

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Anneliese & Mag. Gerhard Rein Steuerberatung GmbH, Am Grillenhang 4, 8230 Hartberg, und Kölly Anwälte OG, Rosengasse 55, 7350 Oberpullendorf, über die Beschwerde vom 23. November 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 25. Oktober 2018 betreffend Haftung für Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 für die Zeiträume 04-12/2012, 01-12/2013, 01-12/2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

Zwischen den Parteien ist die Frage strittig, ob das für die Beschwerdeführerin tätige polnische Unternehmen ***5***. ***g1***, ***g2*** als Werkunternehmerin agierte oder ob es sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um Arbeitskräftegestellung (mit der Konsequenz der Haftung der Beschwerdeführerin für Abzugsteuer) handelte.

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin ist eine gewerbliche Tischlerei und beschäftigt sich mit der Erzeugung von Fenstern und Türen sowie mit dem Handel von Zubehör.

Im Zuge einer im Jahre 2018 durchgeführten Außenprüfung wurde festgestellt, dass von dem polnischen Unternehmen regelmäßig Montagetätigkeiten in Österreich erbracht und abgerechnet worden seien. Es sei ein Rahmenvertrag abgeschlossen worden, indem das

polnische Unternehmen beauftragt worden sei, auf diversen Baustellen laufend Montagearbeiten durchzuführen. Die Außenprüfung kam zum Schluss, dass die vom polnischen Unternehmen im Auftrag der Beschwerdeführerin durchgeführten Montagearbeiten im Rahmen eines Personalgestellungsverhältnisses erfolgt seien und die Abzugsteuer von den vom polnische Unternehmen an die Beschwerdeführerin verrechneten Kosten (iHv. € 282.906,72 für das Jahr 2012/2013, € 254.725,70 für das Jahr 2013/2014, sowie € 62.626,30 für das Jahr 2014/2015) mittels Haftungsbescheid der Beschwerdeführerin vorzuschreiben sei. Die Abzugsteuer für das Jahr 2014/2015 sei jedoch lediglich von den Kosten vor dem Mai 2014 zu berechnen, da für die Zeiträume Mai bis Oktober 2014 das Montagepersonal bei der Beschwerdeführerin angestellt und danach die Verrechnung über eine österreichische Betriebsstätte des polnischen Unternehmens vorgenommen worden sei.

Bescheide

Das Finanzamt Oststeiermark schloss sich der Rechtsansicht der Betriebsprüfung an und erließ jeweils datierend mit 25.10.2018 die nunmehr verfahrensgegenständlichen Bescheide. Die Beschwerdeführerin wurde als die zur Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer (§ 99 EStG 1988) Verpflichtete gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 i.V.m. § 202 BAO und § 224 BAO für den Zeitraum 04-12/2012 mit € 46.544,76, für den Zeitraum 2013 mit € 46.578,67 und für den Zeitraum 2014 mit € 26.928,31 zur Haftung herangezogen.

Bescheidbeschwerde

Dagegen richtete sich die mit 22.11.2018 datierte Beschwerde, in der ausgeführt wurde, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 22.8.2017, Ra 2017/11/0068, es für die Umqualifikation eines Werkvertrages in einen Überlassungsvertrag nicht mehr als ausreichend erachtet, dass nur ein Tatbestandsmerkmal des § 4 Abs. 2 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz als erfüllt anzusehen sei. Der VwGH folge der EuGH Rechtsprechung (Rechtsache Martin Meat, RL 96/71/EWG), der zum Schluss gekommen sei, *„dass für die Feststellung, ob ein Vertragsverhältnis als Arbeitskräfteüberlassung 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 der 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 zu Gute kommt, 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“. Da nur die Kontrolle von Mitarbeitern des Auftraggebers, ob die Leistung sachgerecht erbracht worden sei, keine Personalbereitstellung begründe und da eine Personalbereitstellung immer dann ausgeschlossen werde, wenn der Werkvertragsnehmer die Zahl der Arbeitnehmer selbst bestimme, die er für sachgerecht hält, sei eine Personalbereitstellung im streitgegenständlichen Fall ausgeschlossen, da beides bei dem Vertragsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und dem polnischen Unternehmen der Fall sei. Der Beschwerde angeschlossen waren Montageberichte, bei denen die Abnahme direkt vom Kunden erfolgt sei, sowie eine Untersuchung des Vertragsverhältnisses anhand des Kriterienkatalog Pendlinger (WT Fachjournal 1/2017 Seite 29ff), die zeige, dass Werkverträge im Rahmen von Zielschuldverhältnissen vorliegen und dass kein Dauerschuldverhältnis in Form einer Passivleistung der Arbeitskräfteüberlassung vorliege.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 3.4.2019 wurden die Beschwerden gegen die streitgegenständlichen Haftungsbescheide von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen, da die Leistungen des polnischen Unternehmens im Rahmen eines Arbeitskräfteüberlassungsvertrages erbracht worden seien. Die belangte Behörde führte dazu aus, dass die Übernahme der Haftung für die erbrachte Leistung zwar vertraglich für den Gewährleistungszeitraum von drei Jahren vereinbart worden sei, tatsächlich im Prüfungszeitraum jedoch nur drei Verrechnungen an das polnische Unternehmen aufgrund von Schadensfällen vorgenommen worden seien, die jedoch nicht mit der Herstellung eines gewährleistungsfähigen, abgrenzbaren Werkes zusammenhängen, sondern lediglich die Beschädigung eines Teleskopstaplers bzw. die Verschmutzung eines Baustellencontainers betroffen hätten und die Übernahme von der Hälfte des Rechnungsbetrages einer vom Kunden nichtbezahlten Rechnung wegen Unannehmlichkeiten bei der Lieferung. Aus Sicht der belangten Behörde spräche auch die Kostenübernahme zur Hälfte für eine Vermischung der Tätigkeit zwischen der Beschwerdeführerin und dem polnischen Unternehmen. Denn würde ein abgrenzbarer Gewährleistungsfall aufgrund einer mangelhaften Leistung bei Herstellung eines Werkes durch das polnische Unternehmen vorliegen, käme es wohl nicht zu einer einvernehmlichen Kostenübernahme je zur Hälfte. Weiters seien zur Vermeidung des Entstehens von Gewährleistungsansprüchen bzw. Schadenersatzpflichten im Jahr 2014 die Arbeitnehmer des polnischen Unternehmens von der Beschwerdeführerin angestellt worden, da die Leistungserbringung aufgrund nicht näher definierter Probleme des Subunternehmers in Polen ansonsten nicht gewährleistet gewesen wäre. Daran ließe sich erkennen, dass das wirtschaftliche Risiko die Beschwerdeführerin trage und diese Vorgehensweise im Interesse der Beschwerdeführerin geboten gewesen sei, um Schadenersatzansprüche aus etwaigen Terminproblemen aufgrund der fehlenden Arbeitskräfte, die im Prüfungszeitraum durchgehend für die Beschwerdeführerin tätig gewesen seien, zu vermeiden. Der ehemalige Geschäftsführer der Beschwerdeführerin habe bei seiner Befragung dazu angegeben, dass

das polnische Unternehmen in Polen nicht näher bekannte Probleme bekommen hätte, die polnischen Mitarbeiter aber von der Beschwerdeführerin benötigt worden seien, weswegen die Monteure bei der Beschwerdeführerin angestellt worden seien. Danach sei auf Ersuchen der Beschwerdeführerin die österreichische Betriebsstätte der polnischen Firma gegründet worden. Auch dies spräche nach Ansicht der belangten Behörde nicht für eine wirtschaftlich unabhängige Tätigkeit des polnischen Unternehmens, das, um weiterhin Aufträge von der Beschwerdeführerin ausführen zu können, auf Ersuchen der Beschwerdeführerin eine österreichische Betriebsstätte gegründet habe. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung soll auch Herr ***2***, der persönlich haftende Gesellschafter des polnischen Unternehmens, selbst als Ansprechperson im Wesentlichen vor Ort auf den Baustellen gewesen sein und mitgearbeitet haben. Dafür spräche auch, dass sein Name auf sämtlichen der Beschwerde beiliegenden Montageberichten stehe und Stunden in gleichen Umfang wie für die übrigen Arbeitskräfte abgerechnet worden seien. Es sei daher nach Ansicht der belangten Behörde auch in Zweifel zu ziehen, dass neben der Tätigkeit für die Beschwerdeführerin noch eigenständig Arbeiten in wirtschaftlich relevantem Umfang für andere Auftraggeber stattgefunden haben können.

Im Übrigen bestimme die Anzahl der entsendeten Mitarbeiter im Wesentlichen die Beschwerdeführerin, die die Montageaufträge aufgrund der Bestellungen und der Produktionsgegebenheiten mit den Kunden vereinbare und terminisiere. Die Einholung der Aufträge, die Planung, die Produktion und die Abrechnung an den Kunden erfolge durch die Beschwerdeführerin. Aufgrund der Bestellung werde dem polnischen Unternehmen die Montageanleitung übermittelt, aus der sich Anzahl, Form etc. der zu montierenden Elemente sowie auch die einzuhaltenden Termine ergeben. Die Anzahl der eingesetzten Arbeitskräfte werde tatsächlich an den dadurch vorgegebenen Bedarf angepasst sein bzw. könne die Beschwerdeführerin Aufträge nur dann an das polnische Unternehmen weitergeben, wenn die rechtzeitige Erfüllung aufgrund des Personalstandes überhaupt möglich sei. Nach Ansicht der belangten Behörde unterliege die Bestimmung des Personaleinsatzes durch das polnische Unternehmen schon aufgrund des Ablaufs und der Terminplanung durch die Beschwerdeführerin einer äußerst eingeschränkten Dispositionsmöglichkeit. Zudem werde im Vorhinein vereinbart, für welche einzelnen Arbeiten die Beschwerdeführerin die Kosten der Unterkunft bezahle. Die Anzahl der eingesetzten Arbeitnehmer sei somit fremdbestimmt und abhängig von der Auftragslage der Beschwerdeführerin. Nach Ansicht der belangten Behörde spräche dafür, dass die Arbeitskraft geschuldet werde und nicht die Erstellung eines Werkes, dass die Abrechnung laut den vorgelegten Montageberichten nach Stunden erfolge. Die Beschwerdeführerin führe zwar aus, dass grundsätzlich nach Laufmetern abgerechnet werde, jedoch seien nur Montageaufträge, Montagepreislisen, Montageberichte und Rechnungen vorgelegt worden, aufgrund welcher die Verrechnung nach Arbeitsstunden erfolge. Die für den Prüfungszeitraum über den Montagerahmenvertrag vom 19.3.2010 hinausgehenden, vorgelegten Montageaufträge sprächen aufgrund

der Inhalte, wie Abrechnung nach Stunden, Beistellung des Materials durch den Auftraggeber, Kostenübernahme der Unterkunft für vom Auftraggeber bestimmte Anzahl an Mitarbeitern, Kontrollbefugnis durch Mitarbeiter des Auftraggebers, für das Vorliegen einer Personalgestellung. Das polnische Unternehmen sei von der Beschwerdeführerin mit der laufenden Erbringung ihrer Arbeitsleistung bei diversen Bauvorhaben beauftragt worden. Eine konkretisierte, individuelle Leistungsvereinbarung über die Erbringung eines bestimmten Werkes sei nicht vorgelegen.

Vorlageantrag

Mit Eingabe vom 16.4.2019, bei der belangten Behörde am 17.4.2019 eingelangt, stellte die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag und führte zur Übernahme der Haftung aus, dass das polnische Unternehmen nur in drei Fällen zur Haftung herangezogen worden sei. Die Aufteilung des Schadens mit 50:50 könne nicht ausschlaggebend für eine Vermischung der Tätigkeiten zwischen der Beschwerdeführerin und dem polnischen Unternehmen und somit nicht ausschlaggebend für die Qualifizierung eines Vertrages als Personalbereitstellungsvertrag sein. Eine gemeinsame Tragung eines Schadens im täglichen Leben komme laufend vor. Das polnische Unternehmen hafte für Mängel. Dies sei auch dadurch dokumentiert, dass Deckungs- und Hafrücklässe zur Verrechnung gelangt seien. Zur Anstellung der Mitarbeiter des polnischen Unternehmens bei der Beschwerdeführerin brachte die Beschwerdeführerin vor, dass das polnische Unternehmen in Polen Probleme mit diversen Genehmigungen gehabt hätte. Die Beschwerdeführerin habe einen Montageauftrag übernommen, in welchem sie Pönalzahlungen in erheblichen Umfang für eine verspätete Übergabe akzeptiert habe. Wenn durch eine auf Seiten des polnischen Unternehmens liegende Ursache der vereinbarte Übergabetermin nicht gehalten worden wäre, hätte die Beschwerdeführerin diese Pönalverpflichtung an das polnische Unternehmen weitergeben müssen. Daher seien die Mitarbeiter des polnischen Unternehmens bei der Beschwerdeführerin angemeldet und die Kosten hierfür in weiterer Folge an das polnische Unternehmen verrechnet worden.

Zur Bestimmung der Anzahl der Mitarbeiter führte die Beschwerdeführerin aus, dass bei einem Personalbereitstellungsvertrag der Beschäftigter die Anzahl der benötigten Arbeitnehmer direkt bestimmen müsse. Im vorliegenden Fall sei es stets im Verantwortungsbereich des polnischen Unternehmens gelegen, wie viele Mitarbeiter es für welche Montageaufträge einsetze. Es sei am polnischen Unternehmen gelegen, wie viele Aufträge es annehme.

Die Leitung- und Aufsichtsbezugnis der Mitarbeiter sei beim polnischen Unternehmen gelegen.

Die Leistungsabrechnung betreffend brachte die Beschwerdeführerin vor, dass das polnische Unternehmen nach Laufmetern abgerechnet habe. Die eine oder andere Zusatzleistung sei gelegentlich nach Stunden abgerechnet worden. Diese gelegentliche Abrechnung nach Stunden könne die Umqualifizierung eines Werkvertrages in einen

Personalbereitstellungsvertrag nicht nach sich ziehen. Bei einem Personalbereitstellungsvertrag wäre stets nach Stunden abgerechnet worden.

Ergänzend führte die Beschwerdeführerin aus, dass das polnische Unternehmen sein eigenes Werkzeug und sein eigenes Material verwendet habe. Es habe über jene eigenen Arbeitsmittel verfügt, die zur Montage erforderlich gewesen seien.

Die Qualifikation der Mitarbeiter des polnischen Unternehmens sei unterschiedlich gewesen; diese sei jedoch dem polnischen Unternehmen überlassen gewesen.

Die Einschulung der Mitarbeiter sei durch das polnische Unternehmen erfolgt.

Eingabe der Beschwerdeführerin vom 21.12.2020

Im Zuge des Vorhalteverfahrens beim Bundesfinanzgericht wurden von der Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 21.12.2020 Montagerechnungen inklusive Montageberichte für den Zeitraum vom 1.4.2012 bis 31.3.2015, ein Montagevertrag vom 20.2.2012 (abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und dem polnischen Unternehmen) sowie die Montagepreisliste für Montagefirmen vom 1.12.2009 vorgelegt. Zur Anstellung der Mitarbeiter des polnischen Unternehmens bei der Beschwerdeführerin gab die Beschwerdeführerin bekannt, dass der Grund hierfür gewesen sei, dass der Polier eines Generalunternehmers den Mitarbeitern des polnischen Unternehmens am 27.2.2014 den Zugang zur Baustelle des Bauvorhabens *****P1***** verwehrt habe. Bei verspäteter Übergabe hätten der Beschwerdeführerin Pönalzahlungen gedroht, die sie jedoch an das polnische Unternehmen weiterverrechnet hätte, wenn der vereinbarte Übergabetermin aufgrund einer auf Seiten des polnischen Unternehmens liegenden Ursache gescheitert wäre.

Eingabe der Beschwerdeführerin vom 8.2.2021

Auf Ersuchen des Bundesfinanzgerichts vom 30.11.2020 und vom 11.1.2021 um Vorlage der (Einzel-)Montageaufträge/-verträge mit dem polnischen Unternehmen brachte die Beschwerdeführerin vor, dass es mit dem polnischen Unternehmen einen Montagevertrag vom 20.12.2012 gegeben habe, der als Rahmenvertrag für die zu erbringenden Montageaufträge gegolten habe. Für kleinere Montageverträge seien keine eigenen Verträge geschlossen worden. Für größere Verträge seien neben dem Rahmenvertrag separate Werk- und Montageverträge abgeschlossen worden.

Eingabe der belangten Behörde vom 4.3.2021

Zur Anstellung der Mitarbeiter des polnischen Unternehmens bei der Beschwerdeführerin führte die belangte Behörde aus, dass es nicht ungewöhnlich sei, dass Arbeitnehmern der Zutritt verweigert werde, wenn nicht klar sei, wer sie sind und von wem sie gesendet werden. Außergewöhnlich sei jedoch die Anmeldung der Mitarbeiter des Subunternehmers auf das eigene Unternehmen und die dadurch bedingte Haftungsübernahme. Es sei zu keiner Neufassung von Verträgen gekommen. Erst nach der vorübergehenden Anstellung bei der Beschwerdeführerin hätten die Verträge auf die österreichische Firma des Herrn *****2***** gelautet.

Zu den mit Schreiben vom 8.2.2021 vorgelegten Verträgen, einerseits dem Vertrag zwischen ***3*** GmbH und ***1*** und andererseits dem Montageauftrag der Beschwerdeführerin an ***1***, führte die belangte Behörde aus, dass diese Verträge Unterschiede enthielten. So werde von der Beschwerdeführerin grundsätzlich auf den Rahmenvertrag vom 19.3.2010 (und nicht auf den Rahmenvertrag vom 20.2.2012) verwiesen und werden von der Beschwerdeführerin Ansprechpersonen auf der Baustelle namhaft gemacht. Die Abrechnung erfolge nach Stunden, die aus den von einem Mitarbeiter der Beschwerdeführerin abgezeichneten Montageberichten hervorgingen, hingegen bei der ***3*** GmbH ein Festpreis vereinbart sei. Die Kosten für Montagematerial und Unterkunft von sieben Personen würde die Beschwerdeführerin tragen, eine derartige Vereinbarung sei beim Vertrag mit der ***3*** GmbH nicht vorhanden. Deckungs- und Haftrücklass seien identisch, die Gewährleistungsfrist sei bei der Beschwerdeführerin mit drei Jahren und sechs Monaten um ein halbes Jahr länger als beim Vertrag mit der ***3*** GmbH. Letztendlich sei der als Werkvertrag titulierte Vertrag mit der ***3*** GmbH beidseitig unterfertigt, was bei dem Montagevertrag der Beschwerdeführerin nicht der Fall sei.

Eingabe der Beschwerdeführerin vom 17.5.2022

Nach Vorhalt des Bundesfinanzgerichts gab die Beschwerdeführerin bekannt, dass es dem polnischen Unternehmen grundsätzlich und innerhalb der gesetzlichen Vorgaben freigestanden sei, die Anzahl der Arbeitnehmer und den jeweiligen Arbeitnehmer selbst zu bestimmen. Der Beschwerdeführerin sei das Recht auf Zurückweisung einzelner Arbeitskräfte nicht zugestanden. Die Arbeitnehmer seien stets unter Leitung und Aufsicht von Herrn ***2***, der die polnische Sprache spreche, gestanden. Die Mehrzahl der Arbeiter des polnischen Unternehmens hätte nicht Deutsch gesprochen; es sei schon aus diesem Grunde für die Beschwerdeführerin unmöglich gewesen, den Mitarbeitern des polnischen Unternehmens Anweisungen zu erteilen. Auch die Dienst- und Fachaufsicht über die Arbeitskräfte des polnischen Unternehmens hätte Herr ***2*** gehabt. Er sei insbesondere für die Arbeitseinteilung, die Kontrolle der Arbeitskräfte, für Krank- und Urlaubsmeldungen zuständig gewesen. Der von der Beschwerdeführerin für die Baustelle zuständige technische Vertriebsmitarbeiter habe lediglich mit Herrn ***2*** selbst die Einzelheiten des jeweiligen Auftrages besprochen. Die Qualifikation der Arbeitskräfte des polnischen Unternehmens habe Herr ***2*** bestimmt. Die Einschulung der Arbeiter des polnischen Unternehmens sei ausschließlich durch Herrn ***2*** erfolgt. Auf die Frage, ob die Aufsicht der Beschwerdeführerin über die von einem Werkbesteller üblicherweise vorgenommenen Kontrollmaßnahmen hinausgegangen seien, führte die Beschwerdeführerin aus, dass der Umfang der jeweiligen Baustelle und die durch das polnische Unternehmen vorzunehmenden Montagearbeiten vom technischen Vertriebsmitarbeiter der Beschwerdeführerin mit Herrn ***2*** vorbesprochen worden seien. Die laufenden Arbeiten seien stets von Herrn ***2*** selbst im Hinblick auf die Vorgaben von der

Beschwerdeführerin kontrolliert worden. Der technische Vertriebsmitarbeiter der Beschwerdeführerin sei bei größeren Baustellen fallweise vor Ort gewesen, um gemeinsam mit Herrn ***2*** den Arbeitsfortgang zu überprüfen. Bei Übergabe der Baustelle seien die gesamten Montagetätigkeiten auf ihre Mängelfreiheit überprüft worden bzw. seien Überprüfung entfallen, wenn der Kunde der Beschwerdeführerin das Montageprotokoll ohne Mängel bestätigt habe. Der Beschwerdeführerin sei es nicht bekannt gewesen, wie die Arbeitskräfte des polnischen Unternehmens angereist sind. Der Personentransport zu den einzelnen Baustellen sei nicht von der Beschwerdeführerin organisiert worden. Die Mitarbeiter des polnischen Unternehmens hätten das Werkzeug vom polnischen Unternehmen verwendet. Sie hätten entweder eigene Arbeitskleidung getragen oder Arbeitskleidung, die vom polnischen Unternehmen gestellt worden sei. Das zur Montage notwendige Arbeitsmaterial sei, sowie von allen anderen Subfirmen, grundsätzlich vom polnischen Unternehmen gestellt worden, da diese Positionen von der Beschwerdeführerin im Rahmen einer Beauftragung mitbeauftragt worden sind. Eine kostenlose Unterkunft sei den Arbeitskräften des polnischen Unternehmens von der Beschwerdeführerin nicht verschafft worden. Die Arbeiten des polnischen Unternehmens seien eindeutig abgrenzbar, denn sie beinhalten die Montage der Fenster und Türen auf den Baustellen. Die Arbeiter des polnischen Unternehmens seien in die Betriebsorganisation der Beschwerdeführerin nicht eingegliedert. Die Termine seien vom Auftraggeber der Beschwerdeführerin vorgegeben worden. Der Beschwerdeführerin sei vom polnischen Unternehmen eine Leistung einer definierten Qualität (beispielsweise Ö-Norm) geschuldet worden. Es habe entsprechende Abzüge und sonstige Konsequenzen gegeben, wenn diese Qualität durch ein Subunternehmen nicht erreicht worden sei. Das polnische Unternehmen sei in drei Fällen von der Beschwerdeführerin zur Haftung herangezogen worden. Bei größeren Bauvorhaben seien auch Deckungs- und Haftrücklässe zurückbehalten worden. Das wirtschaftliche Risiko für die Erfüllung der Montagearbeiten habe das polnische Unternehmen getragen. Aus dem Titel der Gewährleistung sei das polnische Unternehmen, außer in drei Fällen, nicht in Anspruch genommen worden. Für die langfristige Lieferantenbeziehung seien die vom polnischen Unternehmen erbrachten guten Leistungen ausschlaggebend gewesen. Die Abrechnung sei nach Pauschalsätzen erfolgt, die sich an der Anzahl der montierten Fenster bzw. Laufmeter berechnet habe. Es habe vereinzelt Aufträge gegeben, bei denen das polnische Unternehmen für die Beschwerdeführerin in Regie tätig geworden sei. Diese Aufträge seien zu dem vereinbarten Stundensatz abgerechnet worden (so wie bei allen anderen Sublieferanten). Es sei immer (außer bei den wenigen Regieaufträgen) vor Beginn des Auftrages, werksvertragstypisch ein fixes Entgelt für die jeweilige zu erbringende Leistung vereinbart worden. Die Bezahlung des polnischen Unternehmens durch die Beschwerdeführerin sei ausschließlich mittels Überweisung erfolgt. Das polnische Unternehmen hätte die übernommenen Aufträge auch an einen Sublieferanten weitergeben können. Das polnische Unternehmen habe für Diebstahl-, Sach- und Personenschäden seiner Dienstnehmer gehaftet. Fallweise sei es zu Abweichungen von der Regelung laut

Montagevertrag in Form von Einzelvereinbarungen zwischen dem polnischen Unternehmen und der Beschwerdeführerin gekommen. Dies sei beispielsweise der Fall gewesen, wenn für ein Bauvorhaben nur ein eingeschränktes Budget vorhanden gewesen sei, oder wenn es einen Grund für Mengenrabatt gegeben habe, etwa da eine Vielzahl von gleichen Fenstern und Türen bei einem einfach zugänglichen Bauvorhaben zu montieren gewesen sind. Auch das polnische Unternehmen habe in Einzelfällen fallweise statt eines Preisnachlasses der Beschwerdeführerin die Zurverfügungstellung von Montagematerial oder Einbauhilfen durch die Beschwerdeführerin verhandelt.

Eingabe der belangten Behörde vom 15.6.2022

In der Stellungnahme zum Schreiben der Beschwerdeführerin vom 17.5.2022 wies die belangte Behörde darauf hin, dass einige Punkte anders beantwortet worden seien, als die vorgelegten Unterlagen dies darlegen würden.

Zur Auswahl und Zurückweisung von Arbeitskräften verwies die belangte Behörde auf die Verpflichtungserklärung vom 10.2.2012, wonach der Dienstleistungserbringer eine Woche vor Beginn der Arbeiten die zum Einsatz kommenden Monteure schriftlich zu melden habe, keine anderen als die gemeldeten Monteure einzusetzen und Monteure, deren Einsatz von der Beschwerdeführerin nicht genehmigt werden, nicht auf den Baustellen einzusetzen habe. Daraus schloss die belangte Behörde, dass der Beschwerdeführerin das Recht auf Zurückweisung einzelnen Arbeitskräfte zustehe.

Zur Aufsicht über Arbeitskräfte zitierte die belangte Behörde § 4 des Montagevertrages vom 19.3.2010 bzw. § 2 des Montagevertrages vom 13.10.2014, wonach der Projektleiter und der Bauleiter der Beschwerdeführerin das Recht hätten, den genauen Montageablauf zu bestimmen und der Bauleiter dem polnischen Unternehmen namentlich zur Kenntnis gebracht werde.

Hinsichtlich der Qualifikation der Arbeitskräfte zitierte die belangte Behörde § 3 des Montagevertrages vom 19.3.2010 bzw. § 2 des Montagevertrages vom 13.10.2014 und führte aus, dass für eine Arbeitskraft die Qualifikation mit „deutschsprechender Tischler“ von der Beschwerdeführerin vorgegeben sei. Alle anderen Arbeitskräfte des polnischen Unternehmens würden eine gültige Aufenthalts- und Arbeitsbewilligung benötigen.

Zur Einschulung von Arbeitskräften führte die belangte Behörde aus, dass Herr ***2*** selbst bei der Beschwerdeführerin bis 2007 beschäftigt gewesen sei und daher die nötige Qualifikation bei der Beschwerdeführerin erworben haben dürfte.

Betreffend die Unterkunft der Arbeitskräfte wurde der Montagevertrag vom 13.11.2012 der Beschwerdeführerin angeführt, in welchem die Kostenübernahme für Montagematerial und Unterkunft (max. 7 Personen) durch die Beschwerdeführerin vereinbart worden sei.

Zur Abrechnung nach Pauschalsätzen oder Stunden brachte die belangte Behörde vor, dass die Abrechnungen nicht vereinzelt, sondern überwiegend nach Stunden erfolgt seien. Diese Form der Abrechnung könne immer nur im Nachhinein geschehen, eine werksvertrags-typische Pauschalabrechnung im Voraus liege in derartigen Fällen nicht vor.

Hinsichtlich einer Vertretungsmöglichkeit durch einen anderen Sublieferanten führte die belangte Behörde aus, dass eine solche im Prüfungszeitraum nicht stattgefunden habe. Haftungen für Diebstahl, Sach- oder Personenschäden seien nicht vorgelegt worden. Die belangte Behörde wies im Zusammenhang mit der Frage zu „Abweichungen zu Montagevertrag“ daraufhin, dass, wenn Abrechnungen für Rechnungen des polnischen Unternehmens vorgelegt worden seien, dies fast ausschließlich Stundenabrechnungen gewesen seien. Zur Frage der Übernahme von Montagematerialkosten zitierte die belangte Behörde eine Passage der Montage-Preisliste (*„Die Preise verstehen sich inkl. vertragen, versetzen, fachgerecht befestigen, ausschäumen der Maueranschlussfugen und inkl. Montagematerial, Schaum, Bänder, Schrauben sowie das Ausschäumen der Keile und Wegschneiden des Schaumes! Es wird darauf hingewiesen, dass nur von der Firma ***Bf1*** genehmigtes Montagematerials verwendet werden darf - schriftliche Freigabe Herr ***4***“*) und verwies auf das Bauvorhaben *****P2*****, bei welchem das Montagematerial von der Beschwerdeführerin beigestellt worden sei.

Eingabe der Beschwerdeführerin vom 20.7.2022

Replizierend auf das Schreiben der belangten Behörde vom 15.6.2022 führte die Beschwerdeführerin zur Auswahl und Zurückweisung von Arbeitskräften aus, dass einzelne Arbeitskräfte im vorliegenden Einzelfall, sowie allgemein von allen ausländischen Subunternehmen, der Beschwerdeführerin vorab gemeldet worden seien. Dies sei deshalb erfolgt, da die Beschwerdeführerin aufgrund der eigenen Haftung gegenüber ihrem Auftraggeber sicherstellen müsse, dass nur Arbeitskräfte von ausländischen Subunternehmen beschäftigt werden, die alle gesetzlichen Voraussetzungen erfüllen.

Zur Aufsicht über die Arbeitskräfte gab die Beschwerdeführerin an, dass es richtig sei, dass der Montageablauf den örtlichen Gegebenheiten und dabei insbesondere auf die Vor- und Nachgewerke abgestimmt werden müssen. Dies sei, nicht zuletzt mangels Sprachkenntnisse vieler Arbeitskräfte der ausländischen Subunternehmer, nur in Abstimmung mit dem zuständigen Projektleiter der Beschwerdeführerin möglich, der als Bindeglied zum Architekten und Bauherren anzusehen sei. Nur wenn sich einzelne Gewerke untereinander abstimmen, sei es möglich, eine Baustelle effizient durchzuführen. Richtig sei darüber hinaus die Feststellung, dass der für die Baustelle geltenden Sicherheits- und Gefahrenplan eine Woche vor Auftragserteilung dem polnischen Unternehmen bekannt gegeben worden sei und dass sich das polnische Unternehmen gegenüber der Beschwerdeführerin verpflichtet habe, diesen Sicherheits- und Gefahrenplan strikt einzuhalten. Anderenfalls könnte nach Meinung der Beschwerdeführerin eine Baustelle nicht effizient durchgeführt werden und würde das Sicherheits- und Gefahrenrisiko für alle auf der Baustelle tätigen Unternehmen enorm steigen. Im Übrigen hafte das polnische Unternehmen für alle Folgen und Schadenersatzforderungen, die dem Auftraggeber bei Nichteinhaltung des Sicherheits- und Gefahrenplan entstünden. Die Namhaftmachung der für ein Bauvorhaben zuständigen Bauleitung an das polnische Unternehmen bei Auftragserteilung diene ebenso der

effizienten Abwicklung einer Baustelle. Der Bauleiter werde jedoch nicht von der Beschwerdeführerin, sondern von dem jeweiligen Bauherrn bzw. Generalunternehmer bestimmt. Die Beschwerdeführerin leite die Daten des Bauleiters lediglich an seine Subunternehmer weiter, damit diese allfällige Fragen betreffend die Baustelle direkt mit dem Bauleiter abklären können. Richtig sei, dass der Projektleiter von der Beschwerdeführerin bestimmt werde, da dieser ein Mitarbeiter der Beschwerdeführerin und für die Koordination des jeweiligen Bauvorhabens zuständig sei. Der Projektleiter sei somit Ansprechperson für die Subunternehmer bei allfälligen Fragen, die das Gewerk der Beschwerdeführerin betreffen. Dieser Projektleiter sei allerdings nur gelegentlich auf der Baustelle und es obliege ihm nicht die ständige Beaufsichtigung der Baustelle.

