

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A in der Beschwerdesache B, vertreten durch Herwig Panowitz, Ignaz-Philipp-Semmelweis-Straße 2, 3300 Amstetten, über die Beschwerde vom 12.12.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs vom 10.11.2014, betreffend Haftungsbescheide 2010 und 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

### **Entscheidungsgründe**

Die nunmehrige Bf betreibt ein Bauservice in Form einer GmbH. Für die beschwerdegegenständlichen Zeiträume fanden Prüfungen der Sozialversicherung, Kommunal- und Lohnsteuer statt. Gegen die in Folge ergangenen Haftungsbescheide gem. § 100 Abs.2 EStG (bezüglich Abzugssteuer gem. § 99 leg.cit.) für die Zeiträume 2010, 2012, 06-12/2013 wurde rechtzeitig Beschwerde erhoben. Nach den in Folge abweisend ergangenen Beschwerdevorentscheidungen wurden Vorlageanträge gestellt.

Aus dem Akteninhalt geht wesentlich hervor:

Die Bf errichtete im beschwerdegegenständlichen Zeitraum diverse Wohnhausanlagen. Sie übergab dabei Bauleistungen an den Subunternehmer P (idF P) aus Polen. Dazu wurden Rahmenwerkverträge abgeschlossen :

Auftraggeber war die Bf, Auftragnehmer P, das Projekt war beschrieben mit der jeweiligen Wohnhausanlage und ihrer Adresse, angegeben war der Auftragszeitraum, beschrieben war der Auftrag zur Durchführung angeführter Arbeiten im Rahmen des jeweiligen Projekts (etwa Bauhilfsarbeiten allgemein bzw. Stemmarbeiten allgemein). Unter den „Leistungen des Auftragnehmers“ sind seine Verpflichtungen angeführt (im Rahmenwerkvertrag 1/2013 wird er als Arbeitnehmer bezeichnet) – ua sind angeführt die

termingerechte Fertigstellung der Hilfs- und Komplettierungsarbeiten zu den Terminen `Montagebeginn` und `Fertigstellung geplant` (mit Daten versehen), Verwahrung und Bewachung der für die Leistung nötigen Geräte und Materialien während der Baudauer, Garantie für die einwandfreie Durchführung der Arbeiten und Einhaltung der einschlägigen Normen, Namhaftmachung einer für die Leistungsdurchführung verantwortlichen und den Auftragnehmer (idf AN) gegenüber dem Auftraggeber (idf AG) vertretenden Person, Arbeitsdurchführung nach Anweisung der Ausführungspläne, Recht des AG, `ihm nicht geeignet erscheinendes Personal von der Baustelle zu verweisen` (bei umgehendem Ersatz durch den AN), alle Materialien, außer Hand- und Elektrowerkzeug und `zur rechtmäßigen Ausführung der Hilfs- und Komplettierungsarbeiten nötigen Geräte werden durch den AG zur Verfügung gestellt`.

Der AG verpflichtet sich zur vereinbarungsgemäßen Begleichung (Zahlungsmodalitäten sind extra beschrieben) eine für die Projektabwicklung verantwortliche Person namhaft zu machen, die den AG gegenüber dem AN vertritt. Der AG hat das Recht, die Leistungen des AN `durch eigene Fachleute während der gesamten Baudauer zu überwachen bzw zu kontrollieren` sowie `jegliche Leistungserbringung, die nicht den einschlägigen Normen bzw. dem vereinbarten Standard entspricht, abzulehnen und eine entsprechende Ausführung zu verlangen.`

Die Zahlungsmodalitäten beschreiben die Auftragssumme als für die beschriebenen Leistungen angebotene Pauschalsumme. Sie wird bei jedem Projekt separat vereinbart und nach Baufortschritt in % der Gesamtsumme abgerechnet, für die Abrechnung der Regieleistungen werden die durch den Bauleiter bzw. Bauherrn bestätigten Aufzeichnungen herangezogen. Die jeweilige Auftragssumme ist betraglich in € ausgewiesen, sie versteht sich als Pauschal-Fixpreis bis Leistungsende und enthält alle `zusätzlichen Kosten wie Steuern, Diäten, Reisekosten, Quartierkosten usw.`.

