

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde der Bf. GmbH, Adresse1, vertreten durch Keppert, Hallas & Partner GmbH & Co KG, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, gegen den Haftungsbescheid gemäß § 99 EStG 1988 des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 2. Oktober 2013 für das Jahr 2005 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Artikel 133 Absatz 4 Bundesverfassungs-Gesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer GPLA-Prüfung für die Jahre 2005 bis 2007 wurde die Feststellung getroffen, dass der Beschwerdeführerin (Bf) zur Erledigung diverser Bauarbeiten auf ihren Baustellen von zwei slowakischen Firmen im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt wurden.

Das zuständige Finanzamt Wien 4/5/10 (FA) erließ am 18.05.2010 für die Jahre 2005 bis 2007 entsprechende Haftungsbescheide gemäß § 99 EStG 1988 und schrieb die Abzugssteuer (für 2005 iHv EUR 57.430,27, für 2006 iHv EUR 135.230,65 und für 2007 iHv EUR 81.272,88) vor. Die steuerliche Vertretung des Bf erhob mit Schreiben vom 21.06.2010 Berufung gegen die betreffenden Haftungsbescheide und beantragte die ersatzlose Aufhebung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10.12.2010 wies das FA die Berufung als unbegründet ab. Am 16.02.2011 stellte die Bf einen Vorlageantrag.

Der UFS wies mit Berufungsentscheidung vom 23.07.2013, RV/0532-W/11, die Berufung gegen die Haftungsbescheide gemäß § 99 EStG 1988 für die Jahre 2006 und 2007 als unbegründet ab und hob den angefochtenen Haftungsbescheid gemäß § 99 EStG 1988 für das Jahr 2005 und die Berufungsvorentscheidung vom 10. Dezember 2010 – soweit

sie das Jahr 2005 betrifft – gemäß § 289 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabengabenbehörde erster Instanz auf.

Die Zurückverweisung der Sache an die Abgabengabenbehörde erster Instanz erfolgte mit folgender Begründung:

„Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 23. Jänner 2013, Zl. 2009/15/0174, ausgeführt hat, kann in Folge der erst ab 1. Juli 2005 gültigen DBA-EntlastungsVO für davor liegende Zeiträume der Gestellungsnehmer eines im Ausland ansässigen Gestellers nur dann zur Haftung der Abzugssteuer herangezogen werden, wenn der Gesteller in Folge Vorliegens einer inländischen Betriebsstätte entsprechend dem zur Anwendung kommenden DBA mit seinem im Inland erzielten Vergütungen der österreichischen Steuerpflicht unterliegen würde.

Für die Beurteilung der Frage, ob nun die Bw. in Folge der erst ab 1. Juli 2005 in Kraft getretenen DBA-EntlastungsVO auch für vor diesem Zeitpunkt liegende Zeiträume für die auf die im Mai und Juni 2005 an die Fa X. bzw. im Juni 2005 an die Fa Y. geleisteten Gestellungsvergütungen entfallende Abzugssteuer haftet, ist somit ausschließlich entscheidend, inwieweit die beiden slowakischen Firmen in den betreffenden Monaten jeweils über eine Betriebsstätte im Inland verfügten und Folge dessen Österreich – entsprechend den auch im Verhältnis zur Slowakei weiterhin anzuwendenden betreffenden Bestimmungen des DBA-CSSR – hinsichtlich der im Rahmen dieser inländischen Betriebsstätten erzielten gewerblichen Einkünfte ein Besteuerungsrecht zukommt.

Eine solche rechtliche Beurteilung ist jedoch mangels Vorliegens entsprechender Ermittlungsergebnisse des Finanzamtes nicht möglich. ... “

Gegen diese Berufungsentscheidung des UFS vom 23.07.2013, RV/0532-W/11, erhob die Bf am 06.09.2013 Beschwerde gemäß Art 131 Abs 1 Z 1 B-VG (nunmehr Revision) an den VwGH betreffend der Haftungsbescheide für die Jahre 2006 und 2007. Mit Beschluss VwGH 27.07.2016, 2013/13/0098, lehnte das Höchstgericht die Behandlung der Beschwerde ab. Die belangte Behörde ist bezüglich der Gestellung von Arbeitskräften nicht von der Rechtsprechung des VwGH abgewichen. Weiters bestätigte der VwGH die Annahme einer Arbeitskräftegestellung iSd § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988, wenn die belangte Behörde, *“insbesondere aufgrund der organisatorischen Eingliederung der (von den slowakischen Unternehmen gestellten) ausländischen Arbeitskräfte in den Betrieb der Beschwerdeführerin, des fehlenden ‚gewährleistungstauglichen‘ Erfolgs und der festgestellten Abrechnungen nach geleisteten Arbeitsstunden sowie des gänzlichen Unterbleibens von Mängelrügen“* zu dieser Entscheidung gekommen ist. Es konnte auch kein relevanter Verfahrensmangel (Verletzung des Parteiengehörs) aufgezeigt werden, da der Bf die von der belangten Behörde *„getroffenen Sachverhaltungsfeststellungen bekannt waren und sie im Rahmen des Verfahrens ausreichend Gelegenheit hatte, dazu Stellung zu nehmen“*.

Aufgrund der Aufhebung des Haftungsbescheids gemäß § 99 EStG 1988 für das Jahr 2005 und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde 1. Instanz erließ das FA am 02.10.2013 einen neuen Haftungsbescheid gemäß § 99 EStG 1988 für das Jahr 2005, in welchem nur die ab 1. Juli 2005 geflossenen Beträge in die Berechnung der Abzugssteuer einbezogen wurden. Die Abzugssteuer für 2005 beträgt demnach EUR 48.900,80. Begründet wurde dieser Bescheid wie folgt:

„Wie im Zuge der GPLA für die Jahre 2005 bis 2007 festgestellt wurde, sind auch im Jahr 2005 Bauleistungen an Subunternehmer in Form von „Werkverträgen“ an slowakische Firmen vergeben worden. Bei diesen Subfirmen handelt es sich um die Fa X., s.r.o. Bratislava und die Fa Y. s.r.o. Bratislava. Von der Fa Y. s.r.o. wurden vom 01. Juli bis 31.12.2005 insgesamt € 195.603,21 in Rechnung gestellt.

Die Werkverträge wurden überwiegend – soweit der Prüfung vorgelegt – über ‚Abbrucharbeiten‘ bzw. ‚Abbauarbeiten‘ an einer bestimmten Adresse abgeschlossen (z.B. Wien-Adr.2, NÖ, Wien-Adr.3) und zu Pauschalpreisen und sind völlig identisch, egal ob mit der Firma Y. s.r.o. oder X. s.r.o. Die Ausgangsrechnungen der Fa Y. bzw. X. sind gleich aufgebaut, auch wird jeweils ein Leistungszeitraum von einer Kalenderwoche abgerechnet. Diese Rechnungen werden offenbar vom geprüften Unternehmen einer Kontrolle unterzogen und Änderungen vorgenommen. Auf Grund der in Rechnung gestellten Beträge (z.B. € 130,50, 261,-, 391,50 usw.) lässt sich nachvollziehen, dass nach Stunden abgerechnet wurde, jedenfalls nicht nach Teilen eines Werkes. Mit Fragenvorhalt vom 15.5.2009 an das geprüfte Unternehmen wurde u.a. die Frage gestellt, ob es Aufzeichnungen über die geleisteten Arbeiten gibt und um Vorlage dieser gebeten. Antwort: bzgl. der geleisteten Arbeiten bei der Fa X. s.r.o. gibt es keine Arbeitsaufzeichnungen bzw. keine gesonderten wöchentlichen Abrechnungen, ausgenommen jene Abrechnungen, die in den Fakturen ausgewiesen sind. Außerdem wurden Werkverträge mit den Subunternehmern abverlangt. Die diesbezügliche Antwort lautete: ‚Werkverträge mit Subunternehmern werden lediglich mündlich abgeschlossen‘.

Schlussfolgerung:

[...]

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 23.1.2013, ZI 2009/15/0174 ausgeführt hat, kann erst ab 1. Juli 2005 (Inkrafttreten der DBA-Entlastungs-VO § 6 Abs 1 DBA, BGBl III Nr. 92/2005) der Gestellungsnehmer eines im Ausland ansässigen Gestellers zur Haftung der Abzugssteuer herangezogen werden, wenn der Gesteller in Folge Vorliegens einer inländischen Betriebsstätte entsprechend dem zur Anwendung kommenden DBA mit seinen im Inland erzielten Vergütungen der österreichischen Steuerpflicht unterliegt.

Gem § 6 Abs 1 DBA-Entlastungs-VO (BGBl III Nr. 92/2005) tritt die Verordnung am 1. Juli 2005 in Kraft und ist auf alle Einkünfte anzuwenden, die ab diesem Zeitpunkt zufließen. Gem Art 5 Abs 1 Z 4 DBA-Entlastungs-VO ist eine Entlastung an der Quelle jedenfalls unzulässig, wenn Vergütungen an konzernfremde Gesellschaften für die

Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt werden, sofern kein Zulassungsbescheid nach Abs 3 leg cit vorliegt.

Im vorliegenden Fall sind daher die ab 1. Juli 2005 in Rechnung gestellten Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften bei der Fa Bf. GmbH als Haftenden der Abzugssteuer zu unterziehen.

[...]“

Die vom Bf am 07.11.2013 erhobene gegenständliche Berufung (nunmehr: Beschwerde) richtet sich gegen diesen neu erlassenen Haftungsbescheid für das Jahr 2005 vom 02.10.2013. Zudem wurde der Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO beantragt. Die Bf führte in ihrer Beschwerde den vom FA angenommen Sachverhalt in den Punkten a. bis i. an und nahm dazu eine „*richtige Würdigung dieser Tatsachenfeststellungen*“ vor:

1. Die Bf beschäftige in der Slowakei etablierte Unternehmen als „Subunternehmer in der Form von Werkverträgen“.
 - Dies sei richtig, die Bf sei – zum damaligen Zeitpunkt – in ständiger Geschäftsverbindung mit den in der Slowakei domizilierten Unternehmen, die als besonders verlässlich galten, gestanden und diese Unternehmen sollen – vor allem – über schweres Gerät zu der Verrichtung von Abbrucharbeiten verfügt haben (worüber die Bf eben nicht verfügt habe).
2. „Bei diesen Subfirmen“ handle es sich um näher genannte, in Bratislava domizilierte Gesellschaften.
 - Dies sei richtig, die Rechtsbeziehungen mit den slowakischen Gesellschaften solle aus dem Abschluss von Werkverträgen bestanden haben.
3. Die vorgelegten Werkverträge hätten Abbruch- bzw. Abbauarbeiten betroffen, welche an bestimmten Baustellen vorgenommen wurden.
 - Dies sei richtig, Abbrucharbeiten seien ein Gewerk im Sinne der Auflistung des sogenannten Gewerbebaumes. Die Bf übersandte in Beilage den angesprochenen Gewerbebaum.
4. Der Werklohn bestehe aus „Pauschalpreisen“.
 - Dies sei richtig, gerade die Vereinbarung eines Werklohnes, der einen Pauschalpreis darstelle, zeige, dass keine Arbeitskräfteüberlassung vorliege, denn der Überlasser rechne regelmäßig und ausschließlich die Stunden ab, die das von ihm verliehene Personal auf der Baustelle verbringe.
5. Die Ausgangsrechnungen seien „gleich aufgebaut“.
 - Dies möge sein, inwieweit dies gegen den Standpunkt der Bf sprechen soll, sei nicht verständlich.
6. Diese Rechnungen wurden einer Kontrolle unterzogen und Änderungen vorgenommen.
 - Dies sei richtig, die Bf pflege jede Eingangsrechnung auf deren Plausibilität zu überprüfen.
7. Aus einer Rechnung lasse sich nachvollziehen, dass „nach Stunden abgerechnet“ wurde.

– Dies sei richtig, denn manchmal – selten genug – würden die Subunternehmer sogenannte „Regiestunden“ in Rechnung stellen. Das seien Arbeiten, die zusätzlich notwendig werden, weil sie unvorhersehbar seien. Die weit überwiegende Mehrzahl aller Rechnungen betreffe allerdings Pauschalpreise.

8. Aufzeichnungen über „gesonderte wöchentliche Aufzeichnungen“ gäbe es nicht.

– Dies sei richtig, es gäbe keine gesonderten wöchentlichen Aufzeichnungen, weil die Abrechnung nach Pauschalpreisen vereinbart gewesen sei.

9. Manche der Werkverträge wurden „mündlich“ geschlossen.

– Dies sei insofern richtig, als manche Werkverträge mündlich geschlossen worden seien. Dies sei auf das hohe Vertrauen zurückzuführen, das die Bf zu ihren Subunternehmern hätte und welches sich noch nie als unrichtig erwiesen habe. Gerade die von der Bf ausgewählten Subunternehmer hätten Handschlagsqualität, sodass eine Verschriftung der getroffenen Werkvereinbarung nicht erforderlich gewesen wäre.

Weiters wurde ausgeführt, die im Haftungsbescheid erwähnte subunternehmerische Tätigkeit, nämlich die Durchführung von Abbrucharbeiten, sei geradezu ein klassisches Beispiel für einen Werkvertrag. Das Werk bestehe darin, ein Gebäude abzureißen. Die Leistung beginne mit dem Beginn der Abbrucharbeiten und ende mit der völligen Abtragung des Gebäudes. Werde dieses Ziel nicht hergestellt (etwa weil ein Gebäudeteil nicht abgebrochen wurde), sei der Werkvertrag nicht erfüllt und der Werklohn werde verweigert. Es ist allerdings besonders in der Geschäftsbeziehung mit den slowakischen Subunternehmern niemals vorgekommen, dass ein solcher Fall eingetreten wäre. Die zwischen der Bf und ihren Subunternehmern geschlossenen Verträge würden kein einziges Element eines Gestellungsvertrages aufweisen.

In der damaligen Beschwerde gegen die Haftungsbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 vom 27.06.2010 brachte die Bf u.a. vor, die Subunternehmer hätten ein klar abgegrenztes Werk zu verrichten gehabt (Abbruch eines Altgebäudes), die Arbeiten seien ausschließlich mit ihrem eigenen Material und Werkzeug geleistet worden, seien fachlich und personell beaufsichtigt worden, sodass keine organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Bf gegeben gewesen sei, und die Bf habe für den Erfolg der Werkleistung gehaftet. Zudem würde gerade die Verrechnung von Pauschalpreisen für das Vorliegen von Werkverträgen sprechen. Die Abrechnung pro Arbeitswoche habe nur bewirken sollen, dass die Bf den von ihr verlangten Preis auch gegenüber ihren eigenen Werkbestellern habe rechtfertigen müssen und würde eine Rechnungskontrolle zur kaufmännischen Sorgfalt eines jeden Unternehmers gehören. Die Tatsache, dass keine Aufzeichnungen bestehen würden, spräche für das Vorliegen von Werkverträgen, weil es in der wirtschaftlichen Sphäre des Werkunternehmers gelegen sei, mit dem Pauschalpreis auszukommen. Zudem könne bei Vorhandensein einer von Vertrauen geleiteten Rechtsbeziehung zwischen Werkunternehmer und Subunternehmer auf schriftliche Verträge grundsätzlich verzichtet werden. Bei Anstellung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ergäbe sich, dass die Bf Subunternehmer für spezifische Gewerke (hier Abbruch eines Altgebäudes) beauftragt habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10.12.2010 zur damaligen Berufung gegen die Haftungsbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 vom 27.06.2010 wies das FA das gegenständliche Rechtsmittel als unbegründet ab und führte u.a. aus, dass die Fa X. s.r.o. seit Mai 2005 für das geprüfte Unternehmen diverse Bauleistungen erbringen würde. Es würden laut Auskunft der Bf überwiegend mündliche Werkverträge abgeschlossen. Es werde (2007) pro Lohnwoche für eine verschieden große Anzahl von Baustellen und in Stunden (pro geleisteter Stunde EUR 14,50) abgerechnet. Diese Beträge würden an die Firma in der Slowakei überwiesen werden. Am 06.11.2007 habe zudem eine KIAB Kontrolle stattgefunden. Auf einer Baustelle sei ein slowakischer Bauarbeiter angetroffen worden, welcher angab, seit zwei Jahren ausschließlich für die Bf alle Arbeiten wie Malerarbeiten, Fassadenarbeiten, Styroporkleben und auch Bauhilfsarbeiten durchzuführen. Beahlt werde er aber nicht von der Bf, sondern von Herrn „A.“. Dieser habe telefonisch angegeben, für die Fa X. s.r.o. in Bratislava zu arbeiten. Die Fa X. s.r.o. vermittle Selbständige an österreichische Bauunternehmen. Bei der KIAB sei zudem ein Werkvertrag mit der Fa X. s.r.o. für dieses Bauvorhaben mit einem Pauschalpreis von EUR 19.000,00 über Malerarbeiten für Fassadeninstandsetzung vorgelegt worden. Die Strafe vom Magistrat wegen illegaler Ausländerbeschäftigung sei von der Bf bezahlt worden. Berufung dagegen sei keine eingebracht worden.

Als Beispiel dafür, dass im vorliegenden Fall von einer Arbeitskräfteüberlassung ausgegangen werden kann, gliederte das FA in der Beschwerdeentscheidung beispielgebend sämtliche zu einem Bauvorhaben (Wien-Adr.2) seitens der Bf dem Auftraggeber in Rechnung gestellte Rechnungen, sowie jene, welche der Bf für gegenständliches Bauvorhaben seitens der Fa X. s.r.o. ausgestellt wurden, auf. Der seitens der Fa X. s.r.o. der Bf in Rechnung gestellte Betrag für das Bauvorhaben würde in Summe EUR 12.020,50 betragen. Dieser Betrag entspräche bei einem Stundensatz von EUR 14,50 einer Arbeitszeit von 829 Stunden. Obwohl der in diesem Fall vorliegende schriftliche Werkvertrag über Abbrucharbeiten pauschal EUR 15.000,00 betragen habe, sei nach Stunden und nur der genannte Betrag abgerechnet worden. Dem Auftraggeber der Bf sei aber wiederum für Abbrucharbeiten ein Betrag iHv EUR 7.705,83 in Rechnung gestellt worden. Dies lasse den Schluss zu, dass verschiedene Arbeiten von Dienstnehmern der Fa X. s.r.o. durchgeführt worden seien und nach geleisteter Stundenanzahl abgerechnet worden sei und somit kein Werk. Zudem wäre eine Rechnung (Nr. 070087 vom 12.4.2007) über diverse Baustellen handschriftlich abgeändert worden und in Anpassung an einen Stundensatz von € 14,50 korrigiert worden. Eine Nachkontrolle sämtlicher abgerechneter Leistungen der Baustelle Wien-Adr.2 würde ergeben, dass alle Beträge durch den Stundensatz teilbar seien. Laut Vorhaltsbeantwortung der Bf vom 30.06.2009 gebe es keine Arbeitsaufzeichnungen bzw keine gesonderten wöchentlichen Abrechnungen, ausgenommen jene Abrechnungen, die in den Fakturen ausgewiesen seien.

Im Mai 2009 sei zudem ein Einzelauskunftsersuchen an die Slowakei gestellt worden. Als Antwort hätten die slowakischen Behörden angegeben, dass sich an der Adresse der Fa

X. s.r.o. ein Einfamilienhaus befinde, an welchem eine Firmenanschrift aufzufinden sei. Es wäre jedoch niemand vor Ort angetroffen worden. Der Geschäftsführer der Fa X. s.r.o. hätte die Ladungen der ausländischen Steuerbehörde erhalten, sei jedoch nicht gewillt, die Fragen slowakischer Prüfer zu beantworten.

Die Fa Y. s.r.o. erbringe seit Juni 2005 Bauleistungen für das geprüfte Unternehmen. Die Firma habe eine Zweigniederlassung in Österreich (Wien-Adr.4) und sei im Firmenbuch eingetragen gewesen, sei am 06.10.2007 aber amtswegig aus dem österreichischen Firmenbuch gelöscht worden. Registriert gewesen wäre diese Firma im Handelsregister des Bezirksgerichts Bratislava. Die slowakischen Steuerbehörden haben angegeben, dass diese Firma im slowakischen Firmenbuch registriert gewesen sei. Am 03.09.2008 sei es aber zur amtlichen Löschung ohne Liquidation gekommen. Am 03.10.2008 sei die Firma gänzlich aus dem Firmenbuch gelöscht worden.

Die Rechnungen der Fa Y. s.r.o. seien den Rechnungen der Fa X. s.r.o. optisch gleich, und würden sich nur in Adresse und Bankverbindung unterscheiden.

Gegen das Vorliegen von Werkverträgen würde sprechen, dass die schriftlichen Werkverträge überwiegend über Abbrucharbeiten bzw Abbauarbeiten an einer bestimmten Adresse abgeschlossen worden und völlig ident seien. Die Rechnungen der beiden slowakischen Firmen seien gleich aufgebaut, der Leistungszeitraum sei jeweils eine Kalenderwoche und würden die Rechnungen der Bf überprüft werden bzw Änderungen vorgenommen. Auf Grund der in Rechnung gestellten Beträge lasse sich nachvollziehen, dass nach Stunden abgerechnet worden sei und nicht nach Teilen eines Werkes. Zudem hätten seitens der Bf keine mit den Subunternehmern abgeschlossenen Werkverträge vorgelegt werden können und habe die Bf angegeben, diese seien nur mündlich geschlossen worden. Wenn nun in der Berufung angegeben werde, es könne sich nicht um Arbeitskräfteüberlassung handeln, weil die Arbeitskräfte grundsätzlich ihre Arbeitsleistung im Betrieb des Werkbestellers erbringen würden und das hier nicht der Fall sei, denn der Betrieb des Werkbestellers befinde sich am Firmensitz und nicht auf jenen Baustellen, auf welchen die Subunternehmer der Bf vertraglich tätig gewesen seien, dann würde diese Argumentation ins Leere gehen. Es liege im Wesen einer Baufirma, dass Leistungen eben auf den Baustellen und nicht am Firmensitz erbracht werden würden. Welche Leistungen bzw. Tätigkeiten oder Werke von den beiden slowakischen Firmen erbracht worden seien, habe vom Prüfer nicht festgestellt werden können. Die beiden Firmen seien als Auskunftsperson nicht greifbar gewesen. Zudem widerspreche es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass gerade bei grenzüberschreitenden Bauaufträgen keine schriftlichen Verträge abgeschlossen würden. Die Überprüfung der vorgelegten Rechnungen lassen in keinem Fall die Abrechnung eines Werkes erkennen. Es sei nach Stunden abgerechnet worden.

Im damaligen Vorlageantrag wurde seitens der Bf u.a. vorgebracht, dass die in der Beschwerdeentscheidung festgestellten Sachverhaltselemente (regelmäßige Beschäftigung zweier ausländischer Subunternehmer, vorwiegend mündliche Werkverträge, regelmäßige Bezahlung der Subunternehmer, schriftlicher Werkvertrag,

wonach ein ganz bestimmtes Gewerk um einen ganz bestimmten Werklohn mit ganz bestimmten Feststellungsterminen vereinbart sei) für ein Werkvertragsverhältnis sprechen würden.

Es möge schon zutreffen, dass ein Arbeiter namens B. an der Baustelle NÖ2 angetroffen worden sei. Der diesbezüglich ermittelnde Beamte könne aber offenbar nur unzulänglich Slowakisch, da er Äußerungen des genannten Bauarbeiters falsch übersetzt hätte. Immerhin hätten sich die beiden Gesprächspartner dahingehend verständigen können, dass der Arbeiter nicht von der Bf bezahlt worden sei und auch von niemandem seitens der Bf Weisungen entgegengenommen habe, wie dies für Arbeitskräfteüberlassungen typisch sei.

Es treffe schon zu, dass die ehemalige Geschäftsführerin der Bf eine über sie verhängte Verwaltungsstrafe rechtskräftig habe werden lassen, dies sei aber ausschließlich darauf zurückzuführen, dass sich die Genannte im Zeitpunkt der Zustellung nicht in Österreich befunden habe und deshalb die Rechtsmittelfrist versäumt habe.

Dass die Bf bei dem Bauvorhaben Wien-Adr.2 ihrem Auftraggeber gegenüber einzelne Gewerke abgerechnet habe, habe dem Wunsch des Auftraggebers entsprochen. Dass die Bf eine örtliche Bauaufsicht bestellt habe, treffe zu und spreche ebenfalls nur für einen Werkvertrag, denn damit sollte ja der Subunternehmer kontrolliert werden. Würde sich die Bf eigener Arbeitskräfte bedienen, bräuchte sie keine örtliche Bauaufsicht, denn sie könnte hierbei ihre eigenen Dienstnehmer (Baustellenleiter, Polier) verwenden. Zudem erfolge die Lohnwochenabrechnung deshalb, um feststellen zu können, ob die Preise des Subunternehmers der Angemessenheit entsprechen würden, da sich auch die Bf gegenüber der Bauherrschaft hinsichtlich des verlangten Preises rechtfertigen müsse. Der Grund für die handschriftlich vorgenommene Korrektur der Rechnung der Firma X. s.r.o. bestehe darin, dass hervorgekommen sei, dass der Subunternehmerpreis zu hoch gewesen sei und nach unten habe korrigiert werden müssen. Aus welchen Gründen dies für eine Arbeitskräfteüberlassung sprechen solle, sei unerfindlich. Gerade der Umstand, dass es keine Arbeitsaufzeichnungen des Subunternehmers gebe, zeige, dass es sich hier um Subunternehmerschaft handle. Die Beschwerdevorentscheidung verwechsle Rechnungskontrolle mit der Weiterrechnung von Arbeitsstunden.

Der Umstand, dass die Rechnungen der betreffenden Unternehmen gleich gestaltet seien, möge darauf zurückzuführen sein, dass sich die slowakischen Unternehmen einer einheitlichen Verrechnungsmethode bedienten, die vor als auch nach der sog. Wende üblich gewesen sei.

Nicht widerlegt habe werden können, dass jeweils einzelne Gewerke vergeben worden seien, dafür ein bestimmter Preis bedungen (der entsprechend durch allfällige Preisminderungsansprüche habe korrigiert werden müssen) worden sei, die beiden genannten Subunternehmer eine vollständige Gewährleistungs- und Schadenersatzhaftung gehabt hätten, die Subunternehmer ihre Arbeitskräfte selbst

angewiesen und mit eigenem Gerät ausgestattet hätten, um allfälliges auf der Baustelle zurückgelassenes Gerät nicht gegen Diebstahl schützen zu müssen.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Sachverhalt:

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Die Bf ist im Baugewerbe tätig und bediente sich im Beschwerdezeitraum zur Durchführung von Bauaufträgen neben ihren eigenen Arbeitnehmern auch ausländischer (slowakischer) Arbeitskräfte, welche von zwei slowakischen Firmen bereitgestellt wurden.

Die Fa X. s.r.o. war zumindest seit Mai 2005 bzw die Fa Y. s.r.o. seit Juni 2005 für die Bf tätig. Von der Fa Y. s.r.o. wurden von 1. Juli 2005 bis 31. Dezember 2005 EUR 195.603,21 in Rechnung gestellt. Die Fa X. s.r.o. legte vom 1. Juli 2005 bis 31. Dezember 2005 keine Rechnungen.

Es wurden nur die Rechnungen der Fa Y. s.r.o. als Bemessungsgrundlage herangezogen, weil von X. von Juli bis Dezember 2005 keine Rechnungen gelegt wurden, sondern nur für den davor liegenden Zeitraum (nämlich Mai 2005).

Die Fa Y. s.r.o. war im Zeitraum vom 22.04.2005 bis 25.09.2008 im slowakischen Firmenbuch registriert, danach erfolgte eine amtliche Löschung. Das Unternehmen gab Mitte des Jahres 2008 eine Steuererklärung für das Jahr 2007 ab und war zur Einkommensteuer bis 05.12.2007 bei den slowakischen Steuerbehörden steuerlich registriert. Der Firmensitz der Y. s.r.o. befand sich an der Adresse Bratislava. Die Fa Y. s.r.o. verfügte laut österreichischem Firmenbuchauszug entsprechend dem Gesellschaftsvertrag vom 05.04.2005 seit 21.07.2005 über eine Zweigniederlassung in Österreich. Als Adresse war Wien-Adr.4, eingetragen. Am 06.10.2007 erfolgte die amtswegige Löschung. Im slowakischen Firmenbuch wurde die Firma am 25.09.2008 amtswegig gelöscht, aber erst am 03.10.2008 gänzlich aus dem Firmenbuch gelöscht.

Der Firmensitz der Fa X. s.r.o. befindet sich an der Adresse Bratislava. An dieser Adresse befindet sich ein Einfamilienhaus mit Firmenanschrift. Der Geschäftsführer war nicht bereit, Fragen der slowakischen Behörden zu beantworten, hat jedoch die diesbezüglichen Ladungen erhalten.

Beide slowakischen Firmen waren im Beschwerdezeitraum in der Slowakei ansässig.

Die mit den slowakischen Firmen abgeschlossenen Verträge wurden laut eigenen Angaben der Bf überwiegend mündlich vereinbart. Seitens der Bf wurden nur einige wenige Vereinbarungen in Schriftform vorgelegt. Alle der Behörde übermittelten schriftlichen Vereinbarungen beider Firmen sind gleich aufgebaut, es werden

Pauschalpreise für Abbrucharbeiten bzw. Abbauarbeiten an einer bestimmten Adresse festgelegt. Andere Aufzeichnungen über die geleisteten Arbeiten wurden seitens der Bf trotz Aufforderung der Behörde nicht vorgelegt.

Auch die Ausgangsrechnungen der slowakischen Firmen für 2005 und die weiteren Jahre sind gleich aufgebaut. Der ausgewiesene Leistungsraum ist jeweils eine Kalenderwoche. Es wurde nach Stunden abgerechnet, die Rechnungsbeträge sind im bei weitem überwiegenden Ausmaß durch den Stundensatz von EUR 14,50 (oder Teilen davon) teilbar.

Die von den slowakischen Firmen ausgestellten Rechnungen wurden seitens der Bf einer Kontrolle unterzogen. Es wurden nachträgliche Korrekturen und Änderungen des Preises vorgenommen. Die seitens der Bf auf den Rechnungen handschriftlich vermerkten preislichen Änderungen sind durch den Stundensatz von EUR 14,50 (oder Teilen davon) teilbar. Material wurde nicht verrechnet. Die Bemessungsgrundlage für die Vergütungen der zur Verfügung gestellten Arbeitskräfte waren die tatsächlich geleisteten Stunden.

In der Buchhaltung der Bf wurden die von den slowakischen Firmen ausgestellten Rechnungen auf Konten mit der Bezeichnung „Leihpersonal“ erfasst.

Am 06.11.2007 fand eine KIAB-Kontrolle auf einer Baustelle der Bf (NÖ2) statt, bei der ein slowakischer Arbeiter, Herr B., bei Abbrucharbeiten aufgegriffen wurde. Entsprechend der mit ihm aufgenommenen Niederschrift (06.11.2007) gab er an, seit zwei Jahren (damit auch schon 2005) im Wesentlichen im Rahmen einer Vollbeschäftigung Hilfsarbeiten wie Abbruch-, Maler- und Fassadenarbeiten sowie Styroporkleben für die Bf bei einem Stundenlohn von EUR 10,00 zu erledigen. Er wurde jeweils von einem Arbeiter der Bf angewiesen, welche Arbeiten auf welchen Baustellen durchzuführen sind. Beahlt wurde er von Herrn A., der bei der Fa X. s.r.o. beschäftigt war. Die Angaben des slowakischen Arbeiters wurden von einem seit Jahren bei der Bf beschäftigten Arbeitnehmer, Herrn C., bestätigt.

Die Bf wurde mit Straferkenntnis des Magistratischen Bezirksamtes für den 4./5. Bezirk vom 28.03.2008 wegen Verstoßes gegen das AuslBG infolge Beschäftigung des slowakischen Staatsbürgers B. mit Hilfstätigkeit bei Bauabbrucharbeiten für den Zeitraum November 2005 bis November 2007 verurteilt.

Im Zuge einer weiteren Kontrolle durch die Finanzbehörden im Jahr 2009 wurde gegen die Bf wegen des neuerlichen Verdachts des Verstoßes gegen das AuslBG infolge Beschäftigung von sechs weiteren Arbeitskräften, für welche keine arbeitsmarktrechtlichen Bewilligungen vorlagen, ein entsprechender Strafantrag beim Magistratischen Bezirksamt eingebracht.

Entsprechend den im Rahmen einer diesbezüglichen Zeugeneinvernahme gemachten Angabe eines Poliers (Herr D., geb. am 1984) der Bf handelt es sich dabei um slowakische und tschechische Arbeitskräfte, welche zu Bauhilfsarbeiten auf den Baustellen der Bf eingesetzt und vom Polier beaufsichtigt wurden. Gegenständliche Arbeitskräfte waren seitens der Bf von der Fa X. s.r.o angefordert worden.

Die ausländischen Arbeitskräfte waren organisatorisch in den Betrieb der Bf eingegliedert. Sie wurden von der Bf auf verschiedenen Baustellen ausschließlich zur Ausführung von Hilfsarbeiten (Malerarbeiten, Fassadenarbeiten, Maurerhilfsarbeiten udgl) eingesetzt. Material und Werkzeug (ausgenommen Malerwerkzeug) wurde den betreffenden Arbeitern von der Bf zur Verfügung gestellt, und wurden diese von Polieren sowie anderen Arbeiternehmern der Bf angewiesen und angeleitet, welche Arbeiten auf welchen Baustellen wann zu erledigen waren. Bei Bedarf (Krankenständen oder zusätzlich benötigten Arbeitern) wurden weitere Arbeitskräfte seitens der Bf angefordert. Bezahlt wurden die slowakischen Arbeitskräfte von den beiden slowakischen Firmen.

Seitens der slowakischen Firmen X. s.r.o und Y. s.r.o. wurden der Bf 2005 ausländische Arbeitskräfte im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung zur Verfügung gestellt.

Beweiswürdigung:

Die Feststellungen hinsichtlich der Bedienung zweier slowakischer Firmen und deren Dauer und die von ihnen gelegten Rechnungen ergeben sich aus den Feststellungen der durchgeführten GPLA-Prüfung.

Die Feststellungen hinsichtlich der Fa X. s.r.o sowie Fa Y. s.r.o. ergeben sich aus dem österreichischen Firmenbuch, sowie aus den Angaben des an die Slowakei seitens der Finanzverwaltung gestellten Einzelauskunftersuchen.

Dass die slowakischen Firmen zumindest im Beschwerdezeitraum in der Slowakei ansässig waren, ergibt sich aus folgenden Erwägungen:

Für gegenständliche Sachverhaltsannahme spricht vor allem der Umstand, dass die Y. s.r.o. bis Ende des Jahres 2007 in der Slowakei steuerlich erfasst war und steht der Umstand, dass das Unternehmen offensichtlich zumindest im Zeitraum Juli 2005 bis Oktober 2007 über eine Zweigniederlassung im Inland verfügte, der Ansässigkeit in der Slowakei nicht entgegen. Ebenso ist davon auszugehen, dass die Fa X. s.r.o. in der Slowakei ansässig war. Auch wenn entsprechend den slowakischen Erhebungen sich an der Adresse der gegenständlichen Firma nur ein Einfamilienhaus mit Firmenanschrift befindet, kann nicht daraus geschlossen werden, die Fa X. s.r.o. sei in der Slowakei nicht ansässig gewesen. Einerseits wurden nämlich die entsprechenden Ladungen seitens der slowakischen Behörden dem Geschäftsführer der Fa X. s.r.o. zugestellt und hat dieser diese auch erhalten. Andererseits spricht der Umstand, dass sich an der Adresse der Fa X. s.r.o. ein Einfamilienhaus mit Firmenanschrift befindet dafür, dass auch tatsächlich nur Arbeitskräfte zur Verfügung gestellt wurden, zumal offensichtlich zur Vermittlung der Arbeitskräfte nur Büroräumlichkeiten zur Verfügung standen. Das Vorbringen der Bf, die Fa X. s.r.o. sei ständig in Österreich tätig gewesen und im Verkehr mit österreichischen Bauunternehmern als eine Art Zweigniederlassung aufgetreten, zumal es sich bei den Repräsentanten dieses Unternehmens ganz offensichtlich um österreichische Staatsbürger gehandelt habe, ist nicht geeignet, berechtigter Weise davon ausgehen zu können, das Unternehmen wäre tatsächlich nicht in der Slowakei, sondern im Inland ansässig gewesen. Dies vor allem deshalb, da im Zuge der zunehmenden

wirtschaftlichen Verflechtungen von Unternehmen sowohl in nationaler und internationaler Hinsicht als auch der wirtschaftlichen Globalisierung nicht ausgeschlossen werden kann, dass österreichische Staatsbürger ein in der Slowakei ansässiges Unternehmen gründen bzw dass sich ausländische Unternehmen für die Führung und Leitung ihrer im Inland gelegenen Betriebsstätten oder Zweigniederlassungen österreichischer Staatsbürger bedienen.

Die Feststellungen hinsichtlich der mit den slowakischen Firmen abgeschlossenen Vereinbarungen sowie alle Feststellungen hinsichtlich der Ausgangsrechnungen und die Erfassung auf Konten mit der Bezeichnung „Leihpersonal“ ergeben sich aus den im Akt befindlichen Unterlagen, den Feststellungen im Rahmen der GPLA-Prüfung sowie den Angaben der Bf.

Die Feststellungen hinsichtlich der KIAB-Kontrolle und des Straferkenntnis des Magistratischen Bezirksamtes sowie des weiteren Strafantrages sind den im Akt befindlichen Unterlagen und den Feststellungen im Rahmen der GPLA-Prüfung entnommen.

Die Feststellungen, dass slowakische und tschechische Arbeitskräfte, welche zu Bauhilfsarbeiten auf den Baustellen der Bf eingesetzt und vom Polier beaufsichtigt wurden und von der Fa X. s.r.o. angefordert wurden, basiert auf der im Akt befindlichen Zeugeneinvernahme des Herrn D..

Die Feststellung, dass der Bf 2005 seitens den slowakischen Firmen X. s.r.o und Y. s.r.o. ausländische Arbeitskräfte im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung zur Verfügung gestellt wurden sowie die Feststellung, dass die ausländischen Arbeitskräfte organisatorisch in den Betrieb der Bf eingegliedert waren, gründet auf folgenden Erwägungen:

Eine Arbeitskräftegestellung liegt vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird. Beim Gestellungsvertrag handelt es sich um einen Vertrag eigener Art. Ein Gestellungsvertrag ist ein den Dienstverschaffungsverträgen zuzuordnender Arbeitnehmerüberlassungsvertrag, bei dem der Vertragsgegenstand in der Zurverfügungstellung arbeitsbereiter Arbeitskräfte besteht und nicht in der Verpflichtung, bestimmte Dienstleistungen zu erbringen oder einen bestimmten Leistungserfolg herbeizuführen. Der Verleiher schuldet die Überlassung der Arbeitskraft selbst zum Zweck der Arbeitsleistung und nicht zur Ausführung einzelner Arbeiten.

Entscheidend für die Arbeitskräftegestellung ist, dass der Gesteller Arbeitgeber bleibt. Dieser trägt den Lohnaufwand und die Arbeitnehmer stehen zu ihm in einem Arbeitsverhältnis. Es bleibt das Dienstverhältnis zu demjenigen aufrecht, der die Dienste verschafft. Im Unterschied zum Werkvertrag schuldet er jedoch kein Werk, sondern lediglich die Bereitstellung von Arbeitnehmern.

Bei einem Werkvertrag hingegen verpflichtet sich der Unternehmer zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges.

Die Vergütung, die der Gestellter durch den Gestellungsnehmer erhält, ist zum einen als Entgelt anzusehen, aus dem die Löhne und sonstigen Aufwendungen abgedeckt werden und zum anderen auch als Entgelt für die in der Gestellung der Arbeitskräfte liegende Leistung.

Damit unterscheidet sich die Arbeitskräftegestellung von jenen Fällen, bei denen ein Werkvertrag abgeschlossen wird.

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

Die Arbeiten werden unter Leitung und Verantwortung des Gestellungsnehmers durchgeführt.

Entscheidend für die Beurteilung und Einstufung des Sachverhaltes sind die steuerlich maßgeblichen Kriterien und nicht die Bestimmungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (vgl. *Doralt* u.a., EStG¹⁵, § 98 Rz 56). Der Begriff der Arbeitskräfteüberlassung im Sinne des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes darf daher nicht mit jenem der Gestellung von Arbeitskräften iSd § 98 EStG 1988 gleichgesetzt werden.

Bei der Prüfung des Vertragscharakters ist auch zu beachten, dass gemäß § 21 BAO im Steuerrecht nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend ist. Damit sind für die Beurteilung der strittigen Leistungsbeziehungen nicht die vertraglichen Abmachen maßgeblich, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184, VwGH 20.12.2000, 99/13/0223, VwGH 19.09.2007, 2007/13/0071, betr. Scheinselbstständigkeit von Bauarbeitern).

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

Wenn die Bf im gegenständlichen Fall nun vermeint, bei den slowakischen Firmen habe es sich um Subunternehmer gehandelt, welche auf Werkvertragsbasis für die Bf tätig gewesen seien, so kann dem nicht gefolgt werden.

Obwohl die Bf seitens der Behörde (bereits mit Schreiben vom 15.05.2009) aufgefordert wurde, sämtliche Arbeitsaufzeichnungen, Ausgangsrechnungen sowie die mit den slowakischen „Subunternehmern geschlossene Werkverträge“ zu übermitteln, legte die Bf neben den betreffenden Ausgangsrechnungen lediglich einige wenige Verträge in

Schriftform vor und führt dazu im Berufungsverfahren aus, dass die Werkverträge mit den Subunternehmern lediglich mündlich geschlossen worden seien, zumal bei Vorhandensein einer von Vertrauen geleiteten Rechtsbeziehung auf schriftliche Verträge grundsätzlich verzichtet werden könne und überdies eine derartige Form gesetzlich auch nicht vorgesehen sei. Gegenständliche Argumentation erscheint unter den gegebenen Umständen völlig unglaubwürdig, zumal es gerade im Wirtschaftsleben den Gepflogenheiten und Usancen entspricht, vor allem bei vertraglichen Vereinbarungen in Form von Werkverträgen im Baugewerbe im Hinblick auf Haftungs- und Gewährleistungsgründen diese schriftlich abzuschließen. Warum die Bf deshalb davon ausgeht, schriftliche Verträge würden in aller Regel lediglich bei „grenzüberschreitenden“ Bauaufträgen geschlossen werden und gelte dies zudem nur für Bauaufträge, bei denen etwa der Auftraggeber im Inland seinen Sitz habe und der Auftragnehmer im Ausland sei, ist nicht verständlich. Weitere Bezug habende Unterlagen, welche eindeutig und zweifelsfrei nachgewiesen hätten, es habe sich – so wie von der Bf behauptet – hinsichtlich der mit den slowakischen Firmen geschlossenen Vereinbarungen tatsächlich um Werkverträge (und nicht um die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung) gehandelt, wurden weder im Zuge der GPLA-Prüfung noch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren vorgelegt und erscheint diesbezügliches gerade im vorliegenden Fall unter den gegebenen Umständen weder glaubwürdig noch den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend.

Wie sich aus den vorgelegten schriftlichen Vereinbarungen sowohl mit der Fa X. s.r.o. als auch mit der Fa Y. s.r.o. ergibt, wurden diese lediglich über durchzuführende „Abbruch- bzw. Abbauarbeiten“ an bestimmten Adressen zu einem vereinbarten Pauschalpreis abgeschlossen und sind völlig gleich aufgebaut. Wenn die Bf nun damit vermeint, bei gegenständlichen Verträgen handle es sich um Werkverträge, so kann dem nicht gefolgt werden. Entsprechend der Rechtsprechung des VwGH müssen Werkverträge, um auch als solche anerkannt werden zu können, eine genaue Beschreibung des Leistungsumfangs enthalten und bereits bei Vertragsabschluss zu einer klar und eindeutig vorgegebenen Leistung verpflichten. Das Interesse des Bestellers bzw. die Vertragsverpflichtung des Werkbestellers sind auf das Endprodukt als solches gerichtet. Für einen Werkvertrag essenziell ist ein „gewährleistungstauglicher“ Erfolg der Tätigkeit, nach welchem die für den Werkvertrag typischen Gewährleistungsansprüche bei Nichtherstellung oder mangelhafter Herstellung des Werkes beurteilt werden können. Gegenständliches liegt jedoch im vorliegenden Fall nicht vor, zumal der in den vorgelegten Verträgen angegebene Leistungsumfang lediglich ganz allgemein und pauschal mit „Abbruch- bzw. Abbauarbeiten“ umschrieben ist und folglich keine konkreten Angaben bzw. Vereinbarungen hinsichtlich des auszuführenden Werks enthält. Der gegenständliche Vertragsinhalt reicht nicht aus, um davon ein von den slowakischen Firmen herbeizuführendes, klar abgrenzbares Werk ableiten zu können. Aus gegenständlichen Vereinbarungen ist weder erkennbar, ob an der jeweils angegebenen Adresse das gesamte Bauwerk oder nur einzelne (Bauwerk)Teile abgetragen werden

sollte, noch ob und wenn ja, welche weiteren konkreten Arbeiten wie etwa Abtransport und Entsorgung des Abbruchmaterials udgl. vereinbart waren.

In diesem Zusammenhang vermag die Bf, mit ihrem Vorbringen, es träfe durchaus zu, dass etwa beim Bauvorhaben Wien-Adr.2, dem Auftraggeber gegenüber einzelne Gewerke abgerechnet worden seien, nichts für gegenständlichen Fall zu gewinnen. Mit dieser Argumentation übersieht die Bf, dass dem Umstand, wie die Abrechnungsmodalitäten der Bf mit ihrem jeweiligen Auftraggeber gestaltet waren, keine entscheidende Bedeutung zukommt, sondern ausschließlich entscheidungsrelevant ist, wie die vertraglich geschlossenen Vereinbarungen mit den slowakischen Firmen im Einzelnen tatsächlich verwirklicht wurden. Es mag durchaus zutreffend sein, dass die Bf für ihre jeweiligen Auftraggeber auf Werkertragsbasis tätig gewesen ist, allerdings lässt dies keine gerechtfertigten Rückschlüsse zu, die Bf hätte tatsächlich – so wie behauptet – auch ihrerseits mit den slowakischen Firmen entsprechende Werkverträge abgeschlossen und seien diese in Folge dessen als eigenständige Subunternehmer der Bf tätig gewesen. In diesem Zusammenhang vermag die Bf auch mit dem Vorbringen, es sei eine örtliche Bauaufsicht bestellt gewesen, denn damit hätte ja gerade der Subunternehmer kontrolliert werden sollen, um in weiterer Folge den Auftraggeber der Bf davor zu schützen, dass allfällige Erschwernisse zusätzlich zum Pauschalpreis in Rechnung gestellt werden würden, nichts zu gewinnen, und spricht gegenständliche Argumentation nicht für, sondern vielmehr gegen das Beschwerdevorbringen. Dies vor allem deshalb, da gerade in Hinblick darauf, dass mit einem Werkvertrag ein ganz bestimmtes Gewerk zu einem bereits vorher bestimmten Preis vereinbart wird, es der Notwendigkeit hinsichtlich allfälliger laufender Preiskontrollen entbehrt und „allfällige Erschwernisse“, soweit diese von dem bereits geschlossenen Vertragsinhalt nicht umfassend gewesen wären, eine neuerliche vertragliche Vereinbarung erforderlich gemacht hätten bzw soweit es sich dabei um Mängel der Ausführung des geschuldeten Erfolges gehandelt hätte, diese im Rahmen der Gewährleistung zu beheben gewesen wären. Der Umstand, dass sich die Bf angeblich einer örtlichen Bauaufsicht bedient hat, vermag nichts an gegenständlicher rechtlicher Beurteilung zu ändern, zumal die Auslagerung einer Bauaufsicht aus dem eigenen Betrieb hin zu einer örtlichen Aufsicht für sich allein kein ausreichendes Argument darstellt, gegenständliche vertragliche Vereinbarung der Bf mit den slowakischen Firmen als Werkverträge qualifizieren zu können.

Wie sich aus den seitens der Bf vorgelegten Ausgangsrechnungen der beiden slowakischen Firmen ergibt, sind diese völlig gleich aufgebaut. Der in den betreffenden Rechnungen ausgewiesene Leistungszeitraum ist jeweils eine Kalenderwoche und wurde nach Stunden abgerechnet. Die Rechnungsbeträge sind (fast ausschließlich oder) im bei weitem überwiegenden Ausmaß durch den Stundensatz von EUR 14,50 (oder Teilen davon) teilbar und wurde in keiner der betreffenden Rechnungen Material in Rechnung gestellt.

Zudem wurden die Rechnungen einer Kontrolle unterzogen, weil seitens der Bf nachträgliche Korrekturen und Änderungen des Preises vorgenommen wurden. Auch die

seitens der Bf auf einigen Rechnungen handschriftlich vermerkten preislichen Änderungen sind durch den Stundensatz von EUR 14,50 (oder Teilen davon) teilbar. Gegenständliche Vorgangsweise durch die Bf lässt daher den Schluss zu, dass als Bemessungsgrundlage für die an die slowakischen Firmen bezahlten Vergütungen die tatsächlich geleisteten Stunden der seitens der slowakischen Firmen zur Verfügung gestellten Arbeitskräfte zu einem Stundenlohn von EUR 14,50 herangezogen wurden und daher von einer leistungsbezogenen Entlohnung auszugehen ist, zumal auch eine Gesamtabrechnung pro Bauprojekt nicht vorliegt.

Eine leistungsbezogene, nicht aber erfolgsbezogene Entlohnung spricht gegen das Vorliegen eines Werkvertrages.

Nicht für, sondern gegen das Vorbringen, die slowakischen Firmen seien auf Werkvertragsbasis tätig geworden, sprechen auch die Ausführungen der Bf, die Lohnwochenabrechnung sei deshalb erfolgt, um feststellen zu können, dass die Preise des Subunternehmers der Angemessenheit entsprechen würden, zumal sich die Bf gegenüber der Bauherrschaft hinsichtlich der verlangten Preise zu rechtfertigen gehabt habe, dass sie zu den Bestanbietern gehören würde. Mit dieser Argumentation übersieht die Bf, dass bei tatsächlichem Vorliegen von mit den slowakischen Unternehmen abgeschlossenen Werkverträgen wöchentliche Abrechnungen der erbrachten Leistungen entbehrlich gewesen wären, zumal eines der typischen Merkmale eines Werkvertrages das Vorliegen eines vorweg vereinbarten festgelegten erfolgsabhängigen Entgeltes ist, unabhängig wie viele Stunden der Werkersteller für die Erbringung der Leistung gebraucht hat. Wären tatsächlich Werkverträge abgeschlossen worden, so hätten sich die beiden slowakischen Unternehmen doch niemals mit der Herabsetzung des vereinbarten Werklohns mit der Begründung, es seien weniger Stunden Arbeitsaufwand erforderlich gewesen, einverstanden erklärt, da es in diesem Fall ja lediglich auf die mängelfreie Ausführung des vereinbarten Werkes ankommen kann. Mängelfeststellungen wurden aber niemals getroffen. In diesem Sinne geht auch das Vorbringen der Bf, die Rechnungen der Fa X. s.r.o. seien deshalb handschriftlich korrigiert worden, da hervorgekommen sei, dass der Subunternehmerpreis zu hoch gewesen sei und daher die pauschal angebotenen Preise nach unten hätten korrigiert werden müssen, gänzlich ins Leere führen und vermag an gegenständlicher Rechtsansicht, dass es sich bei der zwischen der Bf und den slowakischen Firmen abgeschlossenen Vereinbarungen um keine Werkverträge gehandelt hat, nichts zu ändern. Zudem spricht der Umstand, dass es – laut Beschwerdevorbringen – keine Aufzeichnungen der beiden slowakischen Firmen gibt, für das Vorliegen einer Arbeitskräftegestellung. Dies deshalb, da nur für den Fall des Vorliegens eines seitens der Bf auch tatsächlich in Auftrag gegebenen Werkes für die slowakischen Firmen als Auftragnehmer der Bf die Notwendigkeit zur Kontrolle ihrer eigenen Arbeitskräfte in Form von zu führenden Arbeitsaufzeichnungen bestanden hätte.

Zudem stellt sich die Argumentation der Bf, die Rechnungen der beiden slowakischen Firmen seien deshalb gleich aufgebaut, weil sich die Firmen einer einheitlichen Verrechnungsmethode bedienten, die auch nach der sog. Wende üblich gewesen sei,

lediglich als Schutzbehauptung dar. Es mag zwar zutreffend sein, dass im Baugewerbe Rechnungen über erbrachte (Bau)Leistungen ähnlich aufgebaut sind, allerdings erscheint es unwahrscheinlich, dass sich Rechnungen von Firmen, welche angeblich untereinander keinerlei wirtschaftliche Verflechtungen besitzen, derart gleichen wie jene im vorliegenden Fall.

Vielmehr ist im vorliegenden Fall davon auszugehen, dass der Bf auch schon im Jahr 2005 seitens der slowakischen Unternehmen Arbeitskräfte im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung zur Verfügung gestellt wurden. Für gegenständliche Sachverhaltsannahme spricht aber auch die tatsächlich ausgeübte Art der Tätigkeit der Bf seitens der slowakischen Firmen zur Verfügung gestellten Arbeitskräfte.

Wie sich aus den im Akt aufliegenden Unterlagen ergibt, wurde seitens der KIAB auf einer der Baustellen der Bf in NÖ2 am 06.11.2007 eine Kontrolle durchgeführt. Im Zuge dessen wurde sowohl mit einem Arbeiter der Bf, Herrn C., als auch einem slowakischen Staatsbürger, Herrn B., welcher für die Bf bei Abbrucharbeiten auf gegenständlicher Baustelle angetroffen wurde, eine Niederschrift aufgenommen. Im Zuge der Einvernahme gab Herr B. an, seit zwei Jahren im Wesentlichen im Rahmen einer Vollzeitbeschäftigung nur für die Fa Baumeister Bf. GmbH Hilfsarbeiten wie Abbruch-, Maler- und Fassadenarbeiten sowie Styroporkleben für die Bf bei einem Stundenlohn von EUR 10,00 zu erledigen. Er wurde jeweils von einem Arbeiter der Bf angewiesen, welche Arbeiten auf welchen Baustellen auszuführen waren. Beahlt wurde Herr B. von Herrn A., welcher bei der Fa X. beschäftigt war.

Gegenständliche Angaben des slowakischen Arbeiters wurden von einem seit Jahren (acht bis neun Jahren) bei der Bf beschäftigten Arbeitnehmer, Herrn C., bestätigt. Wie den Angaben von Herrn C. zu entnehmen ist, wurden seitens der Bf zumindest im Beschwerdezeitraum ausländische Arbeitskräfte auf diversen Baustellen der Bf zur Ausführung von Maler-, Fassaden- und Maurerhilfsarbeiten beschäftigt. Die ausländischen Arbeitskräfte wurden von den Arbeitnehmern bzw. Polieren der Bf auf den betreffenden Baustellen eingeteilt sowie angewiesen, welche Arbeiten wann und wo zu erledigen waren. Der Zeitablauf und Arbeitsort wurde somit durch die Arbeitnehmer und Poliere der Bf vorgegeben und bestimmt. Ebenso entschieden diese, ob und wie viele ausländische Arbeitskräfte benötigt wurden und wurde auch das benötigte Werkzeug (ausgenommen Malerwerkzeug) sowie Material durch die Bf zur Verfügung gestellt.

Dass es sich bei gegenständlichen von den ausländischen Arbeitskräften erbrachten Tätigkeiten auf den Baustellen der Bf nur um einfache Hilfsarbeiten handeln kann, liegt auf der Hand. Solche Leistungen gehen im Allgemeinen mit dem gewöhnlichen Baufortschritt Hand in Hand. Die ausländischen Arbeitskräfte wurden auch nicht wie seitens der Bf – u.a. durch die vorgelegten schriftlichen Vereinbarung mit den slowakischen Unternehmen – behauptet überwiegend nur für Abbruch- bzw Abbauarbeiten eingesetzt, weil Maler- und Fassadenarbeiten sowie Styroporkleben keinesfalls Abbruch- bzw Abbauarbeiten darstellen.

Die Behauptung seitens der Bf, die slowakischen Firmen hätten über eigenes schweres Gerät verfügt bzw diese wären mit eigenen Geräte ausgestattet gewesen, steht im Widerspruch zu der Aussage des Herrn C. sowie Herrn B., die angaben, dass das Gerät – ausgenommen Malerwerkzeug – durch die Bf zur Verfügung gestellt wurde.

Zudem ist im vorliegenden Fall davon auszugehen, dass auf den Baustellen der Bf sowohl ausländische Arbeitskräfte als auch eigene Arbeitnehmer der Bf gemeinsam unter der Leitung und Aufsicht von Polieren (bzw eigenen Arbeitnehmer der Bf) eingesetzt wurden. Aus den Unterlagen im Akt bzw Arbeitsbogen ergeben sich weder Hinweise, dass die ausländischen Arbeitskräfte selbständig eingesetzt wurden, noch dass im Zusammenhang mit obigen Ausführungen vom Vorliegen entsprechender Werkverträge ausgegangen werden konnte. Mangelnde Unterscheidbarkeit der im Betrieb bzw auf den Baustellen der Bf hergestellten Bauleistungen weist aber jedenfalls auf Arbeitskräfteüberlassung hin. In diesem Sinne hat auch der VwGH im Erkenntnis vom 13.02.1997, 95/09/0155 klargestellt, dass derartige einfache Hilfsarbeiten, die im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf erbracht werden müssen, kein selbständiges Werk darstellen können, vor allem dann nicht, wenn durch die Art der Tätigkeit eine Abgrenzung der in Mischverwendung von Stammarbeiten und ausländischen Arbeitskräften der im Betrieb der Bf zu erstellenden Arbeitsergebnisse nicht möglich ist.

Die organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Bf zeigt sich vor allem darin, dass die ausländischen Arbeitskräfte der Dienst- und Fachaufsicht der Bf insoweit unterlagen, als die Arbeiter der Bf bzw deren Poliere die Arbeitszeit, den Arbeitsort und die Arbeitsmittel vorgaben und gleichzeitig damit eine unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe der Bf gegeben war. Das Tätigwerden der ausländischen Arbeitskräfte nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, das dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwider läuft (VwGH 15.09.1999, 97/13/0164). Zudem hat sich im gesamten Verfahren kein Hinweis ergeben, dass die slowakischen Arbeiter selbständig eingesetzt gewesen waren, waren doch diese vielmehr mit den (österreichischen) Arbeitern der Bf gemeinsam auf den Baustellen eingeteilt und verrichteten sie ihre Tätigkeit unter der Weisung und Anleitung der Arbeiter bzw Poliere der Bf, wobei das erforderliche Material und Werkzeug und die notwendigen Arbeitsmittel seitens der Bf zur Verfügung gestellt wurde. Die Annahme, dass die ausländischen Arbeitskräfte organisatorisch in den Betrieb der Bf eingegliedert waren, ist daher gerechtfertigt. Die Bemessungsgrundlage für die an den slowakischen Firmen bezahlten Vergütungen waren – nach den vorliegenden Ausgangsrechnungen der slowakischen Firmen sowie den seitens der Bf vorgenommenen handschriftlichen Korrekturen – die tatsächlich geleisteten Stunden, weshalb die Entlohnung nicht werkbezogen erfolgte. Das Unternehmerrisiko bzw die Erfolgshaftung trug ausschließlich die Bf. Wie bereits oben angeführt, handle es sich bei den Tätigkeiten der ausländischen Arbeiter zum einen um einfache Hilfsarbeiten, die im unmittelbar zeitlichen Arbeitsablauf erbracht wurden und zum anderen, mangels unterscheidbarer

Arbeitseinsätze der österreichischen bzw ausländischen Arbeitskräfte, um keine von den sonstigen im Betrieb der Bf abgrenzbaren Bauleistungen und Arbeitserfolge.

