

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Diana Sammer, die Richterinnen Mag. Ilse Rauhofer sowie die fachkundigen Laienrichter Alexander Kuba und KommzR Christian Gerzabek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Schmalzl & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Operngasse 17-21, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 19. April 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 27. März 2018 betreffend Haftungsbescheid Abzugsteuer für den Zeitraum 7/2015, 9/2015, 12/2015, 8/2016 und 10-12/2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 22. Oktober 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Maria Anna Stojaspal zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

GPLA-Prüfung:

Im Unternehmen der ***Bf1*** (in der Folge kurz Bf.) wurde im Jahr 2018 eine Gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA) zur ABNr. ***1*** durchgeführt. In der am 20.3.2018 angefertigten Niederschrift wurden folgende Feststellungen hinsichtlich der Lohnsteuer festgehalten:

„Bei der am heutigen Tag durchgeführten Schlußbesprechung wurden folgende Prüfungsfeststellungen besprochen:

Lohnsteuer: Abfuhrdifferenzen 2015, 2016 u. 2017 (LSt., DB., DZ.);

Nachverrechnung der Abzugssteuer gem. § 99 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988 mit pauschal 20 % von den lt. Buchhaltung unter Fremdleistung an die polnischen Firmen bezahlten Beträge f. 2015 - 2017, da die erforderlichen Unterlagen nicht erbracht werden konnten. Somit wurden diese Tätigkeiten als Gestellung v. Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gewertet [...]“

Beschwerdegegenständliche Bescheide

Am 27.3.2018 erließ die belangte Behörde unter anderem 7 Haftungsbescheide an die Bf., in denen sie für die - gemäß § 99 Abs 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 - Einbehaltung und Abfuhr der zu entrichtenden Einkommensteuer (Abzugsteuer) in Anspruch genommen und sie als Haftungspflichtiger gemäß 100 Abs. 2 EStG 1988 herangezogen wurde.

Die Haftung wurde dabei hinsichtlich folgender Abgabenschuldigkeiten geltend gemacht:

- Abzugsteuer für 07/2015 in der Höhe von € 1.200,00
- Abzugsteuer für 09/2015 in der Höhe von € 1.195,66,
- Abzugsteuer für 12/2015 in der Höhe von € 1.792,00
- Abzugsteuer für 08/2016 in der Höhe von € 1.748,62
- Abzugsteuer für 10/2016 in der Höhe von € 2.000,00
- Abzugsteuer für 11/2016 in der Höhe von € 1.000,00
- Abzugsteuer für 12/2016 in der Höhe von € 325,31

In Summe: € 9.261,59

Begründend verwies die belangte Behörde auf den Bericht vom 27.3.2018 bzw. auf die im Zuge der Schlussbesprechung aufgenommenen Niederschrift.

Beschwerde

Am 19.4.2018 erhob die Bf. fristgerecht Beschwerde. Sie verwies auf beigelegte Unterlagen und ersuchte das Finanzamt entsprechende Korrekturen vornehmen, da die beiden Firmen ihren Pflichten nachgegangen seien und ihre Dienstleistungen gemeldet hätten. Übermittelt wurden der belangten Behörde:

- Abfrage des Dienstleisterregisters zur Fa. ***2***., Nummer 1, ***3***, Polen, GF: ***4***, Gegenstand der Dienstleistung Stuckateure und Trockenausbauer, eingeschränkt auf Trockenausbauer. Der von der Dienstleistungsanzeige umfasste Zeitraum 26.2.2015-25.2.2016

- Mitteilung gem. § 373a Abs.5 Z 1 GewO v. 26.2.2015 des BMWFW, dass vorübergehende grenzüberschreitende Tätigkeit der ***2***. angezeigt wurde und keine gesetzlichen Hindernisse einer Erbringung der Tätigkeit in Österreich entsprechend der Dienstleistungsanzeige sprechen.
- Beglaubigte Übersetzung des Auszuges aus Unternehmensregisters zur ***2***., Eintragung 15.1.2015
- Beglaubigte Übersetzung der Bescheinigung des Finanzamtes Tarnow, Polen, über die Registrierung als EU-MwSt- Steuerzahler
- Beglaubigte Übersetzung des Beschlusses des Bezirksgerichts Krakau zur Eintragung der Fa. ***2***. in das Unternehmensregister
- A1 für ***5***, 29.6.15-29.6.16 – AN der ***2***., beschäftigt in Österreich bei ***6*** GmbH
- A1 für ***7***, 29.6.15-29.6.16 – beschäftigt in Österreich bei ***6*** GmbH
- A1 für ***8*** 29.6.15-29.6.16 – beschäftigt in Österreich bei ***6*** GmbH
- A1 für ***9*** 23.11.15-23.11.16 – beschäftigt in Österreich bei ***6*** GmbH (***10*** und ***11*** Wien)
- Abfrage des Dienstleistungsregisters zur Fa. ***22***, ***14***, ***12***, Polen, Gf. ***13***, Gegenstand der Dienstleistung Bodenleger. Der von der Dienstleistungsanzeige umfasste Zeitraum 19.1.16-18.1.17

Beschwerdeergänzungen:

In zwei Schreiben jeweils datiert mit 15.6.2018 stellte die Bf. hinsichtlich der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 27.3.2018 einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung des bekämpften Betrages in der Höhe von € 9.261,59.

Zudem teilte sie mit, dass nach erneuter Überprüfung der vorgelegten Unterlagen sich herausgestellt habe, dass die entsprechenden Unterlagen vorhanden seien und die Firmen, die Aufträge übernommen haben, sehr wohl eine Dienstleistungsanzeige, entsprechend Gesetzlage, gemacht hätten. Es handle sich dabei um folgende Beträge:

Für das Jahr 2015 Bemessungsgrundlage € 20.938,30 (BMG 20%), Steuer € 4.187,66. Für das Jahr 2016 Bemessungsgrundlage € 25.369,65 (BMG 20%), Steuer € 5.073,93. In Summe ergebe es eine Nachforderung in der Höhe von € 9.231,59.

In der Beilage werde die Aufstellung, um welche genauen Beträge es sich handle, sowie ausgestellte Rechnungen samt Dienstleistungsanzeige für den betreffenden Zeitraum übermittelt.

Die Beilage umfasste folgende Unterlagen:

- Dienstleistungsregisterabfragen hinsichtlich der ***2***. für den Zeitraum 26.02.2015 bis: 25.02.2016 GZ ***15*** und der ***22*** für den Zeitraum 19.01.2016 bis: 18.01.2017 GZ ***16***
- Kopie der Seite 6 der Besprechungsunterlage vom 20.3.2018 zur ABNr. ***1***, bei welchen hinsichtlich der Tabelle zur Abzugsteuer die aufgelisteten Zeiträume von 7/2015 bis 12/2016 händisch abgehakt waren und am Rand „Dienstleistungsanzeige“ € 9.261,59“ ebenfalls händisch vermerkt wurde
- Rechnung vom 29.7.2015 von ***2***. an ***Bf1***, BVH Klosterneuburg, Zeitraum Juli 2015, „Diverse Spachtelarbeiten“, Pauschalpreis € 6.000,00, bar erhalten, Übergang der Steuerschuld gem. § 19 UStG
- Rechnung vom 22.9.2015 von ***2***. an ***Bf1***, BVH ***17***, Wien, Zeitraum September 2015, „Spachtelarbeiten“, Pauschalpreis € 5.978,31, bar erhalten, Übergang der Steuerschuld gem. § 19 UStG
- Rechnung vom 3.12.2015 von ***2***. an ***Bf1***, BVH ***17***, Wien, Zeitraum November 2015, „Spachtelarbeiten“, Pauschalpreis € 2.760,00, bar erhalten, Übergang der Steuerschuld gem. § 19 UStG
- Rechnung vom 3.12.2015 von ***2***. an ***Bf1***, BVH ***17***, Wien, Zeitraum Dezember 2015, „Spachtelarbeiten“, Pauschalpreis € 2.200,00, bar erhalten, Übergang der Steuerschuld gem. § 19 UStG
- Rechnung vom 21.12.2015 von ***2***. an ***Bf1***, BVH ***17***, Wien, Zeitraum Dezember 2015, „Spachtelarbeiten“, Pauschalpreis € 4.000,00, bar erhalten, Übergang der Steuerschuld gem. § 19 UStG
- Rechnung vom 14.7.2016 von ***22*** an ***Bf1***, BVH ***18***, Teilrechnung, Zeitraum April-Juni 2016, „Wand, Decke, Schräge, Kantenschutz, Leibung Velux Fenster“, verrechnet mit m², Lfm, und Stk. Gesamt € 8.743,10, Übergang der Steuerschuld gem. § 19 UStG
- Rechnung vom 22.9.2016 von ***22*** an ***Bf1***, BVH ***18***, Einzelrechnung 6/2016, Zeitraum Juli-August 2016, „Wand, Decke, Schräge, Kantenschutz, Leibung Velux Fenster“, verrechnet mit m², Lfm, und Stk. Gesamt € 9.888,20 (händisch durchgestrichen, „Akonto 7000/8000“), Übergang der Steuerschuld gem. § 19 UStG
- Rechnung vom 15.11.2016 von ***22*** an ***Bf1***, BVH ***18***, Einzelrechnung 10/2016, Zeitraum September/Okttober 2016, „GK Wand, VSS Brustungswand, Schräge, Kantenschutz, Velux Fenster“, verrechnet mit m², Lfm, und Stk. Gesamt € 6.626,55, Übergang der Steuerschuld gem. § 19 UStG
- Überweisungsbelege Bank: ***Bf1*** an ***22***: Akonto Rechnung 6/2016, € 4.000,00
- Überweisungsbelege Bank: ***Bf1*** an ***22***: Rest von Rechnung 6/2016, € 3.000,00

- Rückbuchungsbeleg (Begründung: „BIC falsch“) zu Akonto Rechnung 006/2016 über € 3.000,00.
- Überweisungsbelege Bank: ***Bf1*** an ***22***: Akonto Rechnung 10/2016, € 5.000,00
- Überweisungsbelege Bank: ***Bf1*** an ***22***: Rest von Rechnung 6/2016, € 1.626,55

Beschwerdevorentscheidung:

Mit Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 3.7.2018 wurde die Beschwerde der Bf. gegen die Haftungsbescheide 2015-2016 vom 27.3.2018 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde unter anderem ausgeführt:

„ [...] Die nachgereichten Meldungen aus dem Dienstleistungsregister haben höchstens Indiz-Wirkung und führen für sich alleine zu keiner anderen steuerlichen Würdigung.

Betreffend fehlender Unterlagen, Nachweise und Sachverhaltsdarstellung wird angemerkt, dass es weder Meldungen bei der Zentralen Koordinationsstelle im BMF (ZK03) gibt noch irgendwelche schriftlichen Verträge (Werkverträge) zwischen dem Beschwerdeführer und den polnischen Subfirmen gibt.

Es gibt keinen tauglichen Nachweis, dass es sich bei den Arbeiten der polnischen Subfirmen um eine abgegrenzte Werkleistung handelt. Viel mehr ist auf Grund der im Zuge der Prüfung erhaltenen wenigen Sachverhaltsdarstellungen davon auszugehen, dass die zur Verfügung Stellung der Arbeitskraft (für den Beschäftigte/Auftraggeber) bei der Leistungserbringung der polnischen Subfirmen und deren Dienstnehmer im Vordergrund steht.

Weiter ist auf die gängige Rechtsprechung hinzuweisen, dass im Falle eines Auslandsbezuges eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei vorliegt (gem. § 115 BAO). Auch diese erhöhte Mitwirkungspflicht ist im vorliegenden Sachverhalt durch den Beschwerdeführer nicht erfolgt.

Aus diesen Gründen ist die Beschwerde abzuweisen.“

Vorlageantrag:

Mit Vorlageantrag vom 8.8.2018 wurde durch den Vertreter der Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht, sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt. Zur Begründung wurde ausgeführt:

„Hinsichtlich der Begründung und der beantragten Änderungen verweisen wir auf die Beschwerde vom 15.06.2018 (samt Rechnungskopien und Beilagen) bzw. möchten wir diese wie folgt ergänzen.

Mit obigen Haftungsbescheiden wurde folgende Einkommensteuer 2015 u. 2016 beschränkt Steuerpflichtiger (Abzugssteuer) festgesetzt:

BE	07/2015	1.200,00
BE	09/2015	1.195,66
BE	12/2015	1.792,00
BE	08/2016	1.748,62
BE	10/2016	2.000,00
BE	11/2016	1.000,00
BE	12/2016	325,31
Summe		9.261,59

Bei der Festsetzung wurde davon ausgegangen, dass es sich bei diesen Fremdleistungen um bezahlte Beträge in der Höhe von EUR 46.307,95 als Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung handelt und deshalb die 20%ige Abzugssteuer anfällt.

Einerseits wurden eben keine Meldungen bei der Zentralen Koordinationsstelle im BMF (ZK03) gestellt, da eben keine grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung vorlag.

Mit folgenden 8 Rechnungen wurde Werkleistungen bzw. Materiallieferungen abgerechnet

Rechnung	Rhdatum	Betrag	Rechnungsausstellung u. Werkvertragsnehmer
035/2015	29.07.2015	6.000,00	***2*** **21***, Polen
049/2015	22.09.2015	5.978,30	***2*** **21***, Polen
111/2015	21.12.2015	4.000,00	***2*** **21***, Polen
099/2015	03.12.2015	2.760,00	***2*** **21***, Polen
100/2015	03.12.2015	2.200,00	***22***. ***21***, Polen
001/2016	14.07.2016	8.743,10	***22***. ***21***, Polen
006/2016	22.09.2016	10.000,00	***22***. ***21*** Polen
010/2016	15.11.2016	6.626,55	
Summe		46.307,95	

Bei diesen Werkleistungen bzw. Materiallieferungen zwei polnischer Firmen handelt es sich um klassische Werkvertragsleistungen bzw. sogar Materiallieferungen. Die Meldungen aus dem Dienstleistungsregister über die Firma und den Dienstleistungszeitraum wurden bereits bei der Beschwerde vom 15.06.2018 mit übermittelt.