Die jeweilige Auftragssumme findet sich en gros in einem Leistungsverzeichnis für das jeweilige Projekt wieder, das aufgeteilt ist etwa in `Erddarbeiten`, `Kanalarbeiten`, `Beton- und Sathlbetonarbeiten`, `Mauer- und Versetzarbeiten`, `Äußenanlagen`, die ihrerseits in Positionen untergliedert sind, die die jeweiligen Arbeiten definieren und die verarbeiteten m2 beschreiben (etwa Traufenpflaster herstellen, Unterbauplanum, Stahlzargen versetzen, Stiegenhäuser verfugen, Lichtschächte setzen, Balkonplatten verlegen, Lüftungen ummauern, Dünnputz anbringen, Rohre ummanteln, Hofabläufe setzen, Formstücke verlegen, Aufschüttungen verdichten, Feinplanum herstellen) sowie die dazugehörigen Beträge ausweisen. In einer Zusammenstellung werden die jeweiligen Zwischenbeträge ausgewiesen und summiert.

Die Rechnungen wurden von P an die BF monatlich gelegt.

Weiters ergibt sich im Wesentlichen aus dem Akteninhalt, dass der Vorarbeiter der Bf die Arbeiten für die von P zu Verfügung gestellten Arbeiter einteilt und ihnen Anweisungen gibt. Er führt keine Arbeitsaufzeichnungen für sie, ihre Arbeitszeit ist Mo- Fr von 7.00

bis ca 17.00, sie wohnen in einem Quartier, in dem auch der Vorarbeiter hin und wieder nächtigt und werden täglich mit dem Firmenauto von dort zur Baustelle und zurück gebracht.

Ein Befreiungsbescheid des FA Bruck/Eisenstadt/Oberwart gem. § 5Abs.3 der DBA-Entlastungsverordnung (BGBl. III Nr. 92/2005. Geändert durch BGBl. II Nr. 4472006) liegt für P nicht vor.

In den Beschwerden wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass Bescheidfeststellungen unbegründet seien. Aufgrund eines anlässlich der Beschwerdevorlage vorgelegten Leistungsverzeichnisses ergäbe sich, dass zwischen der Bf und P ein Werkvertrag und kein Gestellungsvertrag abgeschlossen wurde: wesentlich beim Werkvertrag sei, dass die geschuldete Leistung nach Wünschen und Vorstellungen des Werkbestellers herzustellen sei. Das liege gegenständlich vor und ergäbe sich auch aus dem Umstand, dass die Handwerkzeuge vom Werkbesteller mitzubringen seien.

Ein Gestellungsvertrag könne gegenständlich nicht vorliegen, da dem Vertrag nicht zu entnehmen sei, welche und wie viele Arbeiter die Arbeiten durchzuführen haben. Im Ergebnis liege jedem Werkvertrag eine Stundenabrechnung zugrunde, die aber nicht ausgewiesen werde (etwa wenn ein Tischler einen Kasten herstellt).

In den abweisenden Beschwerdevorentscheidungen wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass lt. KSV-Auskunft der Tätigkeitsbereich von P die Vermittlung und Überlassung von Arbeitskräften sei. Das jeweilige Leistungsverzeichnis sei eine Excel-Liste mit verschiedenen vorgegebenen Arbeitsbereichen, wobei Mengen und Preise verändert werden, um zur Gesamtsumme zu gelangen. Die im Leistungsverzeichnis angeführten können von den zur Verfügung gestellten Arbeitern mangels Qualifikation nicht selbständig erbracht worden sein. In den Rahmenwerkverträgen wurde auf zu erbringenden Hilfsarbeiten verwiesen, die jedoch für sich keine selbständigen Werkleistungen darstellen. Unterlagen für abgenommene Teilleistungen seien nicht vorgelegt worden.