Im Zusammenhang mit der Qualifikation der Arbeitskräfte verwies die Beschwerdeführerin auf § 2 des Montagevertrages, wonach als Monteure „nach Möglichkeit“ einheimische Tischler einzusetzen seien. Wenn dies nicht möglich sei, könnten auch nicht deutschsprachige Arbeitnehmer eingesetzt werden, nur bräuchten diese eben eine gültige Arbeit- und Aufenthaltsbewilligung. Richtig sei lediglich, dass laut Rahmenmontagevertrag der Montageleiter, der als verantwortlicher Ansprechpartner fungiere, deutschsprachig sein müsse. Diese Voraussetzung sei von der Beschwerdeführerin aus dem Grund in alle Rahmenverträge mit ihren Subunternehmen aufgenommen worden, weil es in der Vergangenheit immer wieder Probleme bei der Abwicklung von Bauprojekten gegeben habe, wenn die zuständige Ansprechperson eines Subunternehmens nicht über ausreichende Deutschkenntnisse verfüge.

Zum Thema Unterkunft der Arbeitskräfte brachte die Beschwerdeführerin vor, dass große Verträge einzeln verhandelt worden seien. Bei einzelnen Aufträgen und im Ausnahmefall sei Montagematerial oder eine Unterkunft gestellt worden, um den erhöhten Montageaufwand bei einem komplexen Bauvorhaben zu kompensieren. Die Kostenübernahme der Unterkunft für die Arbeiter vom polnischen Unternehmen sei nicht die Regel gewesen, sondern nur eine von wenigen Ausnahmen.

Die Feststellung, wonach nur nach Stunden abgerechnet worden sei, sei unrichtig. Die Beschwerdeführerin verwies auf den Auftrag der „***P3***“ und den Auftrag „***P4***“. Es sei vielmehr so gewesen, dass bei den Aufträgen im Vorhinein die Preise nach den zu montierenden Laufmetern oder Stück festgelegt worden seien. Die tatsächliche Abrechnung sei nach Auftragsende anhand der tatsächlichen montierten Laufmetern oder Stück erfolgt. Diese sei in der Baubranche die übliche Vorgehensweise und stelle keine Besonderheit dar. Insbesondere bei Montagearbeiten sei es üblich nach tatsächlichem Aufwand abzurechnen, da der tatsächliche Arbeitsaufwand im Vorhinein nur sehr schwer abgeschätzt werden könne. Trotzdem seien jedoch mit dem polnischen Unternehmen und anderen Subunternehmen fallweise auch Pauschalhonorare vereinbart worden.

Zu den Abweichungen vom Montagevertrag führte die Beschwerdeführerin aus, dass der Montagevertrag als Rahmenvertrag zu sehen sei, der bei kleineren Bauvorhaben Basis für die Abrechnung und bei größeren Bauvorhaben Basis für die individuelle Verhandlung der

Konditionen sei. Die Kostenübernahme von Montagematerial oder Unterkunft sei jedoch nur in Ausnahmefällen bei größeren Bauvorhaben vorgekommen. Grundsätzlich sei sowohl das Material als auch eine allenfalls erforderliche Unterkunft vom polnischen Unternehmen selbst bezahlt worden.

Eingabe der belangten Behörde vom 19.8.2022

Hinsichtlich der Auswahl und Zurückweisung von Arbeitskräften brachte die belangte Behörde vor, dass die Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 17.5.2022 angegeben habe, dass der Beschwerdeführer ein Recht auf Zurückweisung einzelner Arbeitskräfte nicht zustehe, in ihrer Stellungnahme vom 20.7.2022 jedoch den Hintergrund der vertraglichen Zurückweisungsmöglichkeit beleuchtet habe.

Bezüglich der Unterkunft von Arbeitskräften verwies die belangte Behörde auf die Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 17.5.2022, in der diese angegeben habe: *„Den Arbeitskräften von ***2*** wurde von ***Bf1*** keine kostenlose Unterkunft verschafft.“*

Hingegen führe sie in ihrer Stellungnahme vom 20.7.2022 aus: *„Bei einzelnen Aufträgen und im Ausnahmefall wurde Montagematerials oder eine Unterkunft gestellt.“*

Auch betreffend die Abrechnung (Pauschalsätze, Stunden, vorweg vereinbartes Entgelt) wies die belangte Behörde auf die Stellungnahmen der Beschwerdeführerin vom 17.5.2022 und 20.7.2022 hin, welche sich inhaltlich nicht decken würden.

Mündliche Verhandlungen am 21.3. sowie am 8.4.2024

Aufgrund von Beweisanzüge der Beschwerdeführerin wurden in den mündlichen Verhandlungen zwei Zeugeneinvernahmen durchgeführt. Am 21.3.2024 wurde ein Montageleiter der Beschwerdeführer einvernommen und am 8.4.2024 wurde der Gesellschafter des polnischen Unternehmens einvernommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin produziert Holzfenster- und Holzalufensterelemente. Der Verkauf der Fenster erfolgt meist inklusive Montage, wofür sie laufend Subunternehmer einsetzt.

Eines dieser Subunternehmen ist das polnische Unternehmen ***5***. ***g1***, ***g2***, welches in Polen Fenster, Terrassen, Glastüren und Duschkabinen verkauft und vertreibt und auf Kundenwunsch auch liefert und montiert sowie im Prüfungszeitraum in Österreich regelmäßig Montagearbeiten für die Beschwerdeführerin durchführte und abrechnete. Bei dem polnischen Subunternehmen handelt es sich um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach polnischen Recht, deren Gesellschafter (***g1*** und ***g2***) im

streitgegenständlichen Zeitraum keinen Wohnsitz in Österreich hatten. ***g2*** war, bevor er das polnische Unternehmen gründete, in der Zeit zwischen 1991 und 2005 als Montage- und Servicemitarbeiter bzw. Montageleiter bei der Beschwerdeführerin tätig.

Das polnische Unternehmen war in den streitgegenständlichen Jahren einerseits als Subunternehmer für die Beschwerdeführerin in Österreich tätig, andererseits führte es auch eigenständig Arbeiten in Polen durch. Neben ***g2***, der selbst als Monteur in seinem Unternehmen mitarbeitete, waren im Schnitt weitere fünf Mitarbeiter, zum Teil Monteure und zum Teil angelernte Arbeiter, im polnischen Unternehmen auf den Baustellen beschäftigt. ***g2*** war für die Auswahl der Mitarbeiter verantwortlich und zuständig. ***g2*** war für die Arbeitseinteilung der Mitarbeiter des polnischen Unternehmens auf der Baustelle zuständig und hatte die Dienst- und Fachaufsicht über.

Während ihrer Tätigkeit in Österreich schliefen die Mitarbeiter des polnischen Unternehmens in Pensionen oder Hotels, die ***g2*** über eine elektronische Buchungsplattform bereits in Polen ausgesucht und gebucht hat. Im Normalfall trug das polnische Unternehmen die Unterkunftskosten seiner Mitarbeiter. In Ausnahmefällen wurden die Unterkunftskosten von der Beschwerdeführerin übernommen, insbesondere wenn es sich um Baustellen handelte, die eines weiteren Anfahrtsweges bedurften. Die Übernahme der Hotelkosten durch die Beschwerdeführerin war Verhandlungssache und musste explizit in den jeweiligen Vertrag aufgenommen werden.

Um die Fahrten von Polen nach Österreich und zurück, aber auch um die Fahrten von den österreichischen Schlafstätten zu den Baustellen zu bestreiten, besaß das polnische Unternehmen zwei Montageautos.

Vertragliche Grundlage der Tätigkeit des polnischen Unternehmens für die Beschwerdeführerin war der am 19.3.2010 geschlossene Montagevertrag.

In § 1 dieser Vereinbarung wird auf die Gewerbeberechtigung des polnischen Unternehmens für das reglementierte Gewerbe Tischler (Handwerk) lt. Gewerberegisterauszug der BH ***6*** vom 15.3.2010 hingewiesen. Es ist in § 1 dieser Vereinbarung normiert, dass die Beschwerdeführerin auf Grundlage dieses Montagevertrages das polnische Unternehmen laufend mit der Durchführung von Montagearbeiten auf diversen Baustellen der Beschwerdeführerin beauftragt. Für jede zu beauftragende Baustelle werden laut dieser Vereinbarung die zu erbringenden Leistungen und die dafür zur Verrechnung gelangenden Preise aufgrund der bestehenden Preisliste festgelegt und ein gesonderter Montageauftrag erteilt. In den Preisen sind alle Nebenkosten (Reisespesen, Nächtigungen, Überstunden, Auslösen und Trennungsgeld, etc.) enthalten.

In § 2 dieser Vereinbarung wird festgehalten, welche Leistungen die Montage beinhaltet, nämlich 1) das Abladen und Vertragen aller zu montierenden/einzubauenden Elemente und

Teile auf der Baustelle, soweit nicht im Einzelfall (im Montageauftrag) eine gesonderte Vereinbarung getroffen wird; 2) die gesamte Montage/Einbau laut Leistungsverzeichnis einschließlich aller erforderlichen Anpassungs- und Versiegelungsarbeiten; 3) die Räumung der Baustelle von Abfall und die ordnungsgemäße Übergabe bzw. Abnahme der erbrachten Leistung. Es wird ausgeführt, dass die für die Durchführung der Montage notwendigen Pläne dem polnischen Unternehmen spätestens drei Werktage vor dem geplanten Montagebeginn gemeinsam mit dem Montageauftrag zur Verfügung zu stellen sind. Die Montage muss genau nach den aufliegenden Plänen und Detailplänen fachgerecht und den erforderlichen Ö- und DIN- Normen entsprechend durchgeführt werden.