In den Werkleistungen, abgerechnet von der Firma ***22***, handelt es sich um Bauleistungen. Die Firma ***22*** trug das Unternehmerrisiko, verwendete eigene Betriebsmittel und war wirtschaftlich und persönlich unabhängig. Mit oben angeführten Rechnungen wurden Materialverkäufe (Wände, Decken, Kantenschutz, Velux Fenster u. Schrägen) von EUR 25.369,65 nach m², Lfm. oder Stk. verrechnet. Diese Materialien wurden an die jeweiligen Bauvorhaben geliefert. Eine Lieferung von Material kann somit unseres Erachtens nach niemals Gestellung von Arbeitskraft sein. Aus den oben angeführten Rechnungsnummern der Firma ***22*** ist ersichtlich, dass das Unternehmen mehrere Ausgangsrechnungen stellte, was auf mehrere Kunden bzw. Auftraggeber hindeutet.

In den Werkleistungen, abgerechnet von der Firma ***2*** handelt es sich um klassische Werkvertragsleistungen (Bauleistungen) aufgrund eines Werkvertrages. Auch die Firma ***2*** trug das Unternehmerrisiko, verwendete eigene Betriebsmittel und war wirtschaftlich und persönlich abhängig. Die Firma schuldete das „Werk“ mit Erfolg unter Verwendung eigener Betriebsmittel. Aus den Rechnungen ist eben auch ersichtlich, dass jede einzelne Baustelle (bzw. jedes Werk) einzeln abgerechnet wurde und zwar erst nach Baufortschritt. Dies spricht für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos. Aus den oben angeführten Rechnungsnummern der Firma ***2*** ist ersichtlich, dass das Unternehmen mehrere Ausgangsrechnungen stellte, was auf mehrere Kunden bzw. Werkvertragsgeber hindeutet.

Der Subunternehmer war weiter an keine persönlichen Weisungen gebunden und konnte sich die Arbeit frei einteilen und Aufträge ablehnen. Mangelhafte Arbeit hat lt. Werkvertrag zu Gewährleistungs- bzw. Schadenersatzansprüchen geführt. Dadurch bestand auch hier Unternehmerrisiko. Der Werklohn wurde erst nach Vollendung des Werks bzw. nach dessen Abnahme anerkannt und ausbezahlt. Für die vereinbarten und erbrachten Werkleistungen wurden eben Beträge von EUR 20.938,30 mit oben angeführten Rechnungen verrechnet. Diesbezüglich ist eben von keiner grenzüberschreitenden Überlassung von Arbeitnehmern auszugehen sondern eben von Werkvertragsleistungen.

Es werden folgende Anträge gestellt:

- Antrag auf ersatzlose Aufhebung folgender Haftungsbescheide vom 27.03.2018:
Haftungsbescheid für das Jahr 2015 07-07
Haftungsbescheid für das Jahr 2015 09-09
Haftungsbescheid für das Jahr 2015 12-12
Haftungsbescheid für das Jahr 2016 08-08
Haftungsbescheid für das Jahr 2016 10-10
Haftungsbescheid für das Jahr 2016 11-11
Haftungsbescheid für das Jahr 2016 12-12

- *Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat.*
- *Antrag auf Aussetzung der Einhebung der strittigen Beträge gem § 212a BAO in der Höhe von EUR 9.261,59 für die Dauer des Rechtsmittelverfahrens gegen den Haftungsbescheid vom 27.03.2018 Beträge setzen sich wie folgt zusammen:*

BE	07/2015	1.200,00
BE	09/2015	1.195,66
BE	12/2015	1.792,00
BE	08/2016	1.748,62
BE	10/2016	2.000,00
BE	11/2016	1.000,00
BE	12/2016	325,31
Summe		9.261,59

Vorlagebericht:

Im Vorlagebericht vom 4.1.2019 führte die belangte Behörde neben dem Sachverhalt in ihrer Stellungnahme nachfolgend aus:

„Es wird auf die Ausführungen im Rahmen der Beschwerdeentscheidung verwiesen. Bei den im Zuge des Beschwerdeverfahrens nachgereichten Unterlagen handelt es sich nicht um die fehlenden Grundaufzeichnungen zu den Fremdleistungen, welche Anlass für die durchgeführte Schätzung der Bemessungsgrundlagen gaben. Diese Unterlagen ermöglichen auch keine Modifikation der bereits im Rahmen der Prüfung durchgeführten Schätzung.

*Hinsichtlich dem Vorbringen zur ***22***. im Vorlageantrag, es handle sich um Rechnungen für Materiallieferungen wird entgegnet, dass Wände, Decken und (Dach?-) Schrägen keinesfalls Materiallieferungen mit Quadratmeterpreis darstellen. Aus welchem Material diese Wände (€ 2,60/m² für GK-Wand und € 3,50/m² für eine Brüstungswand) und Decken (€ 3/m²) errichtet wurden ist nicht nachvollziehbar, eine genaue Typenbezeichnung der Materialien war aus den vorgelegten Rechnungen nicht zu ersehen. Eine Abgrenzung der angeblichen Materiallieferung von den erbrachten Arbeitsleistungen ist nicht möglich.*

Eine kurze Internetrecherche zu dem explizit angeführten Material hat zudem ergeben, dass die verrechneten Preise nicht realistisch sind. So beläuft sich laut Google-Suche der Bestpreis für ein qualitativ geringwertiges Velux-Dachfenster auf € 251 und für eine Laibung auf € 63,95. Verrechnet wurden laut Rechnung € 50 pro Velux-Fenster und € 35 pro Laibung. Selbst wenn man berücksichtigt, dass Bauunternehmen - vor allem in anderen Mitgliedstaaten mit geringerer Kaufkraft größere Preisvorteile genießen, ist

*nicht glaubwürdig dass die ***22*** neben der Arbeitsleistung auch das Material zur Verfügung gestellt hat.*

*Aus den vorgelegten Rechnungen der ***2***. ist entgegen dem Beschwerdevorbringen keinesfalls ersichtlich, dass es sich um klassische Werkvertragsleistungen gehandelt hat. Tatsächlich enthält die Rechnung lediglich die Leistungsbeschreibung "Spachtelarbeiten" bzw. "diverse Spachtelarbeiten" mit Pauschalpreisen zwischen € 2.200 und € 6.000. Es wurde keine Vereinbarung vorgelegt, aus der hervorgeht welches "Werk" der Bf. geschuldet wurde - weder das verbrauchte Material, noch die Mannstunden oder die zu verspachtelnde Fläche können ermittelt werden.*

Auf Basis der lückenhaften Unterlagen und den erhaltenen Sachverhaltsdarstellungen war davon auszugehen, dass die Arbeitskräftegestellung und nicht die Erbringung einer Werkleistung Gegenstand des Vertrages war, die lohnabhängigen Abgaben wären daher einzubehalten und abzuführen gewesen und die Haftungsbescheide ergingen zu Recht.

*Welche Bedeutung die Bf. den Rechnungsnummern der ***22*** und der ***2*** beimisst ist nicht nachvollziehbar, auch nicht welche Auswirkungen auf das gegenständliche Verfahren sie sich von der Existenz weiterer Rechnungen dieser Firmen erhofft.*

Das Begehren der Bf. ist aus Sicht der Finanz nicht gerechtfertigt.“

Mündliche Senatsverhandlung

Am 22.10.2024 wurde in Anwesenheit des Vertreters der Bf. die beantragte mündliche Senatsverhandlung durchgeführt und hierüber folgende, auszugsweise wiedergegebene, Niederschrift aufgenommen:

„Nach Begrüßung trägt die Vorsitzende und zugleich Berichterstatterin die Sache vor und berichtet über den Verlauf des Verfahrens samt den Ergebnissen der durchgeführten Beweisaufnahmen (§ 275 Abs 2 BAO) (siehe Beilage ./1 zur Niederschrift).

Auf die Frage der Vorsitzenden an den Vertreter der Bf., ob Werkverträge oder sonstige Unterlagen mitgebracht wurden?

Antwort des Vertreters der Bf.: Nein

Auf die Frage der Vorsitzenden ob es Ergänzungen zum Sachverhalt gibt:

Antwort des Vertreters der Bf. und des FA: Nein

Die Vorsitzende erteilt der beschwerdeführenden Partei das Wort:

Die beschwerdeführende Partei führt aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzt:

Hinsichtlich der Kriterien betreffend die Abgrenzung von Arbeitskräfteüberlassung und Entsendung ist auszuführen:

- *Hat der Beschäftiger die Qualifikation der überlassenen Arbeitskräfte bestimmt?*
- *Hatte der Beschäftiger das Recht bestimmte Arbeitskräfte zurück zu weisen?*
- *Wurde eine bestimmte Anzahl von Personen gefordert?*
- *Erfolgte eine Abrechnung nach Arbeitsstunden?*
- *Wurden Gewährleistungsansprüche ausgeschlossen?*
- *Waren die Arbeiter organisatorisch im Beschäftiger-Betrieb eingegliedert?*
- *Wurden den Arbeitern Arbeitsanweisungen erteilt?*
- *Wurde monatsweise nach Arbeitsstunden unter Angabe der tätigen Arbeitskräfte und eines Stundensatzes abgerechnet?*

Diese Fragen sind allesamt mit „Nein“ zu beantworten, was auch aus den zugrundeliegenden Belegen (Rechnungen und Überweisungsbelege) ersichtlich ist. Daraus geht hervor, dass nicht stundenweise abgerechnet wurde, sondern nach Aufmaß. Es wurden Materialien verwendet und in Rechnung gestellt, was bei einer Arbeitskräfteüberlassung nie vorkommt. Weiters wurde bereits vorgebracht, dass die Rechnungsnummerierung unterbrochen ist, was darauf hin deutet, dass die Bf. nicht der einzige Auftraggeber war und dass die Subfirmen für andere Auftraggeber im Werkvertrag tätig waren.

Der Vorsitzende erteilt der Amtspartei das Wort:

Die Amtspartei verweist auf ihre Feststellungen in der Außenprüfung, sowie ihre Ausführungen im Bescheid, der BVE und dem Vorlagebericht und ergänzt: Wie bereits ausgeführt waren Grundaufzeichnungen nicht vorhanden, sondern lediglich Rechnungen und Überweisungen. In der Praxis benötigt man bei einem Werkvertrag beispielsweise auch Angebote, Volumen etc. Diesbezüglich wurde nichts vorgelegt. Lücken bei Rechnungsnummern sind im konkreten Fall nicht aussagekräftig, hinsichtlich des Bestehens eines Werkvertrags. Lücken bei den Rechnungsnummern spiegeln die wirtschaftliche Situation eines Unternehmens wieder.

Die beschwerdeführende Partei führt aus, dass es wohl falsch verstanden wurde, dass Velux Fenster verkauft wurden. Es war nur nicht ausreichend textiert. Es handelte sich vermutlich um die Laibungen.

Das FA führt dazu aus, dass es auch nur die Rechnung gelesen hat, aber auch nicht sagen kann, worum es sich tatsächlich gehandelt habe.

Auf die Frage der Vorsitzenden: Gibt es Verträge der Bf. mit ihren Auftraggebern?

Antwort des Vertreters der Bf.: Nein, liegen nicht vor.

Ergänzende Fragen:

Über Befragen der Vorsitzenden:

*1) Zu den Leistungen der ***22***:*

- *Es wird erstmals im Vorlageantrag ausgeführt, dass die Leistungen auch Materiallieferungen umfassen. Wurden damit also Werkvertrags- und Materiallieferungen abgerechnet? Oder nur Materiallieferungen?*

Antwort der bf. Partei: Ich vermute, es muss eine Kombination aus beiden sein.

- *Gibt es Lieferscheine dazu?*

Antwort der bf. Partei: Liegen mir nicht vor.

- *In den Rechnungen sind die Posten „Wand“, „Decke“, „Schräge“, „Dachschräge“ (m²), „Fensterlaibung“, „Brüstung“ (Stk) und „Kantenschutz“ (Lfm) zu finden. Was für ein Material ist darunter zu verstehen?*

Antwort der bf. Partei: Das kann ich nicht sagen, ich will es auch nicht raten.

- *Laut Dienstleistungsregister scheint für die ***22*** das Gewerbe „Bodenleger“ auf, laut Ausführungen der Bf. wurde von ihr Material verkauft: Wie lässt sich das erklären?*

Antwort der bf. Partei: Im Werkvertrag kann ich auch als Bodenleger das Material kaufen und im Zuge des Werkes an den Kunden weiterverrechnen. Bei einer reinen Arbeitskräfteüberlassung werden nur Arbeitskräfte „vermietet“, dafür benötigt man kein Material. Zudem wird nicht nach Aufmaß, sondern nach Stunden abgerechnet.

*2) Zu den Leistungen der ***2***.:*

- *Es wird laut den Rechnungen für „Spachtelarbeiten“ bezahlt. Worin kann hier die Werkleistung erblickt werden?*

Antwort der bf. Partei: Aus den Rechnungen, sowohl aus den verschiedenen Bauvorhaben und der pauschalen Abrechnung. Aus der Rechnung ist auch ersichtlich „PA“, das steht für Pauschale. Wer das Material auf den BVH gestellt hat, ist aus den Rechnungen nicht ersichtlich und kann ich auch nicht sagen. Kleinwerkzeug wird wohl vorhanden gewesen sein.

- *Gab es Regelungen über Fertigstellungstermine, Protokoll über Abnahme und dergleichen?*

Antwort der bf. Partei: Sind mir nicht bekannt bzw. liegen mir nicht vor.

Keine weiteren Fragen.

Die Parteien stellen keine weiteren Fragen und Beweisanträge.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der Rechtsform der Bf. handelte es sich um eine Offene Gesellschaft. Die Bf. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 12.3.2014 errichtet, die Eintragung der Löschung (auf Antrag vom 22.11.2017) erfolgte im Firmenbuch am 12.12.2017 (FN ***19***).

Der Gewerbewortlaut lautet „*Stukkateure und Trockenausbauer eingeschränkt auf das Aufstellen von Leichtwänden sowie das Versetzen, Montieren, Dämmen und Verspachteln von Montagewänden, Vorsatzschalen, Montagedecken und Schrägenverkleidungen (in Gipskarton, Mineralfaser oder Metall)*“ (GISA- Zahl ***20***).

Bei verschiedenen Bauvorhaben im streitgegenständlichen Zeitraum wurden Arbeiten von polnischen Firmen - nämlich ***2***. und ***22*** - als sogenannte Subunternehmen durchgeführt.

Aufgrund einer GPLA Prüfung im Jahr 2018 erfolgte durch die belangte Behörde eine Nachverrechnung der Abzugsteuer gem. § 99 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988 mit pauschal 20 % von den laut Buchhaltung unter Fremdleistung an die polnischen Firmen bezahlten Beträge für die Monate Juli, September, Dezember 2015 und August, Oktober bis Dezember 2016, da erforderliche Unterlagen nicht erbracht werden konnten. Die Tätigkeiten wurden als Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gewertet. Die Abzugsteuer wurde durch die belangte Behörde iHv. insgesamt € 9.261,59 festgesetzt und blieb im gesamten Verfahren unbestritten.

Der Betrag wurde in der Folge ausgesetzt.

Im Zuge der Prüfung konnten keine Unterlagen vorgelegt werden.

Im Zuge der Beschwerdeerhebung bzw. Beschwerdeergänzung wurden Dienstleistungsanzeigen der ***2***. (Zeitraum 26.2.2015-25.2.2016; Gewerbe: Trockenausbau) sowie der ***22*** (Zeitraum 19.1.2016-18.1.2017; Gewerbe: Bodenleger) sowie insgesamt 8 Rechnungen vorgelegt.

Die vorgelegten, von der ***2*** an die Bf. gestellten 5 Rechnungen, über „(diverse) Spachtelarbeiten“ weisen für den Zeitraum Juli 2015 einen Pauschalpreis iHv. € 6.000,00, den Zeitraum September 2015 einen Pauschalpreis iHv. € 5.978,30, den Zeitraum November 2015 einen Pauschalpreis iHv. € 2.760,00, den Zeitraum Dezember 2015 einen Pauschalpreis iHv. € 4.000,00 und € 2.200,00 aus und wurden in bar beglichen.

Die vorgelegten, von der ***22*** an die Bf. gestellten 3 Rechnungen über „Wand, Decke, Kantenschutz, Leibung Velux Fenster, Schräge“ weisen

- für den Zeitraum April – Juni 2016 (Teilrechnung 001/2016) einen Preis iHv € 8.743,10 aus. Die Wände, Decken und Schrägen wurden dabei mit m² - Preisen berechnet, die Laibung mit Stk-Preisen und der Kantenschutz mit Lfm-Preisen. Zahlungstermin 14 Tage/Kto Nr. der ***22***. Ein Überweisungsbeleg wurde nicht vorgelegt.

Zeitraum: April-Juni 2016

Pos.	Pos.Text	Menge	EH	EH-Preis	Summe
1	Wand	2026	m ²	€ 2,60	€ 5 267,60
2	Decke	593	m ²	€ 3,00	€ 1 779,00
3	Kantenschutz	680	Lfm.	€ 1,00	€ 680,00
4	Leibung Velux fenster	14	Stk.	€ 35,00	€ 490,00
5	Schräge	175,5	m ²	€ 3,00	€ 526,50

SUMME: € 8 743,10

Zahlungstermin: 14 Tage

- für den Zeitraum Juli-August 2016 (Rechnung 006/2016) einen Preis iHv € 9.888,30 aus. Auf der Rechnung wurde der Betrag handschriftlich durchgestrichen, darunter „Akonto 7.000.-“ vermerkt.
Überweisungsbeleg für Akonto Rechnung 006/2016 über € 4.000,00 und über die Restzahlung von Rechnung 06/2016 über € 3.000,00 wurden vorgelegt. Weiters ein Rückbuchungsbeleg (Begründung: „BIC falsch“) zu Akonto Rechnung 006/2016 über € 3.000,00.
- für den Zeitraum September/Oktober 2016 (Rechnung 010/2016) einen Preis iHv € 6.626,55 aus. Leistungen: „GK Wand, VSS, Brustungswand, Schräge“ (alle m²-Preise). „Velux Fenster“ (Stk-Preis), „Kantenschutz“ (Lfm-Preis). Überweisungsbelege Akonto Rechnung 010/2016 (€ 5.000,00) und Rest von Rechnung 010/2016 (€ 1.626,55) wurden vorgelegt.

Schriftliche Werkverträge liegen nicht vor. Ebenso wenig Anbotsschreiben, Korrespondenzen, Lieferscheine oder Ähnliches. Auch Verträge zwischen der Bf. und ihren Auftraggebern bei den diversen Bauvorhaben wurden nicht beigebracht.

Die polnischen Firmen hatten keine Betriebsstätten in Österreich.

Strittig ist, ob es sich bei den in Rechnung gestellten Leistungen um eine Arbeitskräftegestellung ausländischer Arbeitnehmer handelt und die damit verbundene, zwingend vorzunehmende, Abzugsbesteuerung vorliegt oder, wie die Bf. behauptet, es sich um eine erfolgsgebundene Beauftragung im Rahmen eines Werkvertrages bzw. um Materiallieferungen gehandelt habe.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht durch die belangte Behörde vorgelegten elektronischen Aktenteile, Einsichtnahme in das Firmenbuch und Gewerberegister, sowie den Steuerakt der Bf. Des weiteren aus den Ausführungen des Vertreters der Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung am 22.10.2024.

Zur Beweiswürdigung ist eingangs festzustellen, dass es nach ständiger Rechtsprechung genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 167, Tz 8, mit Judikaturnachweisen).

Dass von den polnischen Firmen ***2***. und ***22*** in Österreich Tätigkeiten im Baubereich durchgeführt wurden, sie eigene Arbeitnehmer hatten und für verschiedene Unternehmen als Subunternehmer tätig waren, wird vom BFG grundsätzlich nicht angezweifelt. Dies wird auch durch die vorgelegten Dienstleistungsregister sowie die A1 Formulare diverser Arbeitnehmer bestätigt. Ebenso ist anhand der Rechnungen ableitbar, dass Arbeitnehmer dieser Firmen im verfahrensrelevanten Zeitraum für die Bf. solche Leistungen erbrachten.

Wenn die Bf. in ihrem Vorlageantrag vorbringt, dass es sich im Zusammenhang mit der ***2***. bei den Rechnungen um Abrechnungen für klassische Werkvertragsleistungen (Bauleistungen) aufgrund eines Werkvertrages handle, ist dem entgegenzuhalten, dass nicht ein einziger Werkvertrag – weder zwischen der Bf. und der ***2***. noch zwischen der Bf. und ihren etwaigen eigenen Auftraggebern – vorgelegt wurde. Das Bestehen eines mündlichen Werkvertrages wurde durch die Bf. nicht einmal behauptet. Sämtliche sich auf einen Werkvertrag beziehende Ausführungen, wonach jede einzelne Baustelle (bzw. jedes Werk) einzeln abgerechnet worden sei, mangelhafte Arbeit zu Gewährleistungs- bzw. Schadenersatzansprüchen geführt habe, gehen daher ins Leere. Aus den vorliegenden Rechnungen (vier Monatsabrechnungen und zwar für September, November und zwei Mal Dezember 2015 für ein einziges Bauvorhaben) ist weder ein abgegrenztes Werk ersichtlich, noch eine Abrechnung nach Baufortschritt, insbesondere da keine weiteren Unterlagen vorgelegt bzw. auch der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung keine näheren Angaben zu den einzelnen Bauvorhaben machen konnte.

Die Betonung der Verwendung eigener Betriebsmittel im Vorlageantrag als Beweis für eine Werkleistung führt ebenfalls nicht zum Erfolg, da insbesondere bei den genannten

„Spachtelarbeiten“ kein großer Bedarf an eigenen Betriebsmitteln, im Sinne von Werkzeug (Spachtel, Kelle, Eimer...etc) gegeben ist.