Die Auftragserteilung sei grundsätzlich aufgrund einer länger bestehenden Geschäftsverbindung zwischen der Bf und P entstanden, wobei der Geschäftsführer mit der Sekretärin von P besprochen habe, wie viele Arbeiter er auf welchen Baustellen brauche. Die Bf stellte idf Material, größere Werkzeuge und Maschinen, P die Arbeiter zur Verfügung, die Bauhilfsarbeiten unter Anweisung und Einteilung des Poliers (Vorarbeiters) der Bf erledigten.

In den Vorlageanträgen wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die für die BVEn relevanten Feststellungen nicht vom Finanzamt getroffen, sondern Beweiswürdigungen der BP übernommen wurden. Auf Beschwerdegründe sei nicht eingegangen, sondern zusammenfassend wiedergegeben worden.

Beim Gestellungsvertrag liege das Gefahrenrisiko ausschließlich beim Gestellungsnehmer – der Gesteller hafte nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung. Die Bf verweist ua. dazu auf VwGH 27.09.00, 96/14/0126 und führt aus, dass danach beim Gestellungsvertrag das Gefahrenrisiko beim Gestellungsnehmer (‘ausländisches Unternehmen’) liege.

Die Haftungsfrage sei wesentliches Unterscheidungsmerkmal zwischen Werk- und Gestellungsvertrag: die Literatur komme zum Schluss, dass die „Erstellung eines Werkes in Qualität und Haftung dafür liegen“ während die „Erbringung einer zeitmäßig festgesetzten Arbeitsleistung in der Haftung für die ausreichende Qualifikation ..sowie in einer Weisungsgebundenheit und Einflussnahme auf Überstunden, Urlaub etc.“ liege.

Aus dem Rahmenvertrag gehe hervor, dass „die Bf weder dem Auftraggeber noch einem übergeordneten Generalunternehmer gegenüber weisungsgebunden“ war. Weiters habe lt. Rahmenvertrag die Bf „für einen bestimmten Erfolg einzustehen“. Weiters war die Bf danach „verpflichtet, nach Fertigstellung der Baustelle die Fertigstellung anzuzeigen und das Werk zu übergeben“ – dies alles spreche für einen Werkvertrag. Das Gefahrenrisiko lag ausschließlich bei der Bf : hätten die Arbeiter der P Schäden verursacht, wären sie bei P geltend zu machen gewesen. Es gab keine Vertragsbestimmung, wonach die Bf für P eine Haftung übernommen hätte.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

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

Gem. § 100 Abs.2 EStG 1988 ist Schuldner der Abzugssteuer der Empfänger der Einkünfte gem. § 99 Abs.1. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.

Entscheidungswesentlich festzustellen ist nun, ob die Vereinbarungen zwischen der Bf und P als Gestellungsverträge oder als Werkverträge zu qualifizieren sind.

Lt. *Jakom/Marschner* EStG 2016, § 98 RZ 68 liegt Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Arbeitnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den ArbN des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164). Die Arbeitsausübung erfolgt im Inland, die Entlohnung des ArbN erfolgt durch den Gesteller. Der Gesteller schuldet kein Werk. Das Gefahrenrisiko liegt – im Gegensatz zum Werkvertrag – ausschließlich beim Gestellungsnehmer (VwGH 23.1.13, 2009/15/0175). Die Arbeiten werden unter Leitung und Verantwortung des Gestellungsnehmers durchgeführt (VwGH 27.9.00, 96/14/0126).

Hingegen ist das Vorliegen eines Werkvertrags ua indiziert durch den Umstand, dass unter eigener Arbeits- und Zeiteinteilung des Auftragnehmers gearbeitet wird, Hilfskräfte von ihm selbst gewählt werden können und auch nach seinem eigenen Entschluss die Arbeitsausführung durch Dritte besorgt werden kann (VwGH 14.6.1988, 88/14/0024). Kann sich ein Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und steht das Bestimmungsrecht darüber nicht dem Auftraggeber zu, liegt idR ein Werkvertrag vor (VwGH 16.2.1994, 92/13/0149).