§ 3 der Vereinbarung führt aus, dass als Monteure nur Arbeitnehmer mit gültiger Aufenthalts- und Arbeitsbewilligung beschäftigt werden dürfen. Das polnische Unternehmen haftet nach dieser Bestimmung für alle Folgen, falls Monteure ohne gültige Arbeitsbewilligung auf der Baustelle betreten werden. Als Montageleiter und verantwortlicher Ansprechpartner auf der Baustelle ist jedenfalls ein Deutsch sprechender Tischler namhaft zu machen.

Nach § 4 dieser Vereinbarung muss der genaue Montageablauf den örtlichen Gegebenheiten angepasst und mit dem zuständigen Projektleiter der Beschwerdeführerin abgestimmt und fixiert werden. Der für die betreffende Baustelle geltenden Sicherheit- und Gefahrenplan wird dem polnischen Unternehmen eine Woche vor Auftragserteilung bekannt gemacht und verpflichtet es sich, alle darin enthaltenen Vorschriften strikt einzuhalten. Es haftet für alle Folgen und Schadenersatzforderungen, die aus der Nichteinhaltung des SiGe-Planes der Beschwerdeführerin entstehen. Spätestens bei Auftragserteilung wird dem polnischen Unternehmen auch der für das jeweilige Bauvorhaben zuständige Bauleiter namentlich zur Kenntnis gebracht.

Aus § 6 dieser Vereinbarung ist ersichtlich, dass die Fertigstellung des Bauvorhabens (bzw. der einzelnen Bauabschnitte) entsprechend dem jeweiligen Terminplan vorgegeben bzw. fixiert ist. Sollte der Terminplan aus Gründen, die das polnische Unternehmen zu verantworten hat, nicht eingehalten werden, wird es mit sämtlichen Kosten belastet, die die Beschwerdeführerin wegen der Terminüberschreitung treffen. Weiters trifft das polnische Unternehmen die Mitteilungs- und Informationspflicht über alle auf der Baustelle vorkommenden Ereignisse, insbesondere über Verzögerungen in der Abwicklung des Bauvorhabens. Verletzt das polnische Unternehmen diese Mitteilungspflicht gegenüber der Beschwerdeführerin, haftet das polnische Unternehmen für alle Forderungen, die die Beschwerdeführerin aus dem Titel Terminüberschreitung zu erfüllen hat.

Laut § 7 dieser Vereinbarung wird eine förmliche Abnahme aller Leistungen des polnischen Unternehmens vereinbart, wobei der Projektleiter der Beschwerdeführerin dafür zu sorgen hat, dass entweder ein befugter Vertreter des Bauherrn oder er selbst für die Abnahme zur Verfügung steht. Die Rechnungslegung kann erst nach der Abnahme erfolgen; Teilrechnungen müssen ausdrücklich vor Montagebeginn vereinbart werden.

In § 8 dieser Vereinbarung wird festgehalten, dass die Gewährleistungsfrist für die vom polnischen Unternehmer erbrachten Leistungen drei Jahre beträgt und mit der förmlichen

Abnahme gemäß § 7 beginnt. Deckung- und Haftrücklass werden für jeden Auftrag gesondert vereinbart und im Montageauftrag niedergeschrieben.

Gemäß § 9 der Vereinbarung geht die Verwahrungspflicht mit der Anlieferung der Elemente und Teile auf die Baustelle auf das polnische Unternehmen über. Ab diesem Zeitpunkt haftet der Auftragnehmer für die ordnungsgemäße Verwahrung auf der Baustelle, wobei das polnische Unternehmen dafür zu sorgen hat, dass Elemente mit einem Gewicht bis zu 50 kg in einem versperrbaren Raum aufbewahrt werden, sofern sie nicht am Tage der Anlieferung montiert werden. Im Falle des Diebstahls oder der nachweislich mutwilligen Beschädigung von Elementen und Teilen ist das polnische Unternehmen verpflichtet, unverzüglich Anzeige bei den zuständigen Sicherheitsbehörden zu erstatten.

Nach § 10 dieser Vereinbarung werden auf alle Rechnungen 3 % Skonto innerhalb von 20 Tagen ab Rechnungseingang bei der Beschwerdeführerin oder 45 Tage netto vereinbart.

Die im Rahmenvertrag erwähnte Montage Preisliste datiert vom 1.12.2009. Die Liste weist die Preise pro Laufmeter bzw. pro Stück für die Montage, Demontage bzw. die Lieferung verschiedenster Elemente aus. Ebenso ist der Preis für Regiestunden für Montagen sowie für An- und Abfahrtszeit aufgelistet und ausgeführt, dass Montagen unter einem Wert von € 500,-- bzw. € 700,-- nach Aufwand verrechnet werden. In der Montage Preisliste ist festgehalten, dass die Preise sich inkl. vertragen, versetzen, fachgerecht befestigen, ausschäumen der Maueranschlussfugen und inkl. Montagematerial, Schaum, Bänder, Schrauben sowie das Ausschäumen der Keile und Wegschneidens des Schaumes verstehen, dass die Montageberichte sofort nach erfolgter Montageleistung am darauffolgenden Tag unterschrieben zu übergeben und am Montagebericht der Gesamtstundenaufwand aller Monteure anzuführen ist.

Am 10.2.2012 bestätigte das polnische Unternehmen in einer Verpflichtungserklärung rechtsverbindlich und unwiderruflich, dass es alle gesetzlichen Bestimmungen des Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetzes und des Ausländerbeschäftigungsgesetzes in der jeweils gültigen Fassung einhalten wird. Das polnische Unternehmen verpflichtete sich, eine Woche vor Beginn der Arbeiten für die Beschwerdeführerin alle zum Einsatz kommenden Monteure schriftlich bekanntzugeben sowie eine Kopie des Reisepasses und ein Leumundszeugnis vorzulegen, dass nicht älter als drei Monate sein darf, keine anderen als die gemeldeten Monteure einzusetzen, ihren Arbeitnehmern den zustehenden Grundlohn zu bezahlen, alle Arbeitnehmerschutzbestimmungen einzuhalten und den Kontrollorganen (der Gebietskrankenkasse oder Finanzpolizei) jederzeit Einsicht in die erforderlichen Unterlagen zu gewähren und Monteure, deren Einsatz von der Beschwerdeführerin nicht genehmigt wird, nicht auf den Baustellen einzusetzen.

Am 20.2.2012 schlossen die Beschwerdeführerin und das polnische Unternehmen erneut eine als „Montagevertrag“ bezeichnete Vereinbarung. Diese ist mit der am 19.3.2010 fast identisch. Lediglich die Verpflichtungserklärung vom 10.2.2012 ist nunmehr integrierender Bestandteil des Vertrages. § 3 der Vereinbarung vom 20.2.2012 ist dahingehend formuliert, dass als

Monteure nach Möglichkeit einheimische Tischler einzusetzen sind. Ausländische Arbeitnehmer dürfen nur mit gültiger Aufenthalts- und Arbeitsbewilligung beschäftigt werden. Als Montageleiter und verantwortlicher Ansprechpartner auf der Baustelle ist jedenfalls ein Deutsch sprechender Tischler namhaft zu machen. § 7 dieser Vereinbarung führt ergänzend aus, dass Regiearbeiten der vorherigen schriftlichen Anordnung bedürfen und die Regienachweise dem örtlichen Bauleiter der Beschwerdeführerin vorzulegen sind. Leistungen, für die keine bestätigten Regienachweise vorliegen, werden nicht vergütet. Für den Nachweis der Schriftlichkeit genügt auch ein E-Mail.

Ein Geschäftsfall der Beschwerdeführerin, bei dem das polnische Unternehmen als Subunternehmen tätig wurde, lief in der Regel wie folgt ab:

Die Einholung der Aufträge, die Planung, die Produktion und die Abrechnung an den Kunden erfolgte durch die Beschwerdeführerin.

Für größere Aufträge wurden mit dem polnischen Unternehmen weitere schriftliche Montageaufträge abgeschlossen. Dies betraf im streitgegenständlichen Zeitraum bis Ende Mai 2014 folgende Bauaufträge: BVH ***P5***, das BVH ***P6***, das BVH ***P7***, das BVH ***P8*** sowie das BVH ***P9***. Mit diesen Montageaufträgen wurde das polnische Unternehmen beauftragt, eine ziffernmäßig im jeweiligen Montageauftrag angeführte Anzahl an Fenstern bzw. Fensterelementen oder an Türelementen bzw. eine ziffernmäßig im jeweiligen Montageauftrag angeführte Anzahl an Feldern mit Oberlichten nach den übergebenen Fertigungslisten, Einbaudetails und Grundrissen bis zu in den Aufträgen angeführten Fertigstellungsterminen zu montieren. Bei all diesen Bauvorhaben trug die Beschwerdeführerin die Kosten für das Montagematerial und die Unterkunft der Mitarbeiter des polnischen Unternehmens (max. 6 Personen, beim BVH ***P9*** max. 9 Personen). Die Abrechnung der Montagearbeiten erfolgte bei diesen Bauvorhaben nach tatsächlichem Aufwand, wobei ein Regiestundensatz i.H.v. € 24,-- bzw. € 25,-- als Auftragssumme genannt ist. Die Fertigstellungstermine dieser Bauvorhaben waren allesamt pönalisiert. Deckungsrücklässe waren in drei dieser Schreiben ausgewiesen, Haftrücklässe und Gewährleistungsfristen zwischen 3 und 5 Jahren waren in all diesen Schreiben ausgewiesen.

Für die übrigen mit dem polnischen Unternehmen im streitgegenständlichen Zeitraum abgewickelten Aufträge wurden dem polnischen Montageunternehmen die Eckdaten der Bauvorhaben im Vorhinein geschickt, aus denen sich Anzahl, Form etc. der zu montierenden Elemente sowie auch die einzuhaltenden Termine ergaben. Bei Annahme des Auftrages durch das polnische Montageunternehmen wurde in weiterer Folge die Montageanleitung übermittelt. Die Übermittlung der Montageanleitung erfolgte im Voraus, meist per Mail.

Die Durchführung des vereinbarten Leistungsinhaltes erfolgte eigenverantwortlich durch das polnische Unternehmen.

Nach Durchführung der Montagearbeiten durch das polnische Unternehmen wurde durch das polnische Unternehmen jeweils ein Montagebericht ausgefüllt, welcher an die Beschwerdeführerin übermittelt wurde. Die Abnahme der durch das polnische Unternehmen erbrachten Arbeiten erfolgte gegenüber dem polnischen Unternehmen entweder durch den Bauherrn selbst, wobei es zu keiner zusätzlichen Abnahme durch die Beschwerdeführerin kam, oder durch Mitarbeiter der Beschwerdeführerin.

Die Abrechnung der vom polnischen Unternehmen ausgeführten Bauaufträge erfolgte entweder nach geleisteten Stunden, nach Laufmetern bzw. Stück der eingebauten Fenster, Türen, Jalousien, etc. oder nach einem Pauschalentgelt. Die Bezahlung durch die Beschwerdeführerin erfolgte durch Überweisung auf ein polnisches Konto.

Bei einzelnen Rechnungen des polnischen Unternehmens kam es vorerst aufgrund der vereinbarten Deckungs- und Haftrücklässe zur nicht vollständigen Begleichung der ausgewiesenen Rechnungssumme. Die Beschwerdeführerin bezahlte zwei Rechnungen des polnischen Unternehmens nicht vollständig, da es bei der Montage zu einem Glasbruch durch die Mitarbeiter des polnischen Unternehmens kam. Die Beschwerdeführerin zog in diesen zwei Fällen € 560,39 (Rechnung vom 6.9.2012, Nr. FA/66/09/2012) bzw. € 900,-- (Rechnung vom 7.5.2013, Nr. FA/46/05/2013) von der Rechnungssumme ab.

Mit Belastungsnote 62265 vom 31.3.2013 wurden dem polnischen Unternehmen aufgrund der Beschädigung der Frontscheibe eines Teleskopstaplers auf der Baustelle zum BVH ***P5*** ein Betrag iHv. € 1.253,68 von der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt. Mit Belastungsnote 62169 vom 17.10.2013 wurden dem polnischen Unternehmen von der Beschwerdeführerin € 460,-- in Rechnung gestellt, da ein Kunde aufgrund von Unannehmlichkeiten bei der Lieferung und Montage die von der Beschwerdeführerin verrechnete Leistung iHv. € 919,10 nicht bezahlte. Mit Belastungsnote 62282 vom 31.3.2014 wurden dem polnischen Unternehmen von der Beschwerdeführerin ihr entstandene Kosten iHv. € 275,08 für Reinigungs- und Reparaturarbeiten an einem Container auf der Baustelle zum BVH ***P5*** weiterverrechnet.

Das polnische Unternehmen arbeitete im Normalfall mit eigenem Montagematerial. In Ausnahmefällen wurde von der Beschwerdeführerin Montagematerial zur Verfügung gestellt. Die Kleidung der Mitarbeiter des polnischen Unternehmens wurde von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt. Einmal im Jahr fand bei der Beschwerdeführerin eine Schulung statt, an der auch die Mitarbeiter des polnischen Unternehmens teilnahmen.

Bis 28.5.2014 lagen im streitgegenständlichen Zeitraum keine Dienstverhältnisse der Mitarbeiter des polnischen Unternehmens mit der Beschwerdeführerin vor.

Mit 28.5.2014 wurden vier Monteure (bis 10.10.2014) und der Gesellschafter des polnischen Unternehmens (bis 29.8.2014) bei der Beschwerdeführerin angestellt und die Kosten hierfür an

das polnische Unternehmen weiterverrechnet.

Am 13.10.2014 schloss die Beschwerdeführerin einen Montagevertrag mit ***g2*** ab, der nunmehr als Einzelunternehmer mit Adresse in Österreich tätig war.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt beruht, soweit er sich nicht aus den vorgelegten Unterlagen ableiten lässt, im Wesentlichen auf der Einvernahme des ***g2***, dem Gesellschafter des polnischen Unternehmens. Die Befragung erfolgte sehr umfang- und detailreich. Die Aussagen des Gesellschafters des polnischen Unternehmens erschienen für das Bundesfinanzgericht als glaubwürdig, zumal er sich zum Zeitpunkt seiner Einvernahme vor dem Bundesfinanzgericht bereits in Pension befunden hat und ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis zur Beschwerdeführerin somit nicht mehr gegeben war. Der Gesellschafter konnte seiner Aussage seine eigenen Wahrnehmungen zugrunde legen.

Die Aussagen des Montageleiters ***Z1*** bei seiner Einvernahme vor dem Bundesfinanzgericht erachtet das Bundesfinanzgericht als weniger relevant, da er erst seit Juni 2013 bei der Beschwerdeführerin beschäftigt war. Somit verblieb für den Zeugen ein knappes Jahr ab seiner erstmaligen Anstellung bei der Beschwerdeführerin, um den relevanten streitgegenständlichen Sachverhalt, nämlich den Zeitraum, in dem die polnischen Mitarbeiter noch beim polnischen Unternehmen (bis April/Mai 2014) und weder als Angestellte der Beschwerdeführerin noch als Mitarbeiter der österreichischen Betriebsstätte des polnischen Unternehmens beschäftigt waren, wahrzunehmen.

Auch wenn der Zeuge im Rahmen seiner Einvernahme ausdrücklich auf den streitgegenständlichen Zeitraum aufmerksam gemacht wurde, ergaben sich für das Gericht Zweifel, ob der Zeuge bei seinen Aussagen auf diesen Zeitraum Bezug nimmt. Im streitgegenständlichen Zeitraum übte er lediglich die Funktion des Servicetechnikers aus. Diese Funktion hatte er bis 2017 inne und er übernahm erst danach die Funktion des Montageleiters. Aus seiner Antwort auf die Frage betreffend Terminkoordination mit dem polnischen Unternehmen vor Terminvergabe an den Kunden ist eindeutig erkennbar, dass seiner Antwort der Zeitraum zugrunde liegt, in dem der Zeuge bereits selbst als Montageleiter tätig ist. Dies kann frühestens das Jahr 2017 betreffen und ist sohin weit außerhalb der streitgegenständlichen Jahre. Zum Zeugen ***Z1*** ist daher festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht den Eindruck gewann, dass er bei seiner Einvernahme bemüht war, sämtliche Fragen auch ohne eigene Wahrnehmung hierzu zu beantworten und dass er aufgrund seiner späteren Tätigkeit als Montageleiter Rückschlüsse auf den Streitzeitraum zog. Dieser Eindruck des Bundesfinanzgerichtes, dass der Zeuge sehr darauf bedacht war, jede Frage zu beantworten, verstärkte sich auch dadurch, dass er auf Nachfrage einräumen musste, dass er kein Polnisch spricht und nicht verstehen kann, was die

polnischen Arbeiter untereinander sprechen, obwohl er zuvor angab, dass Herr ***2*** seine Mitarbeiter instruiere.

Die Tätigkeiten der Beschwerdeführerin und des polnischen Unternehmens im Allgemeinen und die Tätigkeit des Gesellschafters des polnischen Unternehmens vor Unternehmensgründung in Polen sind unstrittig und ergeben sich sowohl aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin als auch aus dem Vorbringen der belangten Behörde. Für das Bundesfinanzgericht ergaben sich keine Zweifel an diesen Vorbringen und stellte es diesen Sachverhalt als erwiesen fest.

Dass die Gesellschafter des polnischen Unternehmens keinen Wohnsitz in Österreich hatten, gründet sich auf der Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in das Zentrale Melderegister.

Aus dem Werkvertrag vom 9.4.2023 mit ***3*** GmbH ergibt sich, dass das polnische Unternehmen im streitgegenständlichen Zeitraum auch eigenständige Arbeiten in Polen durchgeführt hat. Diese Tatsache bestätigte auch der Gesellschafter des polnischen Unternehmens in seiner Zeugeneinvernahme vor dem Bundesfinanzgericht.

Die Anzahl der weiteren Mitarbeiter, die für das polnische Unternehmen auf den Baustellen der Beschwerdeführerin tätig waren, sind aus den vorgelegten Montageberichten ersichtlich und decken sich mit den Ergebnissen der Zeugeneinvernahme des Gesellschafters des polnischen Unternehmens.

Die belangte Behörde und die Beschwerdeführerin waren dahingehend unterschiedlicher Auffassung, wer für die Auswahl der Mitarbeiter des polnischen Unternehmens und deren Arbeitseinteilung verantwortlich und zuständig war und wem die Dienst- und Fachaufsicht zukam. Die belangte Behörde meinte, dass der Beschwerdeführerin aus der Verpflichtungserklärung ein Zurückweisungsrecht betreffend einzelne Arbeiter zustehe. Aufgrund dieses Zurückweisungsrechtes und aus der Abstimmungspflicht im Montagevertrag hinsichtlich des genauen Montageablaufs mit dem zuständigen Projektleiter lasse sich nach Vorbringen der belangten Behörde ableiten, dass diese Aufgaben der Beschwerdeführerin zukämen. Die Beschwerdeführerin hielt dem entgegen, dass eine Vorabmeldung der auf den Baustellen Beschäftigten nur den gesetzlichen Vorgaben im Zusammenhang mit Ausländerbeschäftigung geschuldet sei.

Das Bundesfinanzgericht teilt die Schlussfolgerung der belangten Behörde nicht, zumal auch die Aussagen des Gesellschafters des polnischen Unternehmens in ihrer Gesamtheit diese nicht stützte. Dieser gab für das Bundesfinanzgericht überzeugend an, dass die Beschwerdeführerin lediglich Interesse an der Erledigung der Arbeiten durch das polnische Unternehmen hatte, und schilderte detailliert, wie seine persönliche Kontrolltätigkeit der geleisteten Arbeiten seiner Mitarbeiter bei Tagesschluss auf der Baustelle aussah.

Dem Bundesfinanzgericht erscheint die Erklärung hinsichtlich der Bekanntgabe der Mitarbeiter im Vorhinein aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen im Zusammenhang mit Ausländerbeschäftigung schlüssig und nachvollziehbar.

Für das Bundesfinanzgericht ist es auch glaubhaft, dass sich die Abstimmungspflicht des polnischen Unternehmens mit dem Projektleiter im Zusammenhang mit dem genauen Montageablauf aus dem allgemeinen Ablauf einer (Groß-)Baustelle ergibt, auf der auf die Vor- und Nachgewerke Rücksicht genommen werden muss. Die zeitliche Unabhängigkeit ist durch die Abfolge von Gewerken auf (Groß-)Baustellen für jeden dort tätigen Unternehmer eingeschränkt und lässt sich daraus ein Werkvertrag nicht ausschließen.

Die Feststellungen betreffend die Unterkunft und die Fahrten der polnischen Arbeiter basieren auf der glaubhaften Aussage des Gesellschafters des polnischen Unternehmens. Er schilderte klar und widerspruchsfrei, wie die Unterkunftssuche vor sich ging. Seine Aussagen deckten sich auch mit den vorgelegten Einzelverträgen, deren Ausführungsorte zum größten Teil außerhalb von Wien lagen.

Sowohl der Abschluss als auch der Inhalt der am 19.3.2010 abgeschlossenen Montagevereinbarung, der am 20.2.2010 abgeschlossenen Montagevereinbarung und der am 10.2.2012 abgeschlossenen Verpflichtungserklärung sind unstrittig und stimmen mit den vorgelegten Aktenteilen überein. Gleiches gilt für die Montagepreisliste, welche vom 1.12.2009 datiert.

Die Feststellungen des Geschäftsablaufs bezogen auf die Einholung der Aufträge, die Planung, die Produktion und die Abrechnung an den Kunden ergeben sich aus den Vorbringen der Parteien und werden auch vom Bundesfinanzgericht als erwiesen angesehen.

Der Abschluss von den im festgestellten Sachverhalt angeführten Montageaufträgen sowie deren Inhalt basiert auf den von der Beschwerdeführerin im Zuge des Verfahrens bei der belangten Behörde vorgelegten schriftlichen Verträgen. Im Laufe des Verfahrens kamen an der Richtigkeit dieser Verträge keine Zweifel auf, sodass das Bundesfinanzgericht diese als erwiesen annehmen konnte.

Der Ablauf der übrigen Aufträge ergibt sich einerseits aus den Feststellungen der belangten Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung („Aufgrund der Bestellung wird ***2*** die Montageleitung übermittelt, aus der sich Anzahl, Form, etc. der zu montierenden Elemente sowie auch die einzelnen Termine ergeben“) und andererseits aus der damit übereinstimmenden Aussage des Gesellschafters des polnischen Unternehmens („Bei kleineren Aufträgen, wie zB. Tagesbaustellen, habe ich die notwendigen Pläne und sonstigen Unterlagen auch schon im Vorhinein, meistens per Mail, erhalten.“) sowie des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin in der Verhandlung am 8.4.2024 („Für kleiner Aufträge werden die Eckdaten des Bauvorhabens an den Lieferanten geschickt und hat dieser dann bei Annahme die Leistungen laut Rahmenvertrag inkl. Montagepreisliste abzurechnen.“).

Aufgrund der Aussage des ehemaligen Geschäftsführers der Beschwerdeführerin bereits im Zuge der Außenprüfung, wonach Leistungsinhalt die eigenverantwortliche Montage war, und aufgrund der glaubhaften Aussage des Gesellschafters des polnischen Unternehmers, wonach er die Tätigkeiten an seine Mitarbeiter verteilt hat, nur er mit seinen Mitarbeitern gesprochen hat und er im Falle einer Krankheit seiner Mitarbeiter informiert wurde, schließt das Bundesfinanzgericht, dass das polnische Unternehmen die Leitungs- und Aufsichtsbefugnis hinsichtlich seiner Mitarbeiter zugekommen ist.

Die Feststellungen hinsichtlich des Abnahmeprozederes ergeben sich für das Bundesfinanzgericht aus den vorgelegten Montageberichten, die z.T. von den Bauherren unterschrieben sind, welche jedoch mit ihrer Unterschrift nicht nur den Arbeitsumfang bestätigen, wie es die belangte Behörde vorbringt, sondern auch die Ordnungsmäßigkeit oder Mangelhaftigkeit der erbrachten Arbeiten festhalten. Zu diesem Schluss kommt das Bundesfinanzgericht aufgrund der Anmerkungen auf den Montageberichten, wonach „der Kunde mit seiner Unterschrift bestätigt, dass ***Bf1*** auftragsgemäß geliefert/montiert und das Werk in einwandfreien Zustand übergeben hat“, sowie aufgrund der im Montagebericht vorgesehenen Zeilen, in welche noch ausstehende Arbeiten einzutragen sind und auch eingetragen wurden.

Die Feststellungen bezüglich Abrechnung und Bezahlung der erbrachten Arbeiten basieren einerseits auf den vorgelegten an die Beschwerdeführerin gestellten Rechnungen des polnischen Unternehmens in Zusammenschau mit den zum Teil an das Bundesfinanzgericht vorgelegten Montageberichten, aus denen einerseits die Abrechnungen nach Stunden, jedoch auch Abrechnungen aufgrund eines Pauschalentgeltes hervorgehen (Bauvorhaben ***P3*** Seckau). Diese Feststellung wird auch durch die glaubhafte Aussage des Gesellschafters des polnischen Unternehmens untermauert. Der Gesellschafter des polnischen Unternehmens gab in seiner Aussage allerdings auch an, dass die Abrechnung nach Pauschalentgelt die Ausnahme ist. Dies wiederum entspricht dem Vorbringen der belangten Behörde, die die Abrechnung nach Stunden als die überwiegende Abrechnungsmethode darstellt. Stimmig hierzu sind auch die Ausführungen des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin in der Verhandlung am 8.4.2024, wonach die externen Monteure insb. Aufträge kleineren Umfangs nicht zu Fixpreisen abwickeln wollten.

Die Feststellungen zur Einbehaltung von Deckungs- und Haftrücklässen sowie zur nicht vollständigen Rechnungsbegleichung durch die Beschwerdeführerin gehen aus den vorgelegten Rechnungen hervor, die das polnische Unternehmen an die Beschwerdeführerin gelegt hat und auf denen die Abzüge betragsmäßig samt Erklärung handschriftlich vermerkt sind. Die Rechnungslegung der Beschwerdeführerin an das polnische Unternehmen aufgrund von vom polnischen Unternehmen verursachten Kosten der Beschwerdeführerin ergibt sich aus den vorgelegten Belastungsnoten.

Aufgrund der glaubhaften Aussage des Gesellschafters des polnischen Unternehmens konnten die Feststellungen hinsichtlich des Montagematerials getroffen werden. Diese Aussage spiegelt auch den Inhalt der vorgelegten Akten dazu, insbesondere der Montageaufträge, wider. Bei den Feststellungen betreffend die Kleidung der Mitarbeiter des polnischen Unternehmens und der Teilnahme dem Mitarbeiter des polnischen Unternehmens an den Schulungen der Beschwerdeführerin folgt das Bundesfinanzgericht ebenso der Aussage des Gesellschafters des polnischen Unternehmens.

Unstrittig sind die Feststellungen betreffend die Arbeitsverhältnisse vor und ab 28.5.2014 und ergaben sich auch für das Bundesfinanzgericht keinerlei Anhaltspunkte, die zu einem anderen Ergebnis geführt hätten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§23), wenn eine inländische Betriebsstätte unterhalten wird, im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist oder im Inland unbeweglichen Vermögens vorliegt (§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988). 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 (§ 98 Abs. 1 Z 3 TS 5 EStG 1988).

Die Steuer wird in diesem Fall nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer). Der Abzugsteuer unterliegt nach § 99 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen). Die Abzugsteuer beträgt bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften nach § 100 Abs. 1 EStG 1988 20%. Gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 ist der Empfänger der Einkünfte der Schuldner der Abzugsteuer. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99 EStG 1988.

Zur Abgrenzung, ob ein Werkvertrag oder eine Gestellung von Arbeitskräften im Sinne des § 98 EStG 1988 vorliegt, ist aus steuerlicher Sicht nicht die äußere Form des Sachverhaltes ausschlaggebend, sondern ist im Sinne des § 21 Bundesabgabenordnung der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vertragsbeziehung zu erforschen. Dabei sind alle Umstände maßgeblich, die die Vertragsbeziehung zwischen den beteiligten Unternehmen charakterisieren (VwGH 27.9.2000, 96/14/0126; VwGH 23.1.2013, 2009/15/0174). Damit sind für die Beurteilung der jeweiligen Leistungsbeziehungen nicht die vertraglichen Abmachungen maßgeblich, sondern das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeiten (BFG 20.04.2020, RV/7102907/2016).

Laut ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine Gestellung von Arbeitskräften vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird. Der Gesteller haftet nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung (VwGH 23.1.2013, 2009/15/0174; 17.8.2020, Ra 2020/13/0056). Beim Gestellungsvertrag handelt es sich um einen Vertrag eigener Art (VwGH 23.1.2013, 2009/15/0174). Im Unterschied zum Werkvertrag liegt das Gefahrenrisiko ausschließlich beim Gestellungsnehmer (VwGH 27.9.2000, 96/14/0126).

In seinem Erkenntnis vom 22.8.2017, Ra 2017/11/0068 spricht der VwGH aus, dass bei der Abgrenzung von Arbeitskräfteüberlassung und Werkvertrag bei der Entsendung aus dem EU-Raum die Kriterien des § 4 Abs. 2 AÜG von europarechtlichen Vorgaben überlagert werden. Für die Beurteilung, ob eine Arbeitskräfteüberlassung im Sinn des § 99 Abs. 1 Z 5 2. Fall EStG 1988 vorliegt, muss - aufgrund des Umstandes, dass es sich um einen grenzüberschreitenden Sachverhalt betreffend von in einem anderen EU-Mitgliedstaat beschäftigten Arbeitnehmern handelt - die Entsenderichtlinie (96/71/EG) mitberücksichtigt werden. Nach dem Urteil des EuGH in der Rs Martin Meat, C-586/13, liegt eine Arbeitskräfteüberlassung im Sinne von Art. 1 Abs. 3 lit c der Entsende-RL vor, wenn drei Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind (Rz 33):

"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."

Bei der 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. Hierbei ist zu beachten, dass ein Dienstleistungserbringer grundsätzlich eine Leistung erbringen muss, die mit den Vorgaben des Vertrags übereinstimmt, so dass die Folgen der Erbringung einer nicht vertragsgemäßen Leistung von dem Dienstleistungserbringer getragen werden müssen. Demzufolge ist bei der Feststellung, ob der eigentliche Gegenstand der Dienstleistung die Entsendung des Arbeitnehmers in den Aufnahmemitgliedstaat ist, insbesondere jeder Anhaltspunkt dafür zu berücksichtigen, dass der Dienstleistungserbringer nicht die Folgen einer nicht vertragsgemäßen Ausführung der vertraglich festgelegten Leistung trägt. Ergibt sich daher aus dem Vertrag, dass der Dienstleistungserbringer verpflichtet ist, die vertraglich vereinbarte Leistung ordnungsgemäß 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 (Rz 34 bis 36 der EuGH-Entscheidung C-586/13).

Die erste der genannten Voraussetzungen gilt als Grundvoraussetzung eines Gestellungsvertrages im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 (VwGH 27.09.2000, 96/14/0126; VwGH 23.01.2013, 2009/15/0174). Zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers wird kein Dienstverhältnis begründet. Die Rechte und Pflichten aus dem Dienstvertrag, die Lohnzahlung und -verrechnung sowie die Verantwortung für die Sozialversicherungsbelange des Arbeitnehmers liegen dabei typischerweise weiter beim Gesteller (VwGH 20.12.1972, 2340/71).

Außer Streit steht, dass im gegenständlichen Fall zwischen der Beschwerdeführerin und den Mitarbeitern des polnischen Unternehmens bis Ende Mai 2014 keine Arbeits- bzw. Dienstverträge abgeschlossen wurden.

Ein Werkvertrag liegt nach der Rechtsprechung vor, wenn die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernommen wird, wobei es sich um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handelt (VwGH 30.8.2021, Ra 2021/08/0065). Der Werkvertrag begründet in der Regel ein Zielschuldverhältnis. Die Verpflichtung besteht darin, die genau umrissene Leistung - in der Regel bis zu einem bestimmten Termin - zu erbringen. Mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet (VwGH 29.1.2020, Ra 2018/08/0028). Essentiell für das Vorliegen eines Werkvertrages ist, dass ein gewährleistungstauglicher Erfolg vom Werkunternehmer geschuldet wird (VwGH 7.8.2015, 2013/08/0159; 1.10.2015, Ro 2015/08/0020).

Die vom polnischen Unternehmen übernommenen Arbeiten sind laut Sachverhalt genau umrissen und konkretisiert, sowohl hinsichtlich der Aufgabenbereiche als auch -orte. Geschuldet war jeweils die Herstellung eines Werkes und nicht bloß ein dauerndes Bemühen. Nachdem das polnische Unternehmen im Besitz einer Gewerbeberechtigung für das reglementierte Gewerbe Tischler (Handwerk), eingeschränkt auf das Handwerk lt. Gewerbe-registerrauszug der BH ***6*** war und ***g2*** jahrelang für die Beschwerdeführerin tätig gewesen ist, kann davon ausgegangen werden, dass das polnische Unternehmen in der Lage war, die Aufträge der Beschwerdeführerin selbständig und eigenverantwortlich durchzuführen. Die jährlichen Schulungen der Beschwerdeführerin, an der auch die Mitarbeiter des polnischen Unternehmens teilgenommen haben, schränken die selbständige Tätigkeit des polnischen Unternehmens nicht ein, denn ein gewisser Schulungsbedarf hinsichtlich der Produkte eines Werkvertragsbestellers ist auch für Werkvertragsnehmer nachvollziehbar. Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ergibt sich, dass das polnische Unternehmen die Folgen einer nicht vertragsgemäßen Durchführung der von der Beschwerdeführerin beauftragten Arbeiten trägt und sohin ein gewährleistungstauglicher Erfolg Gegenstand der Beauftragung gewesen ist. Die Ausschließlichkeit der vom VwGH geforderten Gefahrtragung durch die

Beschwerdeführerin zur Annahme eines Gestellungsvertrages lässt sich weder aus den zwischen der Beschwerdeführerin und dem polnischen Unternehmen abgeschlossenen Verträgen noch aus der tatsächlichen Abwicklung des Vertragsverhältnisses schließen, wurden doch von der Beschwerdeführerin vom vom polnischen Unternehmen in Rechnung gestellten Betrag Deckungs- und Haftrücklässe einbehalten und in einzelnen Fällen dem polnischen Unternehmen Rechnungen gestellt bzw. Rechnungen des polnischen Unternehmen nicht zur Gänze bezahlt, in welchen das polnische Unternehmen für von ihren Mitarbeitern verursachte Schäden an den Baustellen herangezogen wurde. Das polnische Unternehmen hat somit für die von ihr ausgeführten Leistungen der Beschwerdeführerin gegenüber gehaftet und sind solche Haftungsfälle auch tatsächlich schlagend geworden. Es lag somit ein gewährleistungstauglicher Erfolg vor.

Den Einwendungen der belangten Behörde, dass es sich bei den Gewährleistungsfällen nicht um Schäden aufgrund von Mängeln beim Fenstereinbau handelt, kann das Bundesfinanzgericht nicht folgen. Die belangte Behörde übersieht, dass neben den von der belangten Behörde erwähnten Gewährleistungsfällen auch Rechnungskorrekturen zu Ungunsten des polnischen Unternehmens aufgrund von Arbeitern des polnischen Unternehmens verursachten Glasbruch erfolgten. Diese Schäden stehen sehr wohl im Zusammenhang mit dem Fenstereinbau bzw. mit dem vereinbarten Abladen und Vertragen der einzubauenden Elemente. Es ist auch aufgrund der ständigen Geschäftsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und dem polnischen Unternehmen nachvollziehbar, dass es im Interesse des polnischen Unternehmens gelegen war, festgestellte behebbare Mängel sofort vor Ort zu beheben, sodass Mängel aufgrund eines fehlerhaften Einbaus nie zu Gewährleistungsfällen führten.

Die Übernahme der Mitarbeiter in ein Arbeitsverhältnis mit der Beschwerdeführerin mit Ende Mai 2014 spricht auch dafür, dass bis dahin das polnische Unternehmen für einen eventuell eintreffenden Terminverlust schadenersatzpflichtig geworden wäre, denn ansonsten hätte die Umstellung in Bezug auf die Arbeitsverhältnisse keinen Sinn gemacht. Die temporäre Übernahme der Mitarbeiter des polnischen Unternehmens in ein Angestelltenverhältnis bei der Beschwerdeführerin erklärt sich für das Bundesfinanzgericht dadurch, dass dies im Interesse sowohl des polnischen Unternehmens als auch der Beschwerdeführerin lag. Denn aufgrund dieser Konstruktion war es den ehemaligen Mitarbeitern des polnischen Unternehmens möglich, auf der Baustelle weiterzuarbeiten und verhinderte dies Pönalzahlungen der Beschwerdeführerin, die letztlich jedoch aufgrund der vertraglichen Vereinbarung mit der Beschwerdeführerin das polnische Unternehmen getroffen hätten. Aufgrund dessen an der wirtschaftlichen Unabhängigkeit des polnischen Unternehmens zu zweifeln und eine Werkvertragsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und dem polnischen Unternehmen zu verneinen, erschließt sich für das Bundesfinanzgericht nicht, da ebenso die Beschwerdeführerin bei einem möglichen Abbruch der langjährigen erfolgreichen Geschäftsbeziehung mit

dem polnischen Unternehmen aufgrund finanzieller Schwierigkeiten des polnischen Unternehmens in seiner Geschäftstätigkeit geschwächt gewesen wäre und sich um den Aufbau einer Geschäftsbeziehung zu einem neuen verlässlichen Subunternehmer kümmern hätte müssen.

Dem Vorbringen der belangten Behörde, wonach die Abrechnung nach Stunden gegen das Vorliegen eines Werkvertrages spreche, ist entgegenzuhalten, dass nach § 1151 Abs. 1 2. Halbsatz ABGB ein Werkvertrag vorliegt, wenn jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt. Der OGH ist der Ansicht, dass auch beim Werkvertrag der Regiepreis nach der Arbeitszeit bemessen werden kann und dies durchaus auch häufig vorkommt (OGH 23.3.2023, 9 Ob A 8/23a). Das bloße Abstellen auf die Abrechnungsmodalitäten und aufgrund dessen die Vertragsbeziehung als Arbeitskräftegestellung zu qualifizieren greift nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes im Hinblick auf den Gesetzestext im ABGB und der OGH Rechtsprechung zu kurz, zumal in der streitgegenständlichen Vertragsbeziehung, wie im Sachverhalt dargelegt, auch nicht ausschließlich nach Stunden abgerechnet wurde.

Hinsichtlich der Frage, wem die tatsächliche Aufsichts- und Leitungsfunktion zukam, ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt, dass die genauen und individuellen Weisungen für die Ausführung der Tätigkeiten und auch die Verteilung der Tätigkeiten auf den Baustellen durch den Gesellschafter des polnischen Unternehmens erfolgte und nicht durch die Beschwerdeführerin. Mit den fallweise durch die Beschwerdeführerin bzw. ihrer Mitarbeiter durchgeführten Überprüfungen der ordnungsgemäßen Erfüllung der Arbeiten des polnischen Unternehmens und der Erteilung allgemeiner Anweisungen durch die Beschwerdeführerin ist eine Aufsichts- und Leitungsfunktion im Sinne der dritten Voraussetzung des EUGH Erkenntnisses Rs Martin Meat, C-586/13, nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes nicht verbunden.

Die Endabnahme durch die Beschwerdeführerin gegenüber dem polnischen Unternehmen spricht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sogar gegen das Vorliegen einer Personalgestellung, bei der der Gesteller nur für die Qualifikation der überlassenen Arbeiter haftet und nicht für das Werk. Im Übrigen ist auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, idR verpflichtet, Weisungen des Auftraggebers bezüglich der Tätigkeit einzuhalten, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren (VwGH 16.02.1994, 92/13/0149; 16.01.1991, 89/13/0194 mwH). Dieses sachliche bzw. technische Weisungsrecht sei auf den Arbeitserfolg gerichtet und begründet noch kein Dienstverhältnis (VwGH 28.09.2004, 2000/14/0094).

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

Dass bei manchen Bauvorhaben den polnischen Mitarbeitern sowohl die Unterkunft als auch Montagematerial von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt wurde, steht der Qualifikation als Werkvertrag nicht entgegen. Ebenso verhält es sich bei den vom Gesellschafter des polnischen Unternehmens in Zuge seiner Einvernahme erwähnten jährlichen

Schulungen bei der Beschwerdeführerin, welche für sich allein gesehen, für die Annahme einer Personalgestellung sprechen würden.

In Gesamtwürdigung der Umstände jedoch kommt das Bundesfinanzgericht zur Auffassung, dass die Merkmale, die für das Vorliegen von Werkverträgen und gegen das Vorliegen einer grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung sprechen, überwiegen.

Für das Gericht hat daher die größte Wahrscheinlichkeit, dass dem Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und dem polnische Unternehmen Werkverträge zugrunde lagen und die Arbeitskräfte nicht im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt wurden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Die gegenständliche Entscheidung ist Ergebnis der vorgenommenen Beweiswürdigung, da nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 27.9.2000, 96/14/0126; 22.8.2017, Ra 2017/11/0068) die Beantwortung der Frage, ob ein Arbeitskräfteüberlassungs- oder ein Werkvertrag vorliegt, nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt des Vertragsverhältnisses zu erfolgen hat. Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise stellt nach der Rechtsprechung des VwGH eine Beweiswürdigungsregel dar (VwGH 11.08.1993, 91/13/0005). Diese Beurteilung fand einzelfallbezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Vertragsverhältnis bzw. Geschehen statt. Das vorliegende Erkenntnis hängt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, sondern ist Ergebnis der vorgenommenen Beweiswürdigung. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 8. Juli 2024