Wer hingegen das Material für die Spachtelarbeiten gestellt hat, konnte vom Vertreter der Bf. auch im Zuge der mündlichen Verhandlung nicht beantwortet werden, weshalb vom entscheidenden Senat davon ausgegangen wird, dass aufgrund der Leistungsbeschreibung „Spachtelarbeiten“ auch lediglich diese Tätigkeit (und nicht ebenfalls das Material wie Spachtelmasse, Fugenbänder o.Ä.) abgerechnet wurde und das Material sohin jedenfalls nicht von der ***2***, sondern vielmehr von der Bf. selbst oder wiederum ihrem Auftraggeber gestellt wurde.

Wenn der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung eine Werkvertragsleistung und keine Arbeitskräftegestellung darin erkennen will, dass die Spachtelarbeiten mit einer Pauschale abgerechnet wurden, so ist dem entgegenzuhalten, dass eine pauschale Abrechnung von Arbeitsstunden (wobei hier keinerlei Anhaltspunkte gegeben sind, wie sich diese Preisgestaltung zusammensetzt) eine Arbeitskräftegestellung nicht ausschließt, im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass eben keine Werkverträge, Angebotsschreiben, Korrespondenzen, Grundaufzeichnungen oder Ähnliches vorgelegt wurden, um diese Behauptungen mit Fakten zu belegen.

Die Nennung von allgemeinen Merkmalen einer selbständigen Tätigkeit bzw. von Abgrenzungsmerkmalen zwischen Werkvertrag und Arbeitskräfteüberlassung im Vorlageantrag bzw. durch den Vertreter der Bf. in der mündlichen Verhandlung, sind jedenfalls nicht ausreichend um den Ausführungen Substanz zu verleihen und um konkret ein Auftragsverhältnis auf Werkvertragsbasis zu belegen.

Als nicht realitätsnah sieht das BFG die Ausführungen der Bf. im Vorlageantrag an, wonach sich der Subunternehmer die Arbeit frei einteilen und Aufträge ablehnen konnte, da insbesondere bei einem Bauvorhaben immer die Einhaltung von Terminen (meist mit Pönalen bei Nichteinhaltung) zu beachten ist, insbesondere wenn es um Tätigkeiten wie Trockenbau/Spachtelarbeiten geht, welche sich im Zeit- bzw. Arbeitsablauf zwischen verschiedenen anderen Gewerken befinden.

Da, wie bereits oben erwähnt, kein einziger Werkvertrag - ebensowenig wie sonstige Korrespondenzen, Angebote, Auftragsschreiben, oder sonstige Grundaufzeichnungen - vorgelegt wurde, gehen auch die Ausführungen der Bf. wonach der Werklohn – dessen Bezahlung zudem in bar erfolgte und sohin ebenfalls nicht nachprüfbar ist - erst nach Vollendung des Werks bzw. dessen Abnahme anerkannt und ausbezahlt wurden, ins Leere.

Auch diesbezüglich ist aus den Rechnungen nichts ersichtlich, es ist dort lediglich ein Abrechnungszeitraum (Monat) sowie eine Tätigkeit (Spachtelarbeiten) angeführt. Weder ergibt

sich daraus, eine Abrechnung nach Vollendung des Werkes, noch wie sich der Preis/die Preisgestaltung im Detail zusammensetzt.

Wenn die Bf. in ihrem Vorlageantrag im Zusammenhang mit den vorgelegten Rechnungen der ***22*** - erstmals - vorbringt, dass es sich um Materialverkäufe bzw. wie der Vertreter in der mündlichen Verhandlung präzisierte, dass es sich (wohl) um eine Kombination aus Materialverkäufen und Werkleistungen handle, so ist dem entgegenzuhalten, dass einerseits Wände, Decken, Schrägen oder Laibungen keine Materialbezeichnungen darstellen und andererseits anhand des Preises und der Abrechnungsart (m^2 , Lfm), sowie mangels näheren Material-/Typenbezeichnungen, es zweifelhaft bzw. realitätsfern ist, dass es sich um Material oder um eine Kombination aus Materialverkauf und Werkleistung handelt.

Die Argumentation des Vertreters der Bf., wonach nicht stundenweise abgerechnet worden sei, sondern nach Aufmaß und zudem Materialien verwendet worden und in Rechnung gestellt worden seien, was bei einer Arbeitskräfteüberlassung nie vorkomme, kann nicht zum Erfolg führen, da aus den im gesamten Verfahren einzig vorgelegten Rechnungen (welche im Übrigen zeitraumbezogen, also beispielsweise April-Juni 2016, waren) diesbezüglich nichts hervorgeht und sonstige Unterlagen (Korrespondenz, Anbote, Auftragsschreiben/-bestätigungen, Lieferscheine, etc.), die belegen könnten, dass tatsächlich eine Materiallieferung/Materialverkauf und/oder eine Werkleistung vorliegt, nicht beigebracht wurden. Auch im Zuge der mündlichen Verhandlung konnten durch den Vertreter der Bf. keine diesbezüglichen Angaben gemacht werden.

Der entscheidende Senat geht daher anhand der Umstände, nämlich des Tätigkeitsbereiches der Bf. im Trockenbaugewerbe (eingeschränkt auf das Aufstellen von Leichtwänden sowie das Versetzen, Montieren, Dämmen und Verspachteln von Montagewänden, Vorsatzschalen, Montagedecken und Schrägenverkleidungen) und des Inhaltes der Rechnungen davon aus, dass mit diesen Rechnungen nicht Materialverkäufe und Werkleistungen abgerechnet wurden, sondern Arbeitsleistungen im Zusammenhang mit Trockenbauarbeiten (wie bspweise Verspachtelungsarbeiten von Wänden, Decken, Schrägen, (Fenster)Laibungen, Anbringen von Kantenschutz usw.).

Wenn aus der Dienstleistungsanzeige hinsichtlich der ***22*** das Gewerbe „Bodenleger“ ersichtlich ist, wohingegen in den Rechnungen Decken/Wände/Schrägen/Laibungen abgerechnet wurden, so verstärkt dies den Eindruck (und konnte dies auch der Vertreter der Bf. in der mündlichen Verhandlung nicht plausibel erklärt werden), dass es gegenständlich nicht um die Erfüllung eines Werkes, sondern um die Bereitstellung von (Hilfs-)Arbeitskräften für Verspachtelungsarbeiten u.Ä. ging und geht der Senat davon aus, dass Arbeitskräfte der ***22*** – im Sinne einer Arbeitskräftegestellung – für diese Tätigkeiten durch die Bf. verwendet wurden.

In Bezug auf das Nichtvorhandensein eines abgegrenzten Werkes kann hier auf die bereits zur ***2***. getätigten Ausführungen verwiesen werden, wonach (allein) aus den Rechnungen, ein solches nicht erkannt werden kann. Die vorgelegten Überweisungsbelege sagen ebenfalls nichts über ein Werkvertragsverhältnis aus. Die ersichtliche Rückbuchung einer Summe iHv. € 3.000.- erfolgte (wie aus dem Beleg erkennbar) aufgrund eines falschen BIC (und ist daher nicht davon auszugehen, dass dies auf einen Gewährleistungsanspruch zurückzuführen ist).

Es wurde keine Betriebsstätte der ausländischen Arbeitskräftegesteller in Österreich festgestellt und im Beschwerdevorbringen auch nicht behauptet, dass eine solche vorgelegen wäre.

Aufgrund der oben genannten Punkte gelangt der Senat im Rahmen der freien Beweiswürdigung hinsichtlich beider Subunternehmen der Bf. zur Überzeugung, dass mit den vorliegenden Rechnungen eine Arbeitskräftegestellung und keine Werkleistung bzw. Materialverkauf abgerechnet wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zur Löschung der Bf. im Firmenbuch

Personengesellschaften des Unternehmensrechts verlieren ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Beendigung (VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beeinträchtigt die Auflösung einer KG oder OG und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls so lange ihre Parteifähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind (vgl. zB VwGH 27.5.1999, 99/15/0014; VwGH 29.3.2006, 2001/14/0091; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131; VwGH 27.4.2016, 2013/13/0003; *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 79 Tz 10)

Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine KG oder OG Steuerschuldnerin oder Gewinnermittlungssubjekt (vgl. etwa VwGH 27.1.2011, 2008/15/0218) sein kann, ist ein "Abwicklungsbedarf" im Sinne der angeführten Rechtsprechung gegeben.

Da gegenständlich noch Abwicklungsbedarf besteht, beeinflusste auch die Löschung der OG im Firmenbuch nicht ihre Parteifähigkeit im vorliegenden Beschwerdeverfahren.

Zur Frage der Arbeitskräftegestellung

Nach § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3). Diese Einkünfte sind auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

Nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer). Durch diesen Steuerabzug gilt die Steuerpflicht der überlassenen Arbeitskräfte als abgegolten, weil deren steuerpflichtige Einkünfte wirtschaftlich in der Arbeitskräftegestellungsvergütung erfasst sind (§ 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988).

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

Gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 ist der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1 Schuldner der Abzugsteuer (im vorliegenden Fall die ***22*** und ***2***). Der Schuldner dieser Einkünfte (also der Gestellungsnehmer, im vorliegenden Fall die Bf.) haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99 leg. cit.

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

Strittig ist, ob die ***2*** und die ***22*** im Zuge der verfahrensgegenständlichen Bauvorhaben als Werkunternehmerinnen oder aber Arbeitskräftegestellerinnen auftraten.

Für die Beurteilung, ob eine Arbeitskräfteüberlassung oder ein Werkvertrag vorliegt, ist aus steuerlicher Sicht nicht die äußere Form des Sachverhaltes ausschlaggebend, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt der vereinbarten und erbrachten Leistung (§ 21 BAO). 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, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (vgl. VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071, zur Scheinselbständigkeit von Bauarbeitern).

Eine Gestellung von Arbeitskräften liegt vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird (VwGH 23.1.2013, 2009/15/0174; VwGH 17.8.2020, Ra 2020/13/0056). Der Gesteller bleibt daher Arbeitgeber. Vertragsgegenstand ist die

Zurverfügungstellung arbeitsbereiter Arbeitskräfte und nicht deren Verpflichtung, bestimmte Dienstleistungen zu erbringen oder einen bestimmten Leistungserfolg herbeizuführen. Der Verleiher schuldet die Überlassung der Arbeitskraft zum Zweck der Arbeitsleistung und nicht zur Ausführung einzelner Arbeiten. Der Gesteller schuldet kein Werk, sondern lediglich die Bereitstellung von Arbeitnehmern mit der vereinbarten Qualifizierung. Das Gefahrenrisiko liegt - im Gegensatz zum Werkvertrag - ausschließlich beim Gestellungsnehmer. Der Gesteller haftet somit nicht für die tatsächlichen Leistungen der zur Verfügung gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung (Ludwig/Varro in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴, Tz 58 zu § 98 EStG; VwGH 17.8.2020, Ra 2020/13/0056;), hinsichtlich der Voraussetzungen - bei Vorliegen eines grenzüberschreitenden Sachverhaltes betreffend von in einem anderen EU-Mitgliedstaat beschäftigten Arbeitnehmern -, ob ein Vertragsverhältnis als Arbeitskräfteüberlassung im Sinn von Art. 1 Abs. 3 Buchstabe c der Entsenderichtlinie(96/71/EG) anzusehen ist: EuGH 18.6.2015, C-586/13, *Martin Meat*, Rn 33-36).

Für die Abgrenzung, ob im gegenständlichen Fall eine Gestellung von Arbeitskräften oder aber ein Werkvertrag vorliegt, ist auf die Rechtsprechung des VwGH (z.B. Erk. v. 8.8.2008, Zl. 2008/09/0022 u.a. Erkenntnisse) zu verweisen. Danach liegt ein Werkvertrag nach ständiger Rechtsprechung des VwGH dann vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt besteht, wobei es sich um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Der Werkvertrag begründet in der Regel ein Zielschuldverhältnis. Die Verpflichtung besteht darin, eine vertraglich genau umschriebene Leistung - in der Regel bis zu einem bestimmten Termin - zu erbringen. Mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet (VwGH 21.08.2017, Ra 2016/08/0119). Für einen Werkvertrag ist essenziell ein gewährleistungstauglicher Erfolg der Tätigkeit, nach welchem die für den Werkvertrag typischen Gewährleistungsansprüche bei Nichtherstellung oder mangelhafter Erstellung des Werkes beurteilt werden können.

Ein Werkvertrag muss auf einen bestimmten abgrenzbaren Erfolg abstellen und somit einen Maßstab erkennen lassen, nach welchem die Ordnungsgemäßheit der Erbringung des Werkes beurteilt werden kann. Eine zwar leistungsbezogene, nicht aber erfolgsbezogene Entlohnung spricht gegen das Vorliegen eines Werkvertrages.

Nach der Rechtsprechung (VwGH 19.3.2014, 2013/09/0159) müssen Werkverträge, um als solche anerkannt werden zu können, eine genaue Beschreibung des Leistungsumfanges enthalten und bereits bei Vertragsabschluss zu einer klar und eindeutig vorgegebenen Leistung verpflichten. Der Werkvertragsnehmer hat grundsätzlich das Recht, sich vertreten zu lassen, trägt das Gefahrenrisiko und haftet gegenüber dem Auftraggeber für die auftragsgemäße

Erfüllung. Den Werkvertragsnehmer treffen auch gesetzliche Verpflichtungen wie Gewährleistung und Produkthaftung.

Sind die von ausländischen Arbeitskräften erbrachten Bauleistungen nicht abgegrenzt und liegen keine selbständig übertragenen Bauabschnitte vor, kann von keinem eigenständigen, gewährleistungsfähigen Werk ausgegangen werden (VwGH 26.2.2013, 2009/15/0175).

Daraus folgt für den gegenständlichen Fall:

Weder in Bezug auf die abgerechneten Leistungen der ***2***, noch der ***22*** wurden Werkverträge oder sonstige Vereinbarungen, Korrespondenzen, Anbotschreiben, Lieferscheine, Abnahmeprotokolle, o.Ä. vorgelegt, aus denen auf bestimmte, konkretisierte Werkvertragsleistungen und/oder Materiallieferungen geschlossen hätte werden können. Auch Grundaufzeichnungen waren nicht vorhanden.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die gängige Rechtsprechung hinzuweisen, wonach im Falle eines Auslandsbezuges eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei vorliegt (siehe dazu *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 115 Tz 10 f und die dort angeführte Judikatur und Literatur). Trotz Aufforderung durch die belangte Behörde im Zuge des Prüfungsverfahrens, Vorhaltes der fehlenden Unterlagen in der Beschwerdeentscheidung und im Vorlagebericht (zum Charakter eines Vorhaltes der Beschwerdeentscheidung siehe u.a. VwGH 29.1.2020, Ra 2019/13/0071; VwGH 30.6.2021, Ra 2021/15/0048) sowie in der Folge Aufforderung durch das BFG, zu der beantragten mündlichen Senatsverhandlung sämtliche relevante Beweisunterlagen mitzubringen, wurden durch die Bf. lediglich die genannten Unterlagen im Zuge der Beschwerdeerhebung vorgelegt.

In den sohin (einzig) vorliegenden Rechnungen wurde die Leistung der ***2*** mit der Durchführung von Spachtelarbeiten umschrieben.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH stellt die Vereinbarung über einfache, bloß mengenmäßig bestimmte Arbeiten, die im zeitlichen Arbeitsablauf erbracht werden müssen und der Erfüllung einer vom Arbeitgeber übernommenen, zu seinem Betrieb gehörigen vertraglichen Verpflichtung dienen, keinen (nach dem AÜG unbedenklichen) Werkvertrag, sondern eine Arbeitskräfteüberlassung dar (VwGH 07.07.1999, Zl. 97/09/0311 - Herstellung einer Vollwärmeschutzfassade, Abrechnung nach Quadratmetern). Im gleichen Sinn äußerte sich der VwGH beispielsweise zur Montage bloß mechanische Aufzugsteile (VwGH 13.09.1999, Zl. 97/09/0147), zur Herstellung von Durisol-Mauern (VwGH 06.05.1999, Zl. 97/09/0174), zu Verputzarbeiten (VwGH 10.03.1999, Zl. 97/09/0310), zu Innenverputz-(Mauer-)arbeiten (VwGH 16.09.1998, Zl. 98/09/0209), zur Aufstellung von Zwischenwänden (VwGH 21.10.1998,

Zl. 96/09/0183), zur Errichtung von Ziegelmauern (VwGH 19.12.1996, Zl. 95/09/0198) und zu Verfließungsarbeiten (VwGH 06.09.1994, 93/11/0162).

Bei den erbrachten Leistungen ("Spachtlerarbeiten") handelt es sich um einzelne manuelle Beiträge, die in dieser Form keine geschlossene Einheit darstellen, sodass auch deshalb von keiner Herstellung eines Werkes auszugehen ist. Die Tätigkeit "Verspachteln" von Gipskartonplatten, Verspachteln nach Elektrikerarbeiten oder (Baustellen-) Reinigung umfasst einfache Hilfsarbeiten, die im unmittelbaren zeitlichen Ablauf mit von anderen Unternehmern (hier: auf einer Baustelle) zu erbringenden Dienstleistungen stehen. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt stellen diese Hilfsarbeiten bzw. einfachen manipulativen Tätigkeiten Dienstleistungen und kein selbständiges Werk dar. Sie können daher nicht den Inhalt und die Grundlage eines Werkvertrages bilden (VwGH 27.10.1999, 98/09/0033; 21.3.1995, 94/09/0163; 31.7.2012, 2008/13/0071).

Werden für Bauhilfsarbeiten Personen vermeintlich im Werkvertrag beschäftigt, füllen sie die Funktion eines Bauhilfsarbeiters aus, sind daher in den wirtschaftlichen Organismus des Auftraggebers eingegliedert und damit als nichtselbständig anzusehen (UFS 30. 5. 2007, RV/0913-W/06). Vergleichbares gilt auch dann, wenn in einem Bauunternehmen zwar Bauhilfsarbeiter angestellt sind, jedoch nicht in jenem Umfang, der für das Auftragsvolumen regelmäßig erforderlich ist, und zusätzlicher Personalbedarf mit Werkvertragsnehmern abgedeckt wird (UFS 14.12.2010, RV/0780-W/09).

Stellt der Auftraggeber weiters das gesamte Arbeitsmaterial zu Verfügung und wird dieses vom Auftragnehmer unter Verwendung von auftragnehmereigenem Kleinwerkzeug (Spachtelzeug) auf vom Auftraggeber bestimmten Baustellen verarbeitet, spricht das für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit (UFS 30.5.2007, RV/0913-W/06; 16.02.2012, RV/2594-W/11).

Insgesamt führt die Beurteilung der vorliegenden Rechnungen der ***2***. zum Schluss, dass die als „(diverse) Spachtelarbeiten“ bezeichneten Leistungen nicht als Werkvertrag zu qualifizieren sind.

Auch wenn die Abrechnung der Leistungen der ***2***. als Pauschale, jene der ***22*** nach m² – bzw. Lfm – Preisen (Aufmaße) bzw. Stückpreisen erfolgten, so ergibt sich nach Ansicht des entscheidenden Senates auch in Bezug auf die ***22*** keine andere Beurteilung, als jene, dass kein Werk geschuldet bzw. kein Material geliefert, sondern nur eine Tätigkeit umschrieben und abgerechnet wurde. Diesbezüglich kann auf die in der Beweiswürdigung ausführlich dargelegten Gründe verwiesen werden.

Da im gesamten Verfahren lediglich insgesamt 8 Rechnungen vorgelegt wurden, ansonsten jedoch keine Grundaufzeichnungen oder zusätzliche Unterlagen vorhanden waren und auch der Vertreter der Bf. keinerlei näherführenden Angaben im Zuge der mündlichen Verhandlung

machen konnte, ergibt die Beurteilung anhand der vorliegenden Beweismittel in Kombination mit der allgemeinen Lebenserfahrung im Zusammenhang mit der Praxis bei Bauvorhaben und in Zusammenschau mit der höchstgerichtlichen Judikatur, dass kein Werkvertragsverhältnis begründet wurde und auch kein Materialverkauf erfolgte, sondern (nur) Arbeitskräfte zur Verfügung gestellt wurden.

Als Gesamtbild ergibt sich somit nach Ansicht des erkennenden Senates als wahrer wirtschaftlicher Gehalt iSd § 21 BAO, dass der behauptete Werkvertrag zwischen der Bf. und der ***2***, sowie die behauptete Kombination aus Werkvertrag und Materialverkauf zwischen der Bf. und der ***22*** nicht vorliegen, sondern die Leistungen im Rahmen der Gestellung (Überlassung) von Arbeitskräften erbracht wurden.

Es kann daher keine Rechtswidrigkeit erkannt werden, wenn die belangte Behörde die abgerechneten Fremdleistungen als Arbeitskräftegestellung qualifizierte und die Bf. zur Haftung für die Abzugsteuer in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen heranzog.

Es war sohin 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.

Das Bundesfinanzgericht ließ sich im vorliegenden Erkenntnis von der - ohnedies zitierten - einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur leiten, weshalb die Revision an den VwGH nicht zuzulassen war. Schließlich ist zur Frage, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von einem Werk- oder Arbeitskräfteüberlassungsvertrag auszugehen ist, allgemein darauf zu verweisen, dass eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich ist; ob sohin die Beweiswürdigung in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 01.06.2017, Ra 2017/15/0037); eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall zurück hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028), weshalb insgesamt die ordentliche Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 31. Oktober 2024