimmungen der Werkverträge in Einklang stehen. Die genannten Urkunden und Schriftstücke sowie die Aussagen der Auskunftspersonen stellen Beweismittel gem. § 166ff BAO dar und liegen diese der rechtlichen Würdigung des Bundesfinanzgerichts zugrunde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Vorliegen von Werkverträgen oder grenzüberschreitender Arbeitskräfteüberlassung:

Beschwerdegegenständlich ist die Frage, ob es sich bei der Tätigkeit der Fa. Y.Y. s.r.o. um die Erfüllung eines Werkvertrags oder um eine grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung handelt.

Die belangte Behörde sieht sowohl eine grenzüberschreitende Arbeitskraftüberlassung iSd AÜG, als auch eine Arbeitskräftegestellung im steuerlichen Sinn vorliegend. Entsprechend belastete sie die gezahlten Werkvertragshonorare mit 20 % Abzugsteuer und schrieb der Bf. die Abzugsteuer im Haftungswege gem. § 100 Abs. 2 EStG 1988 vor.

Die Bf. vertritt hingegen den Rechtsstandpunkt, dass die Voraussetzungen der Umqualifizierung eines Werkvertrages in ein Überlassungsverhältnis aufgrund der höchstgerichtlichen Rechtsprechung des VwGH vom 22.08.2017, Ra 2017/11/0068, die auf Grundlage EuGH-Rechtsprechung idS Martin Meat, EuGH 18.06.2015, C-586/13 erfolgte, nicht erfüllt seien und die Haftungsbescheide ersatzlos aufzuheben seien.

Nicht strittig ist die Höhe der gezahlten „Werkvertragshonorare“, die in der Außenprüfung als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Abzugsteuer herangezogen wurden, bzw. die Höhe der festgesetzten Abzugssteuer (Zeitraum 01/2011-12/2014 iHv. gesamt 299.739,23 Euro und Zeitraum 01-05/2015 iHv. gesamt 18.612,40 Euro).

Nicht strittig ist auch, dass die Fa. Y.Y. im Inland weder ihre Geschäftsleitung, noch ihren Sitz oder eine Betriebsstätte hat, und dass die Arbeitnehmer der Fa. Y.Y. im Dienst der Fa. Y.Y. geblieben sind.

Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, sind gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig.

Bei der Fa. Y.Y. handelt es sich um eine solche Körperschaft.

Gemäß § 21 Abs. 1 KStG 1988 erstreckt sich die Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988.

Gem. § 98 Abs. 1 Z 3 erster Absatz EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb der beschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn eine inländische Betriebsstätte besteht oder im Inland ein ständiger Vertreter bestellt wurde oder bei dem im Inland unbewegliches Vermögen vorliegt. Nach § 98 Abs. 1 Z 3 zweiter Absatz 2. TS EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung der beschränkten

Steuerpflicht. Diese Einkünfte sind auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

Zufolge § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer).

Nach § 99 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 unterliegt der Abzugsteuer der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder Gewinnanteile. Vom Schuldner übernommene Abzugsteuer unterliegt als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug.

Gemäß Z 2 leg. cit können mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) unmittelbar zusammenhängende Ausgaben (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) vom vollen Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) abgezogen werden, wenn sie ein in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässiger beschränkt Steuerpflichtiger vor dem Zufließen der Einkünfte dem Schuldner der Einkünfte schriftlich mitgeteilt hat.

Zufolge § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 gilt durch diesen Steuerabzug die Steuerpflicht der überlassenen Arbeitskräfte als abgegolten, weil deren steuerpflichtige Einkünfte wirtschaftlich in der Arbeitskräftegestellungsvergütung erfasst sind.

Nach § 100 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 beträgt die Abzugsteuer 20%.

Gem. § 100 Abs. 2 EStG 1988 ist der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1 Schuldner der Abzugsteuer, also der beschränkt Steuerpflichtige (= Gesteller / Dienstleistungserbringer). Der Schuldner dieser Einkünfte, d.i. derjenige, der die Leistung empfangen hat (= Gestellungsnehmer / Einsatzunternehmen bzw. das verwendende Unternehmen), haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99 EStG.

Durch den Haftungsbescheid wird der Abzugspflichtige zum Schuldner der Abzugsteuer (§ 7 BAO). Eine Haftung des Abzugspflichtigen kommt nur dann in Betracht, wenn die Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht unterliegen und nicht aufgrund eines DBA oder anderer Bestimmungen steuerfrei sind. Die Haftungsschuld ist somit von der Existenz der Hauptschuld abhängig (*Ludwig* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG¹⁵, § 100 Rz 2f).

Für die Subsumtion einer Gestellung unter § 98 Abs. 1 Z 3 iVm § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 kommt es auf das Rechtsverhältnis zwischen Gesteller und der zur Arbeitsleistung überlassenen Person nicht an. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, dass eine Gestellung von Arbeitskräften vorliegt, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird (VwGH 17.08.2020, Ra 2020/13/0056, mwN). Beim Gestellungsvertrag handelt es sich um einen Vertrag eigener Art.

Der Gesteller haftet nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung (VwGH 23.01.2013, 2009/15/0174; VwGH 17.08.2020, Ra 2020/13/0056, RS 5).

Demgegenüber setzt ein Werkvertrag eine „im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Leistung voraus“ (VwGH 07.08.2015 2013/08/0159). Die genau umrissene Leistung muss bis zu einem bestimmten Termin erbracht werden, mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis. Für einen Werkvertrag essenziell ist ein "gewährleistungstauglicher" Erfolg der Tätigkeit (vgl. VwGH 15.05.2019, Ra 2016/08/0056). Eine zwar leistungsbezogene, nicht aber erfolgsbezogene Entlohnung spricht gegen das Vorliegen eines Werkvertrages. Wenn ein dauerndes Bemühen geschuldet wird, das bei Erreichen eines angestrebten "Ziels" auch kein Ende findet, spricht dies ebenfalls gegen einen Werkvertrag (VwGH 25.4.2007, 2005/08/0082, mwN).

Bei der Prüfung des Vertragscharakters – ob also Arbeitskräfteüberlassung oder ein Werkvertrag vorliegt – ist zu beachten, dass gemäß § 21 BAO im Steuerrecht nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend ist. Dabei sind alle Umstände maßgeblich, die die Vertragsbeziehung zwischen den beteiligten Unternehmern charakterisieren (VwGH 23.01.2013, 2009/15/0174).

Da im Beschwerdefall ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt, ist zur Definition der Gestellung von Arbeitskräften nicht der nur auf innerstaatliche Sachverhalte anzuwendende Beurteilungsmaßstab des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG), insbes. die in § 4 Abs. 2 AÜG angeführten Kriterien abzustellen, sondern auf die vom EuGH herausgearbeiteten Abgrenzungskriterien (vgl. dazu VwGH 14.06.2023, Ra 2023/09/0055, Rn 5, btr. eines rein innerstaatlichen Sachverhalts).

Der EuGH hat in der Rn 33 seines Urteils vom 18. Juni 2015, C-586/13, Martin Meat, zur Abgrenzung ausgeführt:

„Insoweit ergibt sich aus dem Urteil Vicoplus u. a. (C-307/09 bis C-309/09, EU:C:2011:64, Rn. 51), dass eine Arbeitskräfteüberlassung im Sinne von Art. 1 Abs. 3 Buchst. c der Richtlinie 96/71 vorliegt, wenn drei Voraussetzungen erfüllt sind.

Erstens muss es sich bei der Überlassung von Arbeitskräften um eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung handeln, bei der der entsandte Arbeitnehmer im Dienst des die Dienstleistung erbringenden Unternehmens bleibt, ohne dass ein Arbeitsvertrag mit dem verwendenden Unternehmen geschlossen wird.

Zweitens muss das wesentliche Merkmal dieser Überlassung darin bestehen, dass der Wechsel des Arbeitnehmers in den Aufnahmemitgliedstaat der eigentliche Gegenstand der Dienstleistung des erbringenden Unternehmens ist.

Drittens muss der Arbeitnehmer im Rahmen einer solchen Überlassung seine Aufgaben unter

der Aufsicht und Leitung des verwendenden Unternehmens wahrnehmen.“ (EuGH, C-586/13, Martin Meat, Rn 33).

Zur zweiten Voraussetzung präzisiert der EuGH in seinem Urteil C-586/13, Martin Meat:

- Für die Analyse des eigentlichen Gegenstands der Dienstleistung ist jeder Anhaltspunkt dafür zu berücksichtigen, dass der Wechsel des Arbeitnehmers in den Aufnahmemitgliedstaat den Gegenstand der betreffenden Dienstleistung darstellt oder nicht darstellt (Rn 34), wobei insbesondere folgende Punkte von Bedeutung sind:

-- Ob die Folgen der Erbringung einer nicht vertragsgemäßen Leistung von dem Dienstleistungserbringer getragen werden müssen (vgl. Rn 35). Ergibt sich aus dem Vertrag, dass der Dienstleistungserbringer verpflichtet ist, die vertraglich vereinbarte Leistungsordnungsgemäß auszuführen, ist es grundsätzlich weniger wahrscheinlich, dass es sich um eine Arbeitskräfteüberlassung handelt, als wenn er die Folgen der nicht vertragsgemäßen Ausführung dieser Leistung nicht zu tragen hat (Rn 36).

-- Ob es dem Dienstleistungserbringer freisteht, die Zahl der Arbeitnehmer zu bestimmen, deren Entsendung in den Aufnahmemitgliedstaat er für sachgerecht hält (vgl. Rn 38). Diese Situation spricht gegen eine Überlassung (*„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...“*, Rn 38).

- Nicht relevant ist hingegen, dass der Dienstleistungserbringer nur einen einzigen Kunden im Aufnahmemitgliedstaat hat und, dass er die Räumlichkeiten, in denen die Dienstleistung erbracht wird, sowie die Maschinen mietet (vgl. Rn 39).

Zur dritten Voraussetzung führt der EuGH näher aus:

Es ist *„zwischen der Beaufsichtigung und Leitung der Arbeitnehmer selbst und der vom Kunden durchgeführten Überprüfung der ordnungsgemäßen Erfüllung eines Dienstleistungsvertrags zu unterscheiden“* (Rn 40). Dass der Kunde bei der Erbringung von Dienstleistungen den Arbeitnehmern des Dienstleistungserbringers bestimmte allgemeine Anweisungen erteilt, bedeutet nicht, dass damit in Bezug auf diese Arbeitnehmer die Ausübung einer Leitungs- und Aufsichtsbefugnis verbunden ist, sofern der Dienstleistungserbringer seinen Arbeitnehmern die genauen und individuellen Weisungen erteilt, die er für die Ausführung der betreffenden Dienstleistungen für erforderlich hält (vgl. Rn 40).

Nach diesen vom EuGH herausgearbeiteten Merkmalen ist zusammenfassend dann von einer Arbeitskräfteüberlassung auszugehen, wenn drei Voraussetzungen kumulativ vorliegen [vgl. Rn 33 Satz 1: *„...wenn drei Voraussetzungen erfüllt sind.“*]:

1. Vorliegen einer 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.
2. Bereitstellung der Arbeitnehmer ist der eigentliche Gegenstand der Dienstleistung. Dies ist

nicht der Fall, wenn dem Dienstleistungserbringer die Gewährleistungspflicht trifft und der Dienstleistungserbringer die Zahl der Arbeitnehmer bestimmt.

3. Hinsichtlich der Aufsicht und der Leitung ist nur relevant, wer die tatsächliche Weisungserteilung vornimmt. Erteilt das verwendende Unternehmen (= Gestellungsnehmer / Einsatzunternehmen) die „genauen und individuellen Weisungen“, liegt Arbeitskräfteüberlassung vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in Folge bei grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassungen die EuGH-Judikatur aufgegriffen. *„Nach der Judikatur des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) ist für die Beurteilung, ob ein Sachverhalt als grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung zu beurteilen ist, aus unionsrechtlicher Sicht ‚jeder Anhaltspunkt‘ zu berücksichtigen. Entsprechend dem Urteil des EuGH vom 18. Juni 2015, C-586/13, Martin Meat, sind dabei die Fragen, ob die Vergütung/das Entgelt auch von der Qualität der erbrachten Leistung abhängt bzw. wer die Folgen einer nicht vertragsgemäßen Ausführung der vertraglich festgelegten Leistung trägt, ob also der für einen Werkvertrag essenzielle ‚gewährleistungstaugliche‘ Erfolg vereinbart wurde, wer die Zahl der für die Herstellung des Werkes jeweils konkret eingesetzten Arbeitnehmer bestimmt und von wem die Arbeitnehmer die genauen und individuellen Weisungen für die Ausführung ihrer Tätigkeiten erhalten, von entscheidender Bedeutung“* (VwGH 03.10.2022, Ra 2021/11/0049, mwN).

Betreffend des *„für die Abgrenzung der Arbeitskräfteüberlassung zum Werkvertrag maßgebende Kriterium[s], wer den Arbeitnehmern die genauen und individuellen Weisungen erteilt“* hat der Verwaltungsgerichtshof in einem weiteren Erkenntnis festgehalten, dass unter der Dienst- und Fachaufsicht (die gegenüber dem Arbeitnehmer ausgeübt wird) *„etwa die Einteilung der konkreten Arbeits- und Pausenzeiten der Arbeitnehmer bzw. Anordnungen und Kontrollen des jeweiligen Arbeitnehmers hinsichtlich der Fertigung des konkreten Werkstückes umfasst“* zu verstehen ist (VwGH 22.02.2018, Ra 2018/11/0014, Rn 16).

Es ist daher nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zu prüfen (vgl. auch Sacherer, ZAS 2024/22, Heft 2a):

- a) Ob das geschuldete Entgelt von der Qualität der erbrachten Leistung abhängt und die Gewährleistung für den geschuldeten Erfolg vereinbart wurde (*„wer die Folgen einer nicht vertragsgemäßen Ausführung der vertraglich festgelegten Leistung trägt, ob also der für einen Werkvertrag essenzielle ‚gewährleistungstaugliche‘ Erfolg vereinbart wurde“*);
- b) wer die Anzahl der für die Herstellung des Werkes jeweils eingesetzten Arbeitnehmer bestimmt (also ob der Dienstleister eine bestimmte Anzahl an Arbeitskräften "bestellt" oder ob es die alleinige Entscheidung des Dienstleisters ist, wie viel Personal er für die Erledigung des Auftrags einsetzt); und
- c) wer den Arbeitnehmern die Weisungen für die Ausführung der Tätigkeit erteilt (von wem die Arbeitnehmer die genauen und individuellen Weisungen für die Ausführung ihrer Tätigkeiten erhalten haben).

Im Beschwerdefall kommt das Bundesfinanzgericht zu folgendem Ergebnis:

Ad a) Zur Frage ob das geschuldete Entgelt von der Qualität der erbrachten Leistung abhängt: Aus der Leistungsbeschreibung (Anhang zum jeweiligen Werkvertrag) ist ersichtlich, dass die Fa. Y.Y. nicht einen Edelstahlcontainer herstellt, sondern „Am Projekt: ‚Edelstahlcontainer‘“ bestimmte Leistungen erbringt, die im „Anex 1“ zum jeweiligen Werkvertrag definiert sind: Endmontage und Installation von Bodenteilen, Ventilen und Trägern / Endfertigungsarbeiten an Stahlkomponenten, Anschlüssen und Ventilen / Nachbesserung bzw. Optimierung von Schweißnähten und Montagearbeiten an Teilen von Edelstahlcontainern. Aus dieser Beschreibung ist ersichtlich, dass die Tätigkeit der Fa. Y.Y. im Zusammenbauen und der Endfertigung von Teilen sowie in Schweißarbeiten besteht.

Die Angaben im Werkvertrag werden auch vom Betriebsleiter der Bf. und dem Vorarbeiter der Fa. Y.Y. bestätigt. Neben Schweißen und Zerschneiden von Teilen („Flexen“), werden auch Komponententeile durch die Fa. Y.Y. im Werk der Bf. hergestellt. Das Material für die Komponenten wird durch die Bf. zur Verfügung gestellt, ebenso die großen Maschinen, nur Klein-Werkzeuge werden von der Fa. Y.Y. bereitgestellt. Die Fa. Y.Y. schuldet somit kein eigenständiges Werk, sondern die Arbeiter führen der Fa. Y.Y. bestimmte Arbeiten am jeweiligen Edelstahlcontainer durch. Für diese Arbeiten ist eine Qualifizierung notwendig, welche laut Aussage des Betriebsleiters der Bf. durch die Bf. überprüft wird („Frage: Wer überprüft die Qualifikation der Arbeiter? Antwort [Betriebsleiter]: Dies wird von uns geprüft. Diese Prüfunterlagen liegen hier bei uns auf.“). Zudem erfolgt die Abrechnung laut Werkvertrag, Anex 1, und übereinstimmender Aussagen des Betriebsleiters der Bf. und des Vorarbeiters der Fa. Y.Y. nach Stunden und nicht nach Containern.

Die Frage, wer für den „gewährleistungstauglichen“ Erfolg einzutreten hat, ergibt sich aus § 11 des jeweiligen Werkvertrags: *„Der Auftragnehmer haftet für alle unmittelbaren und mittelbaren Schäden, die durch nicht ordnungsgemäße Ausführung oder Zusammenhang mit der Ausführung seiner Leistung entstehen. Wird der Auftraggeber von einem Dritten wegen Schäden in Anspruch genommen, die von dem Auftraggeber zu vertreten sind, so ist dieser verpflichtet, den Auftraggeber unverzüglich von diesen Ansprüchen freizustellen.“*

Aus dieser Bestimmung ist ersichtlich, dass die Bf. gegenüber Dritten und damit dem Besteller des jeweiligen Containers haftet. Zwar kann sich die Bf. gegenüber der Fa. Y.Y. regressieren, allerdings wird mit dieser im reinen Innenverhältnis getroffenen Haftung nicht die Haftung gegenüber dem jeweiligen Auftraggeber begründet.

Die Bestimmung über die Haftung wird auch durch die Aussagen des Vorarbeiters der Fa. Y.Y. – „Wer haftet für den Container? Fa, N.N.“ – und dem Betriebsleiter der Bf. – „Für das Endprodukt haftet die N.N.“ – bestätigt.

Ad b) Bestimmung der Anzahl der für die Herstellung des Werkes jeweils eingesetzten Arbeitnehmer:

Eine diesbezügliche Regelung findet sich in den Werkverträgen nicht, in § 2 wird lediglich angegeben, dass mit den Leistungen mit „ausreichend Personaleinsatz“ zu beginnen ist. Nach

Aussage des Vorarbeiters der Fa. Y.Y. wird die Anzahl aber durch die Bf. vorgegeben („*Wer sagt wie viele Leute hier in Österreich arbeiten? [Vorarbeiter der Fa. Y.Y.:] Das Büro der N.N..*“ [BFG-Akt OZ 14: NS FinPol Auskunftsperson1, S. 5]). Die Aussage des Betriebsleiters der Bf., dass die Auswahl der Arbeiter der Fa. Y.Y. durch diese erfolge („*Wer von Y.Y. eingesetzt wird, liegt ja nicht in unserem Einflussbereich. Uns ist lediglich wichtig, dass die Arbeiter die richtigen Qualifikationen besitzen.*“ [BFG-Akt OZ 13: NS FinPol Auskunftsperson2, S. 4]) steht dazu nicht im Widerspruch, da durch diese Aussage lediglich ersichtlich ist, dass die Fa. Y.Y. die Auswahl von möglichen Arbeitern trifft, für die endgültige Entscheidung aber die Qualifikation, welche durch die Bf. überprüft wird, relevant ist.

Ad c) Zur Aufsicht und Leitung:

Die laufende Kontrolle am jeweilig zu bearbeitenden Container erfolgt durch den Vorarbeiter der Fa. Y.Y.. Das Endprodukt, also den fertigen Container, kontrolliert die Bf. Diese Kontrolle würde zwar für sich alleine für eine reine Abnahme bzw. Überprüfung der geschuldeten Leistung durch das Einsatzunternehmen sprechen, allerdings geht die Aufsicht der Bf. im konkreten Fall über „allgemeine Weisungen“ hinaus. Dies zeigt sich einerseits dadurch, dass die Arbeitnehmer der Fa. Y.Y. voll in den Schichtbetrieb (Vorgabe der konkreten Arbeits- und Pausenzeiten) der Bf. integriert sind und nach diesen – genau wie die eigenen Arbeitnehmer der Bf. – Vorgaben „im Verbund“ arbeiten, zum anderen werden die Stechkarten von der Bf. kontrolliert. Eine gewisse zeitliche Flexibilität – die Arbeiter „*müssen ihre Zeit selbst einteilen*“ – ist den verschiedenen im Leistungsverzeichnis angegebenen Arbeiten geschuldet. Wie aus den Aussagen des Betriebsleiters und des Vorarbeiters aber deutlich wird, ist die Arbeit in einem von der Bf. vorgegeben Zeitrahmen („*Just-in-time*“) und nach angeordneten Schichtplänen zu erledigen.

Außerdem erhält jeder Arbeiter der Fa. Y.Y. eine individuelle Identifizierungsnummer, welche von der Bf. ausgehändigt wird und die der jeweilige Arbeiter an den Werkteilen zu Kontrollzwecken an den Schweißnähten anzubringen hat (ID-Nr am Containerenteil). Darin ist eine Anordnung und Kontrolle hinsichtlich der Fertigung des konkreten Werkstückes durch die Bf. vorgegeben. Auch die Kontrolle des Vorarbeiters erfolgt durch die Bf. und nicht durch die Fa. Y.Y..

Die Bf. übt sohin durch die Vorgabe der konkreten Arbeits- und Pausenzeiten und der Anordnungen und Kontrollen des jeweiligen Arbeitnehmers hinsichtlich der Fertigung des konkreten Containers eine Dienst- und Fachaufsicht aus.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass ein gewährleistungsfähiger Werkerfolg – ein eigenständiges Werk – im Beschwerdefall nicht gegeben ist, vielmehr wird eine Tätigkeit im Rahmen der Herstellung von Edelstahlcontainern ausbedungen und haftet die Bf. nach Außen gegenüber ihrem Auftraggeber.

Weiters wird die Anzahl der notwendigen Arbeiter durch die Bf. bestimmt und die ausländischen Arbeitnehmer sind durch laufende Überwachung (Stechkarten, Identifizierungsnummern, Schichtpläne, Pausen- und Samstagsregelung) bzw. durch die

Qualitätskontrolle und durch die Arbeitsanweisungen der Betriebsleitung der Bf. (Containerpläne, Vorgabe der Fertigungszeiten) de facto stark in das Unternehmen und den Betrieb der Bf. integriert. Die Arbeiter der Fa. Y.Y. verwenden zudem von der Bf. zur Verfügung gestellte Materialien bei der Durchführung der Arbeiten.

In einer Gesamtbeurteilung ergibt sich somit für das Bundesfinanzgericht gem. § 21 BAO, dass eine grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung vorliegt.

Wie bereits ausgeführt, wird durch den Haftungsbescheid der Abzugspflichtige zum Schuldner der Abzugsteuer und eine Haftung kommt nur dann in Betracht, wenn die Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht unterliegen und nicht aufgrund DBA oder anderer Bestimmungen steuerfrei sind.

Zur Frage, ob das inländische Besteuerungsrecht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA), im Beschwerdefall das DBA Österreich-Staat2 (CSSR), eingeschränkt oder beseitigt wird, ist betr. Abzugsbesteuerung auf die – für den Beschwerdezeitraum anzuwendenden – DBA-Entlastungsverordnung (BGBl. III Nr. 92/2005) und die dazu ergangene höchstgerichtliche Judikatur zu verweisen.

Die DBA-Entlastungsverordnung normiert, unter welchen Voraussetzungen im Ausland ansässige Personen in unmittelbarer Anwendung eines DBA von einer inländischen Abzugsbesteuerung entlastet werden können (Entlastung an der Quelle, vgl. § 1 leg. cit.). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kann bei Vorliegen einer Abfuhrpflicht nach originär-innerstaatlichem Recht eine Abfuhr der Abzugsteuer nach § 99 EStG 1988 nur dann unterbleiben, wenn alle Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung für eine Entlastung an der Quelle in unmittelbarer Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens erfüllt sind (VwGH 27.05.2015, 2011/13/0111, mwN.).

Gem. § 5 Abs. 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung BGBl. II Nr. 579/2020 ist eine Entlastung an der Quelle unzulässig, *„wenn Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt werden (ausgenommen konzerninterne Personalüberlassung von Angestellten)“* und kein Bescheid (Freistellungsbescheid) nach § 5 Abs. 3 leg. cit. vorliegt.

Wie oben ausgeführt liegt im Beschwerdefall eine grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung vor. Bei den Unternehmen (Bf. und Y.Y. s.r.o.) ist keine konzerninterne Personalüberlassung nach § 5 Abs. 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung gegeben. Auch das Vorliegen eines Freistellungsbescheides nach § 5 Abs. 3 leg. cit. wurde im Verfahren nicht behauptet. Eine Entlastung an der Quelle ist damit unzulässig.

Ergänzend führt das Bundesfinanzgericht zur ursprünglichen Beschwerdebegründung bzw. zu Begründung des Antrags gem. § 299 BAO aus:

Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer ist nach § 99 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 der volle Betrag der Betriebseinnahmen (= an die Staat2 Gesellschaft zu zahlende Gestellungsentgelt). Nach § 99 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 können mit den Betriebseinnahmen unmittelbar zusammenhängende Betriebsausgaben vom vollen Betrag der Betriebseinnahmen abgezogen werden, wenn sie ein

in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässiger beschränkt Steuerpflichtiger vor dem Zufließen der Einkünfte dem Schuldner der Einkünfte (d.i. die Bf.) schriftlich mitgeteilt hat.

Diese „Nettobesteuerung“ setzt daher voraus, dass die betreffenden Ausgaben dem Schuldner der Einkünfte vor dem Zufluss der Einkünfte schriftlich mitgeteilt werden (vgl. VwGH 27.05.2015, 2011/13/0111). Eine solche schriftliche Mitteilung lag im Beschwerdezeitraum nicht vor, sondern der Betrag wurde von der Bf. nachträglich selbst errechnet.

Die Einkommensteuer der Einkünfte aus der Gestellung von Staat² Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung waren daher gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG durch Steuerabzug zu erheben. Der inländische Abzugsverpflichtete, d.i. die Bf., haftet für den Steuerabzug (vgl. VwGH 27.05.2015, 2011/13/0111).

Die Heranziehung der Bf. zur Haftung für die Steuerabzugsbeträge der Jahre 01/2011 bis 12/2014 sowie 01-05/2015 durch die belangte Behörde erfolgte somit dem Grunde und der Höhe nach zu Recht.

Die Beschwerden waren daher – wie im Spruch ersichtlich – abzuweisen.

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.

Da das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs folgt, liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung beizumessen ist. Zudem handelt es sich bei der Frage, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von einem Werk- oder grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassungsvertrag auszugehen ist, um eine auf der Sachverhaltsebene zu klärenden Tatsachenfrage, die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu beantworten war. Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 27. Juni 2024