Mit dem Vorbringen, es möge schon stimmen, dass ein Arbeiter namens B. an der Baustelle NÖ2 angetroffen worden sei, allerdings seien die Äußerungen des Herrn B. infolge mangelnder Sprachkenntnisse des ermittelnden Beamten falsch übersetzt worden, vermag die Bf nichts für gegenständliche Beschwerde zu gewinnen. Dies vor allem deshalb, weil die Angaben des Herrn B. von einem langjährigen Arbeitnehmer der Bf bestätigt wurden und keinerlei gerechtfertigte Gründe vorliegen, die das Gericht davon überzeugen hätte können, die gegenständlichen Angaben würden nicht der Wahrheit entsprechen. Ebenso unglaublich sind die Angaben der Bf, einen Herrn A. nicht zu kennen, gab doch C. in seiner Niederschrift glaubwürdig an, dass sowohl er als auch andere Poliere der Bf „*Herrn A. anrufen [würden], wenn sie Leute zum Arbeiten*“ bräuchten. Zudem wurde mit Straferkenntnis des Magistrates der Stadt Wien vom 28. März 2008 über die Geschäftsführerin der Bf wegen Verstoßes gegen das Ausländerbeschäftigungsgesetz infolge Beschäftigung des slowakischen Staatsbürgers B. mit Hilfstätigkeiten bei Abbrucharbeiten im Zeitraum 01.11.2005 bis 06.11.2007 durch die Gesellschaft eine rechtskräftige Strafe verhängt und geht aus der Begründung des Straferkenntnisses hervor, dass der dem gegenständlichen Erkenntnis zu Grunde liegende Sachverhalt der Bf mittels ergangener Aufforderung zur Rechtfertigung zur Kenntnis gebracht wurde. Auch wenn die Bf nun angibt, die verhängte Verwaltungsstrafe sei nur deshalb rechtskräftig geworden, weil sich die Geschäftsführerin der Bf zum Zeitpunkt der Zustellung nicht in Österreich befunden habe, weshalb sie die Rechtsmittelfrist versäumt habe, aber nicht wisse, was dieses Versäumnis mit der Bf zu tun habe solle, so ist dem entgegenzuhalten, dass die Geschäftsführerin in ihrer Funktion als nach außen und Dritten gegenüber berufene Vertretungsbefugte der Bf von gegenständlichem Sachverhalt bzw den betreffenden Niederschriften und deren Inhalten Kenntnis haben musste, ebenso wie von dem Umstand, dass Herr A. bei der Fa X. s.r.o. beschäftigt war. Dies belegen auch die im Rahmen der KIAB-Einvernahme gemachten Angaben eines Arbeitnehmers der Bf, Herrn C.. Folglich kann auch davon ausgegangen werden, dass der Bf die Zurverfügungstellung der betreffenden Arbeitskräfte durch die beiden slowakischen Firmen im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung bewusst gewesen sein musste.

Zudem darf bei gegenständlicher Beurteilung auch nicht übersehen werden, dass die an die slowakischen Firmen bezahlten strittigen Vergütungen seitens der Bf auf dem Konto „Leihpersonal“ in entsprechender Höhe verbucht wurden und die Bf offensichtlich selbst vom Vorliegen einer Arbeitskräftegestellung ausgegangen ist.

Zudem ist ein gänzlichliches Unterbleiben von Mängelrügen über einen Zeitraum von drei Jahren im Baugewerbe äußerst unglaublich und spricht dafür, dass die slowakischen Unternehmen keine vollständige Gewährleistungs- und Schadenersatzhaftung zu tragen hatten, sondern vielmehr im Rahmen eines Gestellungsvertrages für die Bf tätig geworden sind.

Da mit dem Einsatz slowakischer Arbeitskräfte kein eigenständiges Werk, das sich von den sonstigen im Betrieb der Bf erbrachten Leistungen deutlich abhebt, erbracht wurde, ist der Tatbestand der Arbeitskräfteüberlassung erfüllt.

Rechtliche Beurteilung:

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

§ 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 normiert bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung eine Abzugssteuerpflicht.

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

Gemäß § 100 Abs 1 EStG 1988 beträgt die Abzugssteuer gemäß § 99 generell 20 %. Gemäß § 100 Abs 2 EStG 1988 ist der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs 1 der Schuldner der Abzugssteuer. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge iSd § 99 EStG 1988.

Lt BGBl Nr 1046/1994 gilt bis zum Abschluss eines eigenen DBAs im Verhältnis zur Slowakei weiterhin das DBA-CSSR.

Gemäß Art 7 DBA-CSSR dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im andern Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, dürfen Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Gemäß Art 5 Abs 1 DBA-CSSR bedeutet im Sinne dieses Abkommens der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Gemäß Art 5 Abs 2 DBA-CSSR umfasst der Ausdruck „Betriebsstätte“ insbesondere:

1. einen Ort der Leitung,
2. eine Zweigniederlassung,
3. eine Geschäftsstelle,
4. eine Fabrikationsstätte,
5. eine Werkstätte und
6. ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.

Gemäß Art 5 Abs 3 DBA-CSSR ist eine Bauausführung oder Montage nur dann eine Betriebstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.

Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen gelten gemäß Art 5 Abs 4 DBA-CSSR nicht als Betriebsstätten:

1. Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
2. Bestände von Gütern, oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
3. Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
4. eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
5. eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;
6. eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere unter lit a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

...

Gemäß § 6 Abs 1 DBA-EntlastungsVO (BGBl III Nr 92/2005) tritt die Verordnung am 1. Juli 2005 in Kraft und ist auf alle Einkünfte anzuwenden, die ab diesem Zeitpunkt zufließen.

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

Mit BGBl II Nr 44/2006 wurde die DBA-EntlastungsVO geändert und in § 5 der Absatz 3 aufgenommen.

Gemäß § 5 Abs 3 DBA-Entlastungs-VO kann das Finanzamt Eisenstadt Oberwart über Antrag eines abkommensberechtigten Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens bei Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung zeitlich befristet durch Bescheid eine Entlastung an der Quelle zulassen, wenn sichergestellt ist, dass keine Umgehungsgestaltung vorliegt und das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen oder der inländische Gestellungsnehmer für die überlassenen Arbeitskräfte die Pflichten des Arbeitgeber im Sinne der §§ 76, 78, 79, 80, 84 und 87 EStG 1988 wahrnimmt. Gestellungsnehmer können die Arbeitskräftegestellungsvergütung von der Besteuerung für jene Zeiträume entlasten, für die ihnen eine Kopie des Bescheides vorliegt.

Im Erkenntnis VwGH 26.02.2013, 2009/15/0175 hat das Höchstgericht ausgesprochen, dass ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der DBA-EntlastungsVO, BGBl III Nr. 92/2005 diese als innerstaatliche Regelung zur Durchführung von Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist. In diesem Zusammenhang hat der VwGH in dem betreffenden Erkenntnis weiter ausgeführt: *„Ist nach originär-innerstaatlichem Recht eine Abfuhrpflicht gegeben, kann eine Abfuhr der Abzugssteuer nach § 99 EStG 1988 nur mehr dann unterbleiben, wenn alle Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung für eine Entlastung an der Quelle in unmittelbarer Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommen erfüllt sind (vgl das hg Erkenntnis vom 24. Juni 2009, 2009/15/0090).“*

Entsprechend den obigen Ausführungen war berechtigter Weise davon auszugehen, dass die Bf im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung seitens der beiden in der Slowakei ansässigen Unternehmen Arbeitskräfte zur Verrichtung im Inland zur Verfügung gestellt wurden. Gleichzeitig ist damit aber das Schicksal der gegenständlichen Beschwerde entschieden. Wurden – so wie im vorliegenden Fall – seitens von in der Slowakei ansässigen Unternehmen im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung Arbeitskräfte einem inländischen Unternehmen, nämlich der Bf, zur Dienstverrichtung im Inland überlassen, unterliegt der Gesteller mit seinen für diese Zurverfügungstellung von Arbeitskräften erhaltenen Vergütungen der Abzugssteuerpflicht im Inland, zumal § 5 Abs 1 Z 4 DBA-Entlastungs-VO für Gestellungsvergütungen eine Entlastung an der Quelle für unzulässig erklärt. Gleichzeitig haftet die Bf als Gestellungsnehmerin für die Einbehaltung und Abfuhr dieser Abgaben. Die Voraussetzungen des § 5 Abs 3 DBA-Entlastungs-VO, wonach die Bf als Gestellungsnehmerin (zumindest ab dem Zeitraum des Inkrafttretens des betreffenden § 5 Abs 3 DBA-Entlastungs-VO) die strittigen Arbeitskräftegestellungsvergütungen von der Besteuerung in Folge des Vorliegens einer Kopie des Bescheides des Finanzamtes Eisenstadt Oberwart entlasten hätte können, lagen nicht vor und wurde auch Gegenständliches nicht behauptet.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 23.01.2013, 2009/15/0174 ausgeführt hat, kann in Folge der erst ab 1. Juli 2005 gültigen DBA-Entlastungs-VO für davor liegende Zeiträume der Gestellungsnehmer eines im Ausland ansässigen Gestellers nur dann zur Haftung der Abzugssteuer herangezogen werden, wenn der Gesteller in Folge Vorliegens einer inländischen Betriebsstätte entsprechend dem zur Anwendung kommenden DBA mit seinem im Inland erzielten Vermögen der österreichischen Steuerpflicht unterliegen würde.

Im angefochtenen Bescheid wurden nur die ab 1. Juli 2005 geflossenen Beträge in die Berechnung der Abzugssteuer einbezogen. Wird die Abzugssteuer vom Schuldner der Einkünfte übernommen, erhöht sich insoweit die im vorliegenden Fall unstrittige Bemessungsgrundlage. Die Steuer beläuft sich in diesem Fall auf 25% des vereinbarten Entgelts ohne Steuer (vgl *Doralt* u.a., EStG¹⁵, § 100, Tz 1) und wurde richtig berechnet. Der angefochtene Bescheid für das Jahr 2005 ist daher zu Recht ergangen.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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 BFG folgt bei der Beurteilung der Arbeitskräftegestellung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt und die ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. August 2018