Um das Vorliegen eines Werkvertrages weiter zu untersuchen, ist festzustellen, ob zum selben Sachverhalt das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ausgeschlossen werden kann: Gem. § 47 Abs.2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Angewendet auf den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt ist unbestreitbar festzustellen, dass P seine Arbeitnehmer der Bf zur Verfügung stellte, ohne dass zwischen den Arbeitnehmern von P und der Bf ein Dienstverhältnis begründet wurde: insoweit sind die in VwGH 15.9.1999, 97/13/00164 angeführten Vorgaben zum Vorliegen der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gegeben. – Auch ist unbestritten, dass die Arbeitsausübung im Inland und die Entlohnung der Arbeitnehmer durch P erfolgte, was VwGH 23.1.13, 2009/15/0175 entspricht. – Ebenso ist offenkundig, dass die Arbeiten der Arbeitnehmer P's unter Leitung und Verantwortung der Bf durchgeführt wurden (wie VwGH 27.9.00, 96/14/01269), wenn die Bf als Auftraggeberin das Recht hatte, die Leistungen P's durch ihre eigenen Fachleute während der gesamten Baudauer zu überwachen bzw zu kontrollieren sowie jegliche Leistungserbringung, die nicht den einschlägigen Normen .. entspricht, abzulehnen und eine entsprechende Ausführung zu verlangen und sie dies exekutierte, indem der Vorarbeiter (Polier) der Bf die Arbeiten für die von P zur Verfügung gestellten Arbeiter einteilte und ihnen Anweisungen gab.

Allein aus dem Vorliegen dieser Umstände ist das Bestehen eines Gestellungsvertrages zwischen der Bf als Auftraggeberin und P als Auftragnehmer als erwiesen anzunehmen. Bestätigt wird diese Ansicht durch Tatsachen, die das Vorliegen eines Werkvertrages zwischen der Bf und P ausschließen: Ein Werkvertrag liegt schon deshalb nicht vor, weil die von P bereitgestellten Arbeiter keine eigene Arbeits- und Zeiteinteilung wählen konnten, ihre Arbeitszeit war vielmehr von der Bf vorgegeben (Mo-Fr von 7.00 bis ca. 17.00), die Arbeitseinteilung erfolgte –woa- durch den Polier der Bf. Auch konnten die von P bereitgestellten Arbeiter nicht nach eigenem Entschluß die Arbeitsausführung durch Dritte besorgen lassen (VwGH 14.6.1988, 88/14/0024). Ein weiteres Indiz für das Nichtvorliegen eines Werkvertrages ist der Umstand, dass es nicht im Bestimmungsrecht P's bzw. der bereitgestellten Arbeiter lag, sich vertreten zu lassen (VwGH 16.2.1994, 92/1370149), sondern hatte vielmehr die Bf das Recht, ihr nicht geeignet erscheinendes Personal von der Baustelle zu verweisen (bei umgehendem Ersatz durch P).

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die von P bereitgestellten Arbeiter im geschäftlichen Organismus Bf's dessen Weisungen zu folgen verpflichtet waren (wie an obigen Ausführungen zu erkennen), dh sie ihm bloß ihre Arbeitskraft schuldeten. – Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt kann idF unter § 47 Abs.2 EStG 1988 subsumiert werden, weshalb das Vorliegen eines Werkvertrags zwischen der Bf und P auszuschließen

und idF durch die Verwirklichung oa Sachverhalte von einem Gestellungsvertrag auszugehen ist.

Es ist darauf hinzuweisen, dass die Ausführungen der Bf im Vorlageantrag, wonach die Bf weder dem Auftraggeber noch einem übergeordneten Generalunternehmer gegenüber weisungsgebunden war sowie die Bf verpflichtet war, nach Fertigstellung der Baustelle die Fertigstellung anzuzeigen und das Werk zu übergeben nichts für die Beschwerde brachten (und idF auch nicht zu behandeln sind), da nie Beschwerdegegenstand war, dass die Bf gegenüber P weisungsgebunden bzw die Bf verpflichtet war, die Fertigstellung der Baustelle anzuzeigen und sie P zu übergeben, da ja die Bf selbst Auftraggeberin war. Selbiges ist auszuführen zur Beschwerdