

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Peter Unger, die Richterinnen Dr. Lisa Pucher, die fachkundige Laienrichterin Mag. Gertraud Lunzer sowie den fachkundigen Laienrichter Mag. Harald Zeller nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 4. Juni 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Christina Seper in der Beschwerdesache *****Bf-GmbH*****, *****Bf Adr*****, vertreten durch Steuerviertel Steuerberatungs GmbH & Co KG, Sparkassaplatz 1, 2000 Stockerau, Steuernummer *****Bf StrNr*****, über die Beschwerde vom 12. Oktober 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 1. August 2016 betreffend Haftung für Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 für den Zeitraum 01-12/2013 und 01-12/2014 in Höhe von € 182.506,96 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Bei der *****Bf-GmbH*****, ein im Baugewerbe tätiges Unternehmen mit Sitz in Wien (nachfolgend auch „*****Bf-GmbH*****“), hat im Jahr 2016 eine Außenprüfung für die Jahre 2013 und 2014 stattgefunden. Dabei ist unter anderem folgende steuerliche Feststellung getroffen worden: Die *****Y Bau GmbH***** (nachfolgend auch „*****Y*****“) mit Sitz in Deutschland sei von *****Bf-GmbH***** beauftragt worden, Beton- und Stahlbetonarbeiten bzw Rohbauarbeiten auf Basis von Bauplänen und Leistungsverzeichnissen auf zwei Baustellen in Wien im 19. Bezirk (*****Projekt 1***** und *****Projekt 2*****) zu verrichten. Nach Überprüfung der Voraussetzungen bei den von der *****Y***** übernommenen Aufträgen sei festgestellt worden, dass es sich um grenzüberschreitende Arbeitskräftegestellungen gemäß § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 gehandelt habe.

Der ***Bf-GmbH*** wurde daraufhin im Haftungsweg Abzugsteuer vorgeschrieben.

Der Haftungsbetrag wurde im Haftungsbescheid vom 01.08.2016 wie folgt gegliedert:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Abgabebetrag
2013	€ 420.780,58	20%	€ 84.156,12
2014	€ 491.754,22	20%	€ 98.350,84
Summe			€ 182.506,96

Die Bestimmungen der DBA-Entlastungsverordnung (BGBl III 92/2005 in Verbindung mit BGBl II 44/2006), wonach die aus § 99 EStG 1988 folgende Abfuhrpflicht unterbleibe (siehe § 5 Abs 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung in der damals geltenden Fassung) kämen nicht zur Anwendung: Es seien Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt worden und ein Freistellungsbescheid (§ 5 Abs 3 DBA-Entlastungsverordnung) läge nicht vor.

Am 12.10.2016 erhob die ***Bf-GmbH*** fristgerecht Beschwerde gegen den Haftungsbescheid.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27.06.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Am 28.07.2017 stellte ***Bf-GmbH*** einen Vorlageantrag und beantragte eine mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat.

Am 25.08.2017 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 22.12.2022 wurde der gegenständliche Fall der Gerichtsabteilung 1092-1 abgenommen und mit Wirkung 10.01.2023 der Gerichtsabteilung 1090-1 neu zugeteilt.

Mit Beschluss vom 12.10.2023 fordert das Bundesfinanzgericht die beschwerdeführende Partei dazu auf, diverse Fragen zum Sachverhalt zu beantworten, die im Wesentlichen folgende Themenkreise betrafen: Gewährleistung der ***Y***, Vertragsverhältnisse mit den Bauherren, faktische Einflussnahme der Poliere der ***Bf-GmbH*** auf die Arbeiter der ***Y*** sowie Mischverwendung von Arbeitern. Überdies wurde die ***Bf-GmbH*** dazu aufgefordert, die bereits im Akt befindlichen Vertragsunterlagen (betreffend das Vertragsverhältnis der ***Bf-GmbH*** mit der ***Y***) zu ergänzen und auf den Baustellen tätige Personen namhaft zu machen, die Wahrnehmungen zur Zusammenarbeit mit der ***Y*** gemacht haben und somit als Zeuge in Frage kommen. Der Vorhalt wurde mit dem - am 11.03.2024 auch von der belangten Behörde zur Kenntnis genommenen - Schreiben vom 18.01.2024 beantwortet.

Am 11.04.2024 erfolgte die Ladung zur am 04.06.2024 vor dem Bundesfinanzgericht stattfindenden mündlichen Senatsverhandlung. Die beschwerdeführende Partei solle sich auf

in der Ladung näher spezifizierte Fragen des Bundesfinanzgerichtes (zur Gewährleistungsklausel, zum Mängelabzug, zur Rückzahlung des mit der ***Y*** vereinbarten Haftrücklasses, zur Einhaltung der Ausführungsfristen, zu den Abzügen laut „Gegenrechnungen“, zum in den Jahren 2013 und 2014 an die ***Y*** für durch die ***Y*** an ***Bf-GmbH*** erbrachte Regieleistungen überwiesenen Entgelt) vorbereiten; des Weiteren seien in der mündlichen Verhandlung der von ***A*** (Vizepolier der ***Bf-GmbH***, Projekt ***Projekt 1***) angesprochene Arbeitszeitplan, aussagekräftige Unterlagen zur Aufteilung der Bauarbeiten zwischen den auf den betreffenden Baustellen tätigen Baufirmen und Buchhaltungsunterlagen, die die konkreten Abflüsse bei der ***Bf-GmbH*** in den betreffenden Jahren zeigen) vorzulegen. Als Zeugen wurden - ebenfalls am 11.04.2024 - ***B*** (Bauleiter der ***Bf-GmbH***, Projekt ***Projekt 1***), DI ***C*** (Bauleiter der ***Bf-GmbH***, Projekt ***Projekt 2***) und ***D*** (Vizepolier der ***Bf-GmbH***, Projekt ***Projekt 2***) geladen.

Mit der am selbigen Tag auch der belangten Behörde zur Kenntnis gebrachten Eingabe vom 28.05.2024 bezog die ***Bf-GmbH*** schriftlich Stellung zu den in der Ladung zur mündlichen Verhandlung vom Bundesfinanzgericht gestellten Fragen und legte einen Bauzeitplan betreffend die Baustelle ***Projekt 2*** sowie Außenstandsübersichten für die beiden hier gegenständlichen Bauprojekte vor.

Am 04.06.2024 fand vor dem Bundesfinanzgericht eine mündliche Senatsverhandlung statt. An der Verhandlung nahmen Steuerberater Mag. Felix Koll und Steuerberaterin Barbara Popela BA (Steuerviertel Steuerberatungs GmbH & Co KG, als steuerlicher Vertreter der ***Bf-GmbH***), Rechtsanwalt Dr. Christoph Dunst (als rechtsfreundlicher Vertreter der ***Bf-GmbH*** und Barbara Valach BA (Vertreterin des Finanzamtes für Großbetriebe, nunmehr belangte Behörde) teil. Als Zeugen wurden ***B***, DI ***C*** und ***D*** vernommen.

Die belangte Behörde führte für ihren Standpunkt ins Treffen:

- Die Arbeiter der Firma ***Y*** seien aufgrund eines zusätzlichen Arbeitskräftebedarfes von ***Bf-GmbH*** eingesetzt worden und hätten kein eigenständiges Werk geschaffen, sondern in Zusammenarbeit mit dem Personal und unter ständiger begleitender Qualitäts- und Terminkontrolle der ***Bf-GmbH*** gewirkt.
- In den Bautagesberichten sei ersichtlich, dass die Arbeiter der ***Y*** (Hilfsarbeiter, Eisenbieger, Schaler) teilweise mit den Arbeitern der ***Bf-GmbH*** für die gleiche Arbeit (zB Räumungsarbeiten) eingesetzt worden sind. Diese Einschätzung werde durch die Aussagen des Vizepoliers der Baustelle ***Projekt 1*** (***A***) untermauert, wonach die Bauarbeiten nicht nur von ausländischen, sondern auch von österreichischen Arbeitskräften unter der Kontrolle der ***Bf-GmbH*** durchgeführt worden seien. Bei den von der ***Y*** geschuldeten Arbeiten habe es sich um kaum vom gesamten Bauvorhaben abgrenzbare, reine Hilfstätigkeiten gehandelt. Einfache

Hilfsarbeiten, die im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf erbracht werden müssen, könnten nach der VwGH-Rechtsprechung (siehe VwGH 13.02.1997, 95/09/0154, 95/09/0155) kein selbständiges Werk darstellen, vor allem dann, wenn durch die Art der Tätigkeit eine Abgrenzbarkeit der in Mischverwendung von Stammarbeitern und ausländischen Arbeitskräften zu erstellenden Arbeitsergebnisse nicht gegeben ist. Es sei wenig bis gar kein Platz für eine Haftungsverbindlichkeit der ***Y*** gegenüber ***Bf-GmbH*** verblieben. Steuerrechtlich habe die ***Bf-GmbH*** das gesamte Risiko getragen.

- Die ***Bf-GmbH*** habe zweifelsfrei das Recht gehabt, den Arbeitern der ***Y*** Weisungen zu erteilen. Die Arbeitskräfte der Firma ***Y***, die auf den Baustellen zum Einsatz gelangten, seien alle aus Portugal gekommen; aus den vorliegenden Verträgen gehe hervor, dass die ***Y*** mit einem verbundenen portugiesischen Unternehmen, der ***U LDA***, Portugal auf Grundlage der im Vorfeld abgeschlossenen Verträge zwischen der ***Y*** und der ***Bf-GmbH*** ihrerseits Verträge über Stahlbetonarbeiten sowie Maurer- und Versetzarbeiten auf den beiden Baustellen in Wien im 19. Bezirk abgeschlossen habe. Aus einer vom Finanzamt durchgeführten Einvernahme des ehemaligen Vizepoliers der Firma ***Bf-GmbH***, ***A*** als Zeuge gehe hervor, dass die von den portugiesischen Arbeitskräften verrichteten Arbeiten laufend vom Polier der ***Bf-GmbH*** kontrolliert und mit dem Vorarbeiter der ***Y*** besprochen worden seien. Die portugiesischen Arbeiter hätten sich nicht oder kaum in Deutsch verständigen können; die Anweisungen seien vom Vorarbeiter der ***Y*** (der Deutsch gesprochen habe) an seine Kollegen weitergegeben worden, damit bei Bedarf sofortige Ausbesserungsarbeiten durchgeführt werden konnten. Die portugiesischen Arbeiter hätten laut ***A*** die einfacheren Arbeiten (etwa das Aufstellen und Verarbeiten von Fertigbetonteilen) übernommen. Schwierigere Teile (zB Stiegen) seien von ihm als Vizepolier der Firma ***Bf-GmbH*** vorgezeigt und wie die anderen Arbeiten überwacht worden. Die Arbeiter der ***Y*** seien nicht nur der Aufsicht und dem Willen des Bauleiters/Poliers bzw Vizepoliers der ***Bf-GmbH*** untergeordnet, sondern auch organisatorisch in den Betrieb der ***Bf-GmbH*** eingegliedert gewesen: Arbeitszeit und Pausen seien für alle Arbeiter (sowohl der ***Bf-GmbH*** als auch der ***Y***) gleich gewesen; der vom Bauleiter ausgehändigte Arbeitszeitplan habe laut ***A*** sowohl für Arbeitskräfte der ***Bf-GmbH*** als auch für die Arbeiter der ***Y*** gegolten; die Einhaltung des Zeitplanes sei vom Bauleiter der ***Bf-GmbH*** kontrolliert worden.
- Die aus Portugal stammenden Arbeiter der Firma ***Y*** hätten kein mitgebrachtes Material verarbeitet. Das zu verarbeitende Material (Beton- und Stahlbeton) sei von ***Bf-GmbH*** berechnet und bestellt sowie bei der Anlieferung kontrolliert und abgenommen worden.

Die beschwerdeführende Partei hielt dem entgegen:

- Der beauftragte Subunternehmer habe aufgrund der bei Werkverträgen bei Bauleistungen besonderen Vertragsbestandteile (Haftungsrücklass, Prüfung des Werkes, Mängelfristen, genaue Definition der Ausführung, Schuldung eines Bauwerkes und nicht Arbeitsstunden, Fristen etc) im vorliegenden Fall das gesamte Unternehmerrisiko getragen. Bei ***Bf-GmbH*** finde bei den Bauvorhaben allgemein keine Arbeitskräfteüberlassung statt, sondern es erfolge die Beauftragung von Subunternehmen für einzelne Gewerke. So sei auch die ***Y*** als Subunternehmer für Rohbauarbeiten (vor allem Beton- und Stahlbetonarbeiten) beauftragt worden. Es sei hier keine Überlassung von Arbeitskräften, welche beliebig für diverse Arbeiten eingesetzt wurden, erfolgt, sondern die Arbeiter der ***Y*** seien explizit dafür zuständig gewesen, die laut Auftragschreiben geschuldeten Arbeiten zu verrichten und das Gewerk laut Bauplänen herzustellen, während die ***Bf-GmbH*** folgende Aufgaben auf den Baustellen getätigt habe: Provisorien, Spritzbetonarbeiten (keine Stahlbetonarbeiten daher keine Mischverwendung der Arbeitskräfte), Anlegearbeiten, Wasserhaltung, Baugrubensicherung, Kanalarbeiten, Entwässerung etc.
- Der Auftragnehmer (hier ***Y***) habe die Bauausführung zur Erfüllung des Werkes vollkommen selbst gestalten können. Es sei weder disziplinar noch fachlich möglich gewesen, in die Arbeit des Werkvertragsnehmers (***Y***) einzugreifen. Es habe keine wie auch immer geartete direkte Weisungsmöglichkeit betreffend die Mitarbeiter der Subfirma bestanden. Notwendige Kontrollen der Qualität der Arbeit durch die Firma ***Bf-GmbH*** und etwaige Terminkoordinationen von nicht vom Werkvertrag umfassten Arbeiten könnten daran nichts ändern. Mangels notwendiger Sprachkenntnisse der Arbeiter wäre eine Dienst- oder Fachaufsicht faktisch gar nicht möglich gewesen. Alle Thematiken im Zusammenhang mit den portugiesischen Arbeitern (Urlaub, Krankenstand etc) seien seitens der ***Y*** abgehandelt worden; auch die generelle Arbeitszeiteinteilung hätte die ***Y*** selbst vorgenommen; vor Ort sei dafür der Bauleiter der ***Y*** (Herr ***E***) zuständig gewesen. Die ***Bf-GmbH*** habe die Anwesenheit der Arbeiter der ***Y*** nicht kontrolliert. Anders als Arbeitszeitpläne enthielten die im vorliegenden Fall existenten Bauzeitpläne keine Vorschriften darüber, welche Arbeiten wann zu verrichten seien, sie legten jedoch sehr wohl fest, bis wann Teilbereiche bzw Gewerke durch die ***Y*** sowie andere Subunternehmer fertiggestellt sein müssen, um ein nahtloses Ineinander- und Miteinanderarbeiten mit der ***Bf-GmbH*** sowie den anderen Gewerken verzögerungsfrei zu ermöglichen.
- Die Anzahl der Dienstnehmer der ***Y*** auf der Baustelle sei schwankend gewesen, was von der ***Y*** geplant und eingeteilt worden sei. Natürlich seien Bauleiter und Poliere der ***Bf-GmbH*** im Rahmen der Sicherstellung der Einhaltung des Bauzeitplanes und der damit verbundenen Qualitätskontrolle veranlasst, die

Subunternehmer darauf hinzuweisen, allenfalls mehr Arbeitskräfte einzusetzen um die Termine einhalten zu können; die Entscheidung, ob und inwieweit der Subunternehmer dies umsetzt, obliege allerdings im Rahmen des Werkvertrages diesem alleine, zumal er ja auch für allfällige Verzögerungen vertraglich entsprechend hafte.

- Jene Betriebsmittel, bei denen es keinen Sinn machte, diese aus Deutschland mitzubringen, seien der ***Y*** gegen Entgelt zur Verfügung gestellt worden. Darüber hinaus seien keine Ressourcen von ***Bf-GmbH*** verwendet worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***Bf-GmbH*** hatte als Generalunternehmerin für die Auftraggeber ***L GmbH*** und ***M GmbH*** GmbH die Umsetzung zweier Neubauvorhaben (Wohnhausanlagen, Mehrparteienhäuser) zu einem Pauschalpreis übernommen. Als Subunternehmerin für diese beiden Bauprojekte (***Projekt 1*** sowie ***Projekt 2*** in Wien im 19. Bezirk) ist die ***Y Bau GmbH*** (eine nach deutschem Recht gegründete Kapitalgesellschaft mit Sitz in ***S***, Deutschland und dem Geschäftsgegenstand Durchführung von Bauarbeiten, insbesondere Rohbauarbeiten sowie aller damit zusammenhängender Tätigkeiten) eingesetzt worden. Für jedes der beiden hier betroffenen Bauprojekte wurde ein separater Vertrag zwischen ***Bf-GmbH*** und ***Y*** abgeschlossen. Zentrale Vertragsdokumente sind die beiden Auftragsschreiben vom 02.09.2013 (betreffend ***Projekt 2*** und vom 27.08.2012 (betreffend ***Projekt 1***). In den Auftragsschreiben wird auch auf nachfolgend angeführte Unterlagen verwiesen, die somit zum Vertragsbestandteil werden: Allgemeinen Bedingnisse für die Durchführung von Subunternehmerleistungen der Firma ***Bf-GmbH***, Leistungsbeschreibungen, behördlich genehmigte Baupläne samt den technischen Unterlagen und den rechtskräftigen Baubewilligungen sowie die Ausführungs- und Detailpläne und Angebote der Firma ***Y***. Im Auftragsschreiben vom 02.09.2013 (betreffend ***Projekt 2*** wird auch auf ein Verhandlungsprotokoll vom 27.08.2013 Bezug genommen (Teilnehmer waren laut Verhandlungsprotokoll der Bauleiter der ***Bf-GmbH*** DI ***C*** sowie der Bauleiter der ***Y***, ***Herr E***).

Die Leistungsbeschreibungen definieren den Umfang der vereinbarungsgemäß von der ***Y*** auszuführenden Arbeiten und umfassen neben den von der ***Y*** für die Rohbauarbeiten zu treffenden Sicherheitsmaßnahmen (insbesondere Absturzsicherungen, Abdeckungen, Wehren, Konsolbühnen) im Wesentlichen die Positionen Beton- und Stahlbetonarbeiten (Fundament-, Sohlen-, Bodenkonstruktion, Wände-, Stützen-, Pfeilerkonstruktion, Decken, Plattenkonstruktionen, Dachkonstruktionen), Maurer- und Versetzarbeiten (Schlitze und Durchbrüche, sonstige Instandsetzungs- und Versetzarbeiten, Überlagen, Zwischenwände) und Regieleistungen (bei der ***Projekt 1*** auch Fertigteile). Im

Leistungsverzeichnis werden die einzelnen Leistungen mit Positionsnummer, Bezeichnung der Leistung (zB Verlegen von PVC Kanal, Auffüllen C8/10, Sauberkeitsschicht C12/15, Beton Fundament C25/30 über 0,5 m3, Bewehrung Stabstahl Bet. Fundament, Beton Fundamentplatte C25/30 bis 30 cm, Seitliche Schalung Stb. Fundamentplatte, Bewehrung Stabstahl Stb. Fundamentplatte, Entwässerungsrinnen versetzen, Einseitige Schalung Sargdeckelkonstrukt), Quadratmeterzahl, Preis pro Einheit (zB m2, m3, kg, m, Stück) und den Gesamtkosten der einzelnen Leistung angeführt. Bei der Position Regieleistungen werden Stundensätze für Maurer, Zimmerer, Betonbauer, Hilfsarbeiter und Kranfahrer angegeben.

Es galten unter anderem folgende vertragliche Rahmenbedingungen:

Vertragsklausel	***Projekt 2***	***Projekt 1***
Auftragssumme	ca € 494.386,05 ohne MWSt	ca € 293.878,60 ohne MWSt
Ausführungsfristen	<i>„Leistungsbeginn: 09.08.2013 Fertigstellung Decke ü. Zwischengeschoss Haus 3+4: 08.11.2013 Fertigstellung Haus 3+4: 07.03.2014 Fertigstellung Haus 1+2: 16.05.2014 Fertigstellung Außenanlagen: 10/2014“</i>	<i>„* Gemäß Verhandlungsprotokoll vom 7.8.2012 / Pkt. 12, jedoch 1 ½ Wochen verspätet. * Fertigstellung: Ende Jänner 2013“</i>

Nach den Allgemeinen Bedingungen für die Durchführung von Subunternehmerleistungen der Firma ***Bf-GmbH*** (Punkt 3) erfolgt die Abrechnung aufgrund der tatsächlichen Leistungen bzw Lieferungen, wobei Ausmaße und Mengen gemeinsam festzustellen oder mit überprüfbareren Aufstellungen, eventuell notwendigen Abrechnungsplänen, Lieferscheinen usw nachzuweisen sind und die Feststellungen des Auftraggebers (***Bf-GmbH***) gelten, wenn der Auftragnehmer (***Y***) die gemeinsame Aufnahme versäumt. Die im Leistungsverzeichnis angeführten Ausmaße und Mengen können sich im Zuge der Ausführung oder durch Wunsch des Auftraggebers verändern oder bei einzelnen Positionen auch ganz entfallen, ohne dass sich dadurch die Einheitspreise verändern oder der Auftragnehmer sonstige Nachforderungen stellen kann. Der Auftraggeber ist berechtigt, den vereinbarten Leistungsumfang abzuändern oder einzuschränken. Lieferungen und Arbeitsleistungen, die den Umfang des Auftrages überschreiten, sowie grundsätzlich alle Regiearbeiten (Anmerkung: Das sind Arbeiten, die sich im Zuge einer Bauführung als notwendig erweisen, jedoch den Auftragsumfang des Auftragnehmers überschreiten) bedürfen der vorherigen schriftlichen Anordnung. Regielisten, dh Aufzeichnungen über erbrachte Regieleistungen, müssen täglich dem örtlichen Bauleiter der ***Bf-GmbH*** zur Anerkennung vorgelegt werden.

Laut Punkt 7 der Auftragsschreiben fällt bei Überschreitung der Ausführungsfristen (vom Verschulden der ***Y*** abhängig) eine Vertragsstrafe in Höhe von 0,5% pro angefangenem Kalendertag an.

Punkt 6 der Allgemeinen Bedingungen für die Durchführung von Subunternehmerleistungen der Firma ***Bf-GmbH*** betrifft die Gewährleistung des Auftragnehmers (im vorliegenden Fall der ***Y***). Formliche Abnahmeprotokolle gibt es nicht, die Gewährleistungsfrist sollte mit Stellung der Schlussrechnungen in Lauf gesetzt werden und dauerte bei beiden Projekten bis 31.12.2018. Haftrücklässe in Höhe von 5% der anerkannten Schlussrechnungssummen (zuzüglich 20%) waren in den Verträgen vorgesehen (siehe Punkt 10 der Auftragsschreiben) und sind auch tatsächlich einbehalten worden.

Die Abrechnung erfolgte in Teilrechnungen; die Schlussrechnungen wurden am 18.12.2014 (**Projekt 2**) bzw am 16.11.2014 (**Projekt 1**) gelegt. Die Leistungsabrechnung erfolgte vertragskonform nach dem Bauvolumen bzw nach tatsächlich verbauten Mengen. Die von der ***Bf-GmbH*** angeordneten Regiearbeiten wurden nach den vertraglich mit der ***Y*** vereinbarten Stundensätzen verrechnet; als Abrechnungsgrundlagen für die Regieleistungen dienten Stundenaufzeichnungen.

Die von der Firma ***Y*** auf den Baustellen durchgeführten Rohbauarbeiten betrafen abgrenzbare Bereiche (Bauteile). Die Firma ***Y*** hat auch Regieleistungen, also zusätzliche, in den Leistungsverzeichnissen noch nicht umschriebene Arbeiten, deren Notwendigkeit sich im Verlauf der Rohbauarbeiten immer wieder ergeben hat, erbracht; dabei handelte es sich vornehmlich um Bauleistungen, die sich im Zuge der Bauführung - aufgrund von Planänderungen - als erforderlich erwiesen haben, zB die Errichtung von zusätzlichen Wänden oder die Herstellung von Öffnungen; verrichtet wurden von den Arbeitern der Firma ***Y*** jedoch auch geringfügige Regiearbeiten wie das Wegräumen von Material, Aufräumarbeiten nach einem Sturm oder das Gießen von Ersatzbepflanzungen. In der Rohbauphase haben auch Arbeiter der ***Bf-GmbH*** auf den Baustellen gearbeitet. Die Arbeitnehmer der ***Bf-GmbH*** sowie die Arbeiter der Firma ***Y*** erbrachten ihre Arbeiten hauptsächlich in separaten Teams.

Als Bauleiter der Firma ***Bf-GmbH*** fungierten DI ***C*** (**Projekt 2**) und ***B*** (**Projekt 1**); Vizepoliere der Firma ***Bf-GmbH*** waren ***D*** (**Projekt 2**) und ***A*** sowie später ***F*** (**Projekt 1**), allesamt damals Mitarbeiter der Firma ***Bf-GmbH***. Bauleitern der Firma ***Bf-GmbH*** obliegt generell die eigenverantwortliche Abwicklung der Baustellen, die Führung, die Koordination und die Überwachung von Eigenpersonal und Subunternehmen, die laufende Optimierung der Baustelle in Hinblick auf Zeit, Kosten und Qualität, die Disposition von Geräten, Material und Mitarbeitern, die Kundenbetreuung und die Abwicklung von behördlichen Verfahren sowie die Sicherstellung der Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und Sicherheitsvorschriften.

Vizepoliere der Firma ***Bf-GmbH*** (wie die Herren ***D***, ***A*** und ***F***) organisieren und koordinieren den gesamten Baustellenablauf und sind für Qualitäts- und Terminkontrollen und die Materialbestellungen zuständig. Die Mitarbeiter der ***Bf-GmbH*** erteilten den Arbeitern der Firma ***Y*** keine individuellen Weisungen dahingehend wie die von der Firma ***Y*** übernommenen Arbeiten zu erfüllen sind. Die Arbeiten wurden an Ort und Stelle nicht von Mitarbeitern der ***Bf-GmbH*** zugewiesen (Anmerkung: Regiearbeiten wurden von den Bauleitern der Firma ***Bf-GmbH*** bei der ***Y*** direkt beauftragt; Ansprechpartner dafür war ***Herr E***, der Bauleiter der Firma ***Y***). Eine Einweisung in Arbeitsabläufe seitens der ***Bf-GmbH*** hat es nicht gegeben. Die Arbeiten wurden von den Arbeitern der Firma ***Y***, die selbst Einsicht in die Planunterlagen nehmen konnten, eigenständig ausgeführt und sodann von ***Bf-GmbH*** kontrolliert, wobei dabei aufgefallene Mängel sofort urgiert und regelmäßig umgehend von der ***Y*** behoben worden sind. Mitarbeiter der ***Bf-GmbH*** waren nicht Ansprechpartner für die Arbeiter der ***Y*** in Sachen Abwesenheiten (Urlaub, Krankenstand); in zeitlicher Hinsicht war die ***Y*** für die Arbeitsorganisation selbst verantwortlich. Eine Anwesenheitskontrolle durch die Firma ***Bf-GmbH*** hat nicht stattgefunden. Hauptansprechperson für die Firma ***Bf-GmbH*** (zB bei Mängeln) war ***Herr E***; er nahm an Baubesprechungen teil und war für die Leitung und Beaufsichtigung der einzelnen portugiesischen Arbeiter verantwortlich; hätten Arbeiter der ***Y*** ihre Aufgaben nicht pflichtgemäß erfüllt, wäre Herr ***E*** als Bauleiter der Firma ***Y*** befugt gewesen, die seiner Ansicht nach angemessenen Maßnahmen zu treffen.

Auf die Anzahl der auf den Baustellen tätigen Arbeiter der Firma ***Y*** hatte ***Bf-GmbH*** keinen Einfluss; die Entscheidungsbefugnis bezüglich der Anzahl der auf den Baustellen tätigen Arbeitern ***Y*** bei der ***Y***.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den gegenständlich bestehenden schriftlichen Vereinbarungen (zwischen ***Bf-GmbH*** und der ***Y*** sowie zwischen ***Bf-GmbH*** und den Bauherren) in Bezug auf die Baustellen ***Projekt 2*** und ***Projekt 1*** gründen sich auf die im Akt befindliche Dokumentation der Vertragsverhältnisse (insbesondere: Verhandlungsprotokolle vom 27.08.2013 bzw vom 07.09.2012, Auftragsschreiben vom 02.09.2013 bzw vom 27.08.2012, Leistungsverzeichnisse [„Auftrags-LV“], Preisvergleich Subunternehmen, Angebote vom 22.07.2013 bzw vom 17.08.2012, Baustellenordnung und Richtlinien für Sub- bzw. Nebenunternehmer auf Baustellen der Firma ***Bf-GmbH***, Auftragsschreiben vom 03.05.2013 betreffend die von ***Bf-GmbH*** übernommenen Generalunternehmerarbeiten in Bezug auf das Bauvorhaben ***Projekt 2*** [Vertragspartner: ***L GmbH***], Bauwerkvertrag vom 27.07.2012 betreffend die von ***Bf-GmbH*** übernommenen Generalunternehmerarbeiten in Bezug auf das Bauvorhaben ***Projekt 1*** [Vertragspartner: ***M GmbH*** GmbH]).

Die Feststellungen in Zusammenhang mit der Verrechnung der von der ***Y*** erbrachten Leistungen beruhen auf den im Akt aufliegenden Abrechnungsunterlagen (Schlussrechnung, Teilschlussrechnungen, Teilrechnungen).

Die Feststellungen zu den tatsächlich von der ***Y*** erbrachten Leistungen (Bearbeitung bzw. Herstellung abgrenzbarer Bereiche und Regieleistungen) konnte aufgrund der in der mündlichen Verhandlung zu Protokoll gegebenen Zeugenaussagen von ***B*** (Bauleiter des Projektes ***Projekt 1***, bis November 2019 Mitarbeiter der Firma ***Bf-GmbH***), DI ***C*** (Bauleiter des Projektes ***Projekt 2***, Mitarbeiter der Firma ***Bf-GmbH***) und ***D*** (Vizepolier des Projektes ***Projekt 2***, Mitarbeiter der Firma ***Bf-GmbH***) getroffen werden. Zweifel an der Glaubwürdigkeit der einvernommenen Personen haben sich nicht aufgetan, wenngleich es sich bei zwei der drei Zeugen um Personen handelt, die nach wie vor dem Mitarbeiterstand der Firma ***Bf-GmbH*** angehören; die Aussagen hinterließen beim Bundesfinanzgericht nicht den Eindruck, dass sie unter Bedachtnahme darauf erfolgt sind, einen für die ***Bf-GmbH*** günstigen Geschehensablauf zu rekonstruieren und (über die strafrechtlichen Konsequenzen einer Falschaussage nachdrücklich belehrt und wahrheitserinnert) nicht die tatsächlichen Vorkommnisse darzustellen. Die Zeugenaussagen stimmten in den wesentlichen Punkten überein, Widersprüche zu den von ***A*** (Vizepolier des Projektes ***Projekt 1***, Bruder von Zeuge ***D***, bei einer - von der belangten Behörde durchgeführten - Zeugeneinvernahme im Jahr 2016 getroffenen Aussagen haben sich in diesem Punkt nicht ergeben (Anmerkung: ***A*** war bereits im Zeitpunkt seiner Einvernahme als Zeuge nicht mehr bei der Firma ***Bf-GmbH*** tätig); auch ***A*** beschrieb die Tätigkeitsbereiche der ***Y*** in Abgrenzung von jenen der in der Rohbauphase ebenfalls auf der Baustelle ***Projekt 1*** tätigen ***Bf-GmbH***-Mitarbeiter, in dem er folgende Angaben machte: *„Die Aufgabe der ***Y*** Bau war Fertigteile hinstellen, Eisen binden, Fertigdecken auflegen, betonieren. Von der ***Bf-GmbH*** waren im Schnitt zwischen 2 und 5 Leute dort. Die ***Bf-GmbH*** Leute haben Vermessungsarbeiten gemacht, es waren auch Bauarbeiter, Vorarbeiter, Zimmerer. Sie haben die ganzen Sicherheitsmaßnahmen durchgeführt, Abschränkungen am Balkon oder in den Stiegenhäusern, damit niemand hinunterfällt. Weiters Holztreppen um die Baustelle betretbar zu machen und diverse andere Kleinarbeiten. [...] Die Leute der ***Y*** Bau haben erst angefangen auf der Baustelle zu arbeiten, nachdem die ***Bf-GmbH*** Leute die Fundamentplatte fertig hatten, weil unter der Fundamentplatte die Kanalstränge verliefen und das sehr heikel ist und passen muss. Kurz zusammengefasst würde ich sagen, die ***Y*** Bau hat die schöneren bzw. leichteren Arbeiten gemacht, die ***Bf-GmbH*** hatte teilweise die komplizierten wie zB Gefälle betonierte. Die Brüstungswände wegen der Dämmung etc.“* Insgesamt liegt kein Beweisergebnis vor, das die Feststellung, wonach die Tätigkeit der Firma ***Y*** auf den Baustellen ***Projekt 1*** sowie ***Projekt 2*** in der Hauptsache in kooperativem Zusammenwirken mit dem Personal der Firma ***Bf-GmbH*** verrichtet worden wäre, tragen könnte, wenngleich der Zeuge ***B*** deponierte, dass es - insbesondere bei Regiearbeiten - fallweise

zu Vermischungen der Arbeiter gekommen sein kann, nachdem ihm in der mündlichen Verhandlung vom Bundesfinanzgericht die vereinzelt zum Bauprojekt ***Projekt 1*** im Akt aufliegenden und von ***B*** als Bauleiter unterzeichneten Auszüge aus dem Bautagebuch („Bautagesberichte“) vorgehalten worden sind (Anmerkung: Das Bautagebuch wird vom Vizepolier der Firma ***Bf-GmbH*** geführt und vom Bauleiter unterschriftlich bestätigt; warum im Bautagebuch bei bestimmten Tätigkeiten „***Y*** und Eigenpersonal“ angeführt worden ist, konnte auch der Bauleiter ***B*** selbst nicht mehr klar darlegen, er vermeinte lediglich, es könne sich dabei auch um eine zusammengefasste Darstellung von getrennt ausgeführten Leistungen handeln; dazu weist das Bundesfinanzgericht darauf hin, dass gerade bei umfangreichen Bauprojekten oft schlampige oder mangelhafte Bezeichnungen vorkommen bzw. Bezeichnungsfehler gemacht werden, weshalb diesem Beweismittel im Gegensatz zu den Aussagen der Zeugen eine geringere Beweiskraft beigemessen wird). Die zum Projekt ***Projekt 2*** vernommenen Zeugen verneinten übereinstimmend, dass es ein Zusammenwirken von Arbeitern der Firma ***Y*** und Arbeitern der Firma ***Bf-GmbH*** gegeben hat (Anmerkung: Beim Bauprojekt ***Projekt 2*** wurde nur ein verhältnismäßig geringer Betrag von der ***Y*** für Regiearbeiten verrechnet). ***B*** (Bauleiter des Bauprojektes ***Projekt 1***) räumte erst nach längerer Überlegung ein, dass es möglicherweise vereinzelt Fälle eines arbeitsteiligen Vorgehens der der ***Y*** zuzurechnenden Arbeiter mit von der ***Bf-GmbH*** direkt beauftragten Arbeitern gegeben hat (zB bei den Räumungsarbeiten); es ist der Eindruck entstanden, dass sich ***B*** an in gemischten Arbeitsgruppen von der ***Y*** erbrachte Leistungen nicht mehr erinnerte; in Erinnerung blieb ihm das, was den Vertrag aus seiner persönlichen Sicht insgesamt charakterisiert hat und das war offensichtlich nicht der Einsatz des ***Y***-Personals zur Aufstockung eines eigenen Arbeitskräftebedarfes unter der Leitung der ***Bf-GmbH***, sondern die eigenständig von den Arbeitern der Firma ***Y*** plangemäß errichteten Rohbauarbeiten; der Eindruck, dass vom Zeugen beabsichtigt war, ein Zusammenwirken „unter den Teppich zu kehren“ wurde nicht erweckt.

Strittig war auch insbesondere, wer den Arbeitern der Firma ***Y*** de facto die konkreten Arbeitsaufträge sowie die dafür nötigen Instruktionen (zB Art der Ausführung der Arbeit, Zweckmäßigkeit des Einsatzes eines Werkzeuges) erteilt hat und ob eine Eingliederung der Arbeiter der ***Y*** in den Betrieb der ***Bf-GmbH*** dergestalt gegeben war, dass diese die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten (durch Vorgabe von Arbeitszeiten an die Arbeiter der ***Y***) innehatte, dass diese als Ansprechpartnerin der Arbeiter der ***Y*** in Sachen Abwesenheiten (Urlaub, Krankenstand) fungierte und dass es dieser oblag, disziplinarische Maßnahmen bei einem Fehlverhalten eines Arbeiters der Firma ***Y*** zu ergreifen. Die diesbezüglichen Feststellungen gründen sich auf die nachvollziehbaren Aussagen der in der mündlichen Verhandlung einvernommenen Zeugen, die vor Gericht glaubhaft vermittelt haben, dass die Arbeiter der ***Y*** nach Einsichtnahme in die Planunterlagen (vgl. die Zeugenaussage von ***A***: „Die Pläne nach denen die ***Y*** Bau gearbeitet hat waren

von mir bzw. sind sie auf der Baustelle aufgelegt und was zu tun war wurde zw. Bauleiter und ***Y*** Bau im Büro besprochen.“) und - von der laufend von der ***Bf-GmbH*** durchgeführten Qualitäts- und Terminkontrolle abgesehen - im Wesentlichen eigenständig (also ohne Einbindung und Einweisung von Mitarbeitern der ***Bf-GmbH***) ihre Arbeit verrichteten. Dies entspricht im Kern auch den Schilderungen des Zeugen ***A***, der wortwörtlich davon sprach, er habe sich in die Arbeit der Firma ***Y*** nicht eingemischt (siehe auch Punkt 4 der Allgemeinen Bedingnisse für die Durchführung von Subunternehmerleistungen der Firma ***Bf-GmbH***: „Unter keinen Umständen kann eine schlechte oder ungenügende Arbeit [...] damit entschuldigt werden, dass dies [...] unter Aufsicht der örtlichen Bauleitung geschehen wäre.“). Auf der Baustelle ***Projekt 2*** war nach Aussage von Bauleiter und Vizepolier Herr ***Herr E*** nahezu täglich präsent und hat die Arbeiter der Firma ***Y*** instruiert. Auf der Baustelle ***Projekt 1*** befand sich nach Aussage von Vizepolier ***A*** ein (auch Deutsch sprechender) Vorarbeiter aus Portugal; wie oft ***Herr E*** dort anwesend war, ist unklar (Anmerkung: die beiden Baustellen liegen ca 4 Autominuten voneinander entfernt); während ***B*** (Bauleiter) bei seiner Einvernahme in der mündlichen Verhandlung zu Protokoll gab, ***Herr E*** sei laufend vor Ort gewesen, hat ihn ***A*** nicht wahrgenommen. Wie diese Angaben in Einklang gebracht werden können, kann dahingestellt bleiben; wesentlich ist, dass die Arbeitnehmer nicht von Mitarbeitern der ***Bf-GmbH*** geleitet, koordiniert und eingeteilt worden sind, was aus den einander insoweit nicht widersprechenden Zeugenaussagen schlüssig ableitbar ist. Die Aussagen von Zeuge ***A*** („Bei Problemen auf der Baustelle habe ich das meistens mit dem Vorarbeiter der ***Y*** Bau abgesprochen, manchmal mit meinem Bauleiter wenn es nicht anders ging. Zum Beispiel hat es Probleme bei der Stiege gegeben, wobei die ***Y*** Bau die Ausführungsdetails nicht beherrschte. Es muss zum Beispiel ein Gummiteil richtig bei der Stiege verlegt werden, damit keine Schallübertragung passiert. Wenn es da Probleme gab besprach ich das zuerst mit dem Vorarbeiter und gab ihm die Anweisung es richtig zu machen und wenn es dann in der Folge weiterhin Probleme gab sagte ich das dem Bauleiter und dieser hat sich an die Firma ***Y*** gewandt.“) waren nicht geeignet, dies zu widerlegen: Dass der Werkbesteller bei Gefahr im Verzug auf eine unsachgemäße Arbeitsweise hinweist, bedeutet keine Übernahme einer Dienst- und Fachaufsicht. Je nach den Umständen kann der Werkbesteller sogar Arbeitnehmern des Werkunternehmers bestimmte allgemeine Anweisungen erteilen, ohne dass damit in Bezug auf diese Arbeitnehmer die Ausübung einer Leitungs- und Aufsichts befugnis verbunden ist, sofern der Werkunternehmer seinen Arbeitnehmern die genauen und individuellen Weisungen erteilt, die er für die Ausführung der betreffenden Dienstleistungen für erforderlich hält (vgl VwGH 22.08.2017, Ra 2017/11/0068 unter Verweis auf das EuGH-Urteil 10.02.2011, Rs C-307/09, *Vicoplus ua*, siehe aber auch EuGH 18.06.2015, Rs C-586/13, *Martin Meat kft* zur Abgrenzung von Arbeitskräfteüberlassungs- und Werkverträgen für Zwecke der EU-Entsende-Richtlinie). Es ist einzuräumen, dass ***Bf-GmbH*** die Arbeiten der Firma ***Y*** relativ häufig kontrolliert hat (zB Kontrolle, ob die Wände gerade sind oder ob die Oberflächenstruktur passt), um Mängel sofort rügen zu können

(siehe etwa die Aussage von Zeugen ***A***: „Dieser Bauleiter war der Herr ***B***, dieser war ca jeden zweiten Tag auf der Baustelle und hat auch kontrolliert. Meine Kontrolle war so, dass ich schon während der laufenden Arbeit darauf geachtet habe, dass die ***Y*** Bau keine Bauschäden produziert bzw. keine Mängel macht und der Bauleiter hat dann im nachhinein geschaut ob alles passt.“ oder ***D***: „Ich war täglich auf der Baustelle, war auch beauftragt den Bautagesbericht zu schreiben und habe in diesem Zuge regelmäßig den Baufortschritt überwacht.“ oder ***B***: „Ca alle zwei Tage habe ich den Baufortschritt und die Qualität kontrolliert. [...] Die erwähnte Qualitätssicherung [wurde] von mir gemeinsam mit dem Polier der ***Bf-GmbH*** durchgeführt, bei etwaigen Auffälligkeiten wurde einerseits das Gespräch mit Herrn ***E*** gesucht bzw. im Einzelfall auch unmittelbare Anweisungen von uns [...] an die Arbeiter der ***Y*** gegeben [...]“ oder DI ***C***: „In meiner Funktion als Bauleiter wurden von mir keine regelmäßigen Kontrollen durchgeführt, sondern jeweils im Zuge von Baustellenbegehungen. Diese wurden von mir immer durchgeführt, wenn ich auf der Baustelle war, somit ca zweimal in der Woche.“). Dies wird aber als nicht über die Koordinierung des Gesamtaufschritts bzw Qualitätskontrolle hinausgehend angesehen und lässt die gegenständlich von der Firma ***Y*** ausgeübte Aufsicht und Leitung über ihre Arbeitnehmer unberührt. Auf die Zeugenaussagen wird auch die Feststellung gestützt, dass die ***Y*** in zeitlicher Hinsicht für die Arbeitsorganisation selbst verantwortlich geblieben ist und dass es nicht etwa den Bauleitern der Firma ***Bf-GmbH*** oblag, disziplinarische Maßnahmen gegen Arbeiter der Firma ***Y*** zu ergreifen, sondern ***Herr E***. Daran konnten auch die für beide Baustellen existenten Bauzeitpläne, die festlegen, wann Subunternehmer mit den jeweiligen Teilbereichen/Gewerken fertig zu sein haben, um ein nahtloses Ineinander- und Miteinanderarbeiten mit dem Generalunternehmer (hier ***Bf-GmbH***) sowie den anderen Gewerken verzögerungsfrei zu ermöglichen, nichts ändern. Durch die von ***Bf-GmbH*** aus verschiedenen Gründen (zB Lärmschutz, Sicherheit) vorgegebenen und von allen Subunternehmern zu beachtenden Baustellenöffnungszeiten (siehe Baustellenordnung), aber auch weil die Arbeiter der ***Y*** - aufgrund der Beistellung des Krans durch die Firma ***Bf-GmbH*** - zur gleichen Zeit Pausen machen mussten wie der Kranfahrer der ***Bf-GmbH*** (siehe Zeugenaussage ***A***), mögen sich im Wesentlichen übereinstimmende Arbeitszeiten ergeben haben, wodurch die Gestaltungsautonomie der ***Y*** deutlich eingeschränkt war; daraus wird aber nicht geschlossen, dass die Dienstaufsicht über die Arbeiter der ***Y*** bei der ***Bf-GmbH*** ***Y***. Eine auf den Baufortschritt bezogene einvernehmliche und koordinierte Auftragsausführung ist einer weisungsgebundenen Ausführung nicht gleichzuhalten. Zur disziplinären Verantwortung sei noch der Zeuge ***A*** zitiert, der aussagte: „Wäre ein Arbeitnehmer der ***Y*** für mich fachlich oder menschlich untragbar gewesen, hätte ich das dem Bauleiter gesagt und dann hätte dieser darauf bestanden, dass der Mann ausgetauscht wird.“ Dazu ist zu sagen, dass es einem Werkbesteller nicht verwehrt sein kann, im Rahmen seiner Kontrolle der ordnungsgemäßen Erfüllung des Vertrages alle Modalitäten der Erfüllung des Werkvertrages zu beanstanden (zB auch indem er die Qualifikation, soziale Verträglichkeit oder mangelnde Leistung einzelner Arbeitnehmer in Frage

stellt); die Arbeitnehmer bleiben dadurch dem Dienstleister untergeordnet, der allein befugt ist, die seiner Ansicht nach angemessenen Maßnahmen gegen die betreffenden Arbeitnehmer zu treffen.

In Bezug auf das Projekt ***Projekt 1*** hatte der bereits im Jahr 2016 einvernommene Vizepolier der Firma ***Bf-GmbH*** ***A*** auf die Frage, ob es vorgekommen ist, dass die Firma ***Y*** Personal ausgetauscht hat, geantwortet, dass dies gelegentlich vorgekommen sei, er darauf aber keinen Einfluss gehabt habe („[...] *das habe die ***Y*** von sich aus gemacht. [...]“*). ***B***, der als Bauleiter der Firma ***Bf-GmbH*** für diese Baustelle verantwortlich war, erläuterte - vom Bundesfinanzgericht zu dem Thema befragt - dass die ***Y*** die Anzahl ihrer auf der Baustelle tätigen Arbeiter im Wesentlichen selbst bestimmte. In Übereinstimmung damit steht auch die Zeugenaussage des in der mündlichen Verhandlung vom Bundesfinanzgericht einvernommenen ***D***, Vizepolier der Baustelle ***Projekt 2***, wonach seiner Wahrnehmung nach eine Einflussnahme auf die Anzahl der Arbeiter der ***Y*** seitens der Firma ***Bf-GmbH*** nicht stattgefunden habe. Der für die Baustelle ***Projekt 2*** verantwortliche Bauleiter der Firma ***Bf-GmbH*** (DI ***C***) gab an, dass es in der Verantwortung der ***Y*** gelegen gewesen sei, wieviele eigene Arbeiter vor Ort tätig waren; ihm sei die Anzahl der vor Ort für die Firma ***Y*** tätigen Arbeiter gar nicht erinnerlich. Insoweit gelangte das Bundesfinanzgericht zur Feststellung, dass die ***Y*** die auf den Baustellen ***Projekt 2*** und ***Projekt 1*** tätigen Arbeiter bzw die Anzahl der zur Erfüllung der Verträge mit der Firma ***Bf-GmbH*** erforderlichen Arbeiter nach freiem Ermessen ausgewählt bzw festgelegt hat. Der Umstand, dass die Anzahl der auf der Baustelle anwesenden Arbeiter der Firma ***Y*** über den Baufortschritt im Rahmen von Abstimmungen mit dem Generalunternehmer (hier ***Bf-GmbH***) thematisiert wurde, ist nicht als dem entgegenstehend gewertet worden; wenn ein Werkbesteller im Rahmen seiner Koordinierungsaufgaben darauf achtet, dass die Terminvorgaben eingehalten werden, erlaubt dies nicht die Schlussfolgerung, dass es nicht Sache des Werkunternehmers wäre, zu entscheiden, mit wie vielen eigenen Arbeitern die jeweiligen Bauabschnitte zu bearbeiten sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 98 Abs 1 Z 3 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) grundsätzlich nur im Falle einer inländischen Betriebsstätte, eines im Inland bestellten ständigen Vertreters oder im Inland vorliegenden unbeweglichen Vermögens. Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung sind jedoch auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

§ 99 Abs 1 EStG 1988 sieht für Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung vor (siehe Z 5), dass die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben wird (Abzugsteuer).

Der Abzugsteuer unterliegt der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder Gewinnanteile (§ 99 Abs 2 Z 1 Satz 1 EStG 1988).

Die Abzugsteuer beträgt generell 20% (siehe § 100 Abs 1 EStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung BGBl I Nr 111/2010).

§ 100 Abs 2 EStG 1988 regelt: *„Schuldner der Abzugsteuer ist der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1. Der Schuldner dieser Einkünfte (in den Fällen des § 99 Abs. 3 die zum Steuerabzug zugelassene Person) haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.“*

Nach § 100 Abs 4 Z 1 EStG 1988 ist der Steuerabzug bei Einkünften im Sinne des § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 in jenem Zeitpunkt vom Schuldner vorzunehmen, in dem sie dem Empfänger zufließen.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, 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. 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 (siehe VwGH 17.08.2020, Ra 2020/13/0056, VwGH 26.02.2013, 2009/15/0175, VwGH 23.01.2013, 2009/15/0174 und schon VwGH 27.09.2000, 96/14/0126). Es kommt gemäß § 21 BAO nicht auf die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an. Nicht alleine die Vertragsbezeichnung (als Werkvertrag oder Arbeitskräfteüberlassung) ist entscheidend, sondern der Inhalt und die tatsächliche Abwicklung der jeweiligen Verträge. Wenn etwa festgestellt wird, dass die übernommenen Arbeiten stets unter der intensiven Dienst- und Fachaufsicht der Vorarbeiter des Auftraggebers nach deren Weisung und Anleitung verrichtet worden sind und keine von den sonstigen im Betrieb des Auftraggebers abgrenzbaren Bauleistungen und Arbeitserfolge vorliegen, kann nach der VwGH-Judikatur eine vertragliche Gewährleistungsklausel das wirtschaftliche Bild einer Arbeitskräftegestellung im Sinne des § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 nicht entkräften, zumal aufgrund der Besonderheiten der zu verrichtenden Tätigkeit kaum Gewährleistungsfälle auftreten können (siehe VwGH 23.01.2013, 2009/15/0174).

Den streitgegenständlichen Verträgen war mit nachfolgend angeführter Begründung auch ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach ihr Werkvertragscharakter nicht abzuspochen:

Den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens zufolge wurden von ***Bf-GmbH*** im Wesentlichen die Beton- und Stahlbetonarbeiten betreffend die auf den Baustellen ***Projekt 2*** und ***Projekt 1*** zu errichtenden Häuser an die ***Y*** vergeben. Auf Grundlage der schriftlichen Verträge beinhaltend auch Leistungsverzeichnisse sowie die - später auch auf den Baustellen aufliegenden und für die ***Y*** selbst einsehbaren - Baupläne ist klar, welche Verpflichtung die Firma ***Y*** gegenüber der ***Bf-GmbH*** eingegangen ist.

Offenkundiger Wille der Parteien war, dass die Firma ***Y*** die Rohbauten oder zumindest Teile davon errichtet, was auch tatsächlich erfolgt ist; der Vertragswille war nicht auf eine Arbeitskräfteüberlassung gerichtet. Der Einwand der belangten Behörde, wonach kein von den Arbeitsergebnissen der Firma ***Bf-GmbH*** abgrenzbares Werk der ***Y*** erkennbar sei, ist schon auf Sachverhaltsebene entsprechend gewürdigt worden. Die Abrechnung nach Ausmaß und Einheitspreisen ist charakteristisch für Bauleistungen. Die ***Y*** traf nach der Vereinbarung mit ***Bf-GmbH*** eine Gewährleistungsverpflichtung bis zum 31.12.2018 und bei Nichteinhaltung der vereinbarten Ausführungsfristen hätte die ***Y*** eine Vertragsstrafe zu entrichten gehabt (Anmerkung: Hinsichtlich der vereinbarten Ausführungsfristen ist es bei beiden Bauprojekten nicht zu seitens der ***Y*** verschuldeten Verzögerungen gekommen, sodass tatsächlich keine Vertragsstrafe angefallen ist; siehe auch Aussage Zeuge ***A***: „Die Einhaltung des Zeitplanes unterlag meiner Kontrolle, das hat aber gepasst.“ oder Zeuge ***D***: „Der Baufortschritt verlief plangemäß.“). Mängel, die der ***Bf-GmbH*** im Rahmen ihrer Qualitätskontrolle aufgefallen sind, hat

die ***Y*** in der Regel sofort nach Beanstandung behoben. Schon in dieser Hinsicht war eine Haftung für die ausgeführten Arbeiten gegeben. Beim Projekt ***Projekt 1*** kam nach Vereinbarung zwischen dem Bauleiter des Projektes ***B*** und Herrn ***E***r bei der Endabrechnung ein Abzug für Mängel zum Tragen; beim Projekt ***Projekt 2*** gab es keinen Mängelabzug; bei dem Projekt ist die Firma ***Bf-GmbH*** gegenüber dem Bauherren generell vom Vertrag zurückgetreten, weshalb sich die ***Bf-GmbH*** im Verhältnis zur ***L GmbH*** nicht mehr dazu verpflichtet erachtete, allfällige Mängel zu beheben (Anmerkung: Bis zum Mai 2024 war ein Gerichtsverfahren mit der ***L GmbH*** als gegnerische Partei anhängig, das nunmehr in 1. Instanz entschieden worden ist; ein Rechtsmittel der Gegenseite wird erwartet). Der vereinbarte Haftrücklass wurde einbehalten und ist bis dato (aufgrund der Rechtsstreitigkeiten mit den Bauherren) noch nicht zurückgezahlt worden, wenngleich von Seiten des Masseverwalters der ***Y*** regelmäßig nach der Rückzahlung des Haftrücklasses gefragt wurde, wozu es laut der vom rechtsfreundlichen Vertreter der ***Bf-GmbH*** in der mündlichen Senatsverhandlung getroffenen Aussage auch Korrespondenzen gibt. Davon, dass die ***Y*** die Folgen der Erbringung einer nicht vertragsgemäßen Leistung nicht tragen muss, wird vor diesem Hintergrund nicht ausgegangen. Mit dieser Würdigung steht ihm Einklang, dass die Dienst- und Fachaufsicht über die Arbeitskräfte der Firma ***Y*** faktisch

nicht von der ***Bf-GmbH*** ausgeübt worden ist und es der ***Y*** freistand, die Anzahl der einzusetzenden Arbeitskräfte zu bestimmen. Ein Unternehmen, das für die Qualität einer von ihm erbrachten Leistung sowie die Einhaltung von Terminen haftet, hat ein klares Interesse, dass seine Arbeitnehmer möglichst effizient für die Erbringung der betreffenden Dienstleistung eingesetzt werden und wird sich die Möglichkeit, seinen Arbeitnehmern genaue Weisungen zu erteilen, wie sie ihre Aufgaben zu erfüllen haben und auch die Befolgung dieser Weisungen zu überwachen, daher nicht nehmen lassen. Gleichmaßen wird das Unternehmen wahrscheinlich aber auch die Entscheidungsbefugnis über die Anzahl der vor Ort einzusetzenden Arbeitskräfte nicht aus der Hand geben. In einer Gesamtsicht geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass gegenständlich ein gewährleistungstauglicher Erfolg gegeben war. Der ***Bf-GmbH*** war daher im Rahmen der Gesamtbeurteilung des wirtschaftlichen Gehaltes der Vertragsverhältnisse die Eigenschaft einer Gestellungsnehmerin nicht zu unterstellen.

Demgemäß bestand aber für die *Bf-GmbH*** keine Verpflichtung, auf die betreffenden - an die ***Y*** geleisteten - Vergütungen Abzugsteuer einzubehalten, weshalb auch eine Haftungsinanspruchnahme auf Basis von § 100 Abs 2 Satz 2 EStG 1988 ausscheidet.**

Zum Vorbringen der belangten Behörde ist ergänzend folgendes auszuführen:

Die Ansicht der belangten Behörde, dass das Interesse der Firma ***Bf-GmbH*** nicht auf ein Endprodukt, sondern auf die laufende Erbringung der Bauleistung gerichtet gewesen sein soll, teilt das Bundesfinanzgericht im Hinblick auf die im Vertragswerk klar umrissenen Leistungen - die bis zu bestimmten Terminen zu erbringen sind und für deren Qualität die ***Y*** auch haftet - nicht. Auch die vereinbarten Zwischentermine lassen nicht den Schluss zu, dass eigentlicher Vertragsgegenstand nicht die Herstellung eines Werkes, sondern die laufende Erbringung der Bauleistung ist. Die ***Bf-GmbH*** traf selbst als Generalunternehmerin die Verpflichtung gegenüber den Bauherren, Zwischentermine einzuhalten. Es leuchtet ein, dass sohin auch Zwischentermine mit der ***Y Bau GmbH*** vereinbart werden mussten, um die Einhaltung des vereinbarten Bauzeitablaufes gegenüber den Bauherren sicherzustellen.

Zur von der belangten Behörde ins Treffen geführten Mischverwendung von Arbeitnehmern auf den beiden hier gegenständlichen Baustellen wird zunächst allgemein darauf hingewiesen, dass das Einkommensteuerrecht zwischen der Ausübung mehrerer (gleichrangiger) Tätigkeiten und der Ausübung von Nebentätigkeiten unterscheidet. Nur voneinander unabhängige, abgrenzbare Tätigkeiten sind einkommensteuerlich getrennt zu behandeln. Nebentätigkeiten, die in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der die Einkünfte bestimmenden Haupttätigkeit stehen, können in der Haupttätigkeit untergehen (siehe etwa VwGH 05.05.1970, 1894/68, VwGH 23.04.1979, 3140/78, 928, 929/79, VwGH 24.11.1999, 94/13/0233, vgl auch *Hummer* ua, Quellensteuern I: Abzugsteuer nach § 99 EStG [2016] 228 f mwN). Das Bundesfinanzgericht hat sich vor dem Hintergrund des durchgeführten Beweisverfahrens die

Meinung gebildet, dass im vorliegenden Fall die von der ***Y*** erbrachten Werkleistungen bei weitem den Hauptgegenstand der Verträge darstellen und allenfalls vereinzelt erfolgte Arbeitskräftegestellungen von untergeordneter und unerheblicher Bedeutung wären, sodass eine Aufteilung (nach Durchführung weiterer Ermittlungen oder im Schätzungswege) nicht in Betracht kommt (vgl auch BFG 13.03.2015, RV/7102952/2013). Die steuerliche Behandlung der Hauptleistung (= Werkleistung) wird auf die Gesamtvergütung angewendet und insgesamt nicht unter § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 subsumiert.

Das erforderliche Material (Beton, Fertigteile, Eisen und sonstiges Kleinmaterial) wurde von ***Bf-GmbH*** beigestellt und direkt an die Bauherren verrechnet; die erforderliche Betonmenge wurde von der ***Y*** berechnet und beim Vizepolier der ***Bf-GmbH*** bestellt. ***Bf-GmbH*** stellte der ***Y Bau GmbH*** darüber hinaus einen Kran sowie zwei Kranfahrer (gegen Entgelt) zur Verfügung. Handwerkzeug sowie sonstige Ausrüstung (wie Helm, Schuhe, Hammer, Nageltasche etc) brachten die portugiesischen Arbeiter selbst mit. Diese soeben beschriebenen Umstände stehen außer Streit, konnten aber bei der hier gegebenen Sachlage die vom Bundesfinanzgericht getroffene Schlussfolgerung, dass keine Umdeutung des Werkvertrages gerechtfertigt ist, nicht erschüttern (so auch BFG 17.12.2019, RV/5102177/2015, BFG 04.05.2023, RV/5100082/2019, BFG 27.06.2022, RV/7101816/2021): Abgesehen davon, dass nach der VwGH-Rechtsprechung (siehe zB VwGH 22.08.2017, Ra 2017/11/0068) dem Kriterium der Bestellung von Material und Werkzeug nicht jene Bedeutung beigemessen wird, wie den oben angeführten Aspekten (insbesondere dem gewährleistungstauglichen Erfolg), wird festgehalten, dass die Bereitstellung eines großen, schweren Gerätes vor Ort durch den Auftraggeber der üblichen Praxis entspricht. Die Beistellung von Beton ist ebenfalls auf kostenmäßige und logistische Gründe sowie auf Sicherheitsvorgaben und der diesbezüglichen Verantwortung des jeweiligen Generalunternehmers zurückzuführen. Im Übrigen steht bei den gegenständlichen Beton- und Schalungsarbeiten im Wesentlichen die körperlich eingesetzte Arbeitskraft im Vordergrund und weniger die eingesetzten Maschinen und Werkzeuge.

Bei größeren Bauprojekten ist eine sehr engmaschige Qualitätskontrolle durch die Auftraggeber üblich, um Mängel sofort abstellen zu können. Ebenso ist der Ausführende in der Regel verpflichtet, über den Fortgang des Werkes zu berichten und bei außergewöhnlichen Maßnahmen mit dem Auftraggeber Rücksprache zu halten. Aus diesen Umständen ergibt sich noch keine persönliche Weisungsgebundenheit (siehe etwa VwGH 19.09.1989, 86/14/0083 zum Arbeitskräfteüberlassungsgesetz). Aus Sicherheitsunterweisungen von Arbeitnehmern durch den Werkbesteller, aus der Kontrolle bestimmter Dokumente der Arbeiter (siehe Punkt 17 der Auftragsschreiben) durch Bauleiter und Polier der ***Bf-GmbH*** bei Antritt der Arbeit sowie aus der Verpflichtung aller auf der Baustelle tätigen Arbeiter zur Einhaltung der Baustellenordnung kann nicht auf eine organisatorische Eingliederung der Arbeiter der ***Y*** in den Betrieb der ***Bf-GmbH*** geschlossen werden. Gleichermaßen unschädlich ist auch die Verpflichtung, vor Arbeitsbeginn etwa Bestätigungen über die Anmeldung zur

Sozialversicherung bzw der arbeitsmarktrechtlichen Berechtigungen nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz der Bauleitung zu übergeben, denn schließlich treffen den Generalunternehmer neben dem eigentlichen Beschäftiger auch Pflichten auf Einhaltung von Bestimmungen des Ausländerbeschäftigungsgesetzes.

Es war daher spruchgemäß zu befinden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientiert sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur (siehe insbesondere VwGH 17.08.2020, Ra 2020/13/0056, VwGH 26.02.2013, 2009/15/0175, VwGH 23.01.2013, 2009/15/0174 und schon VwGH 27.09.2000, 96/14/0126). Darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen ab.

Wien, am 5. Juli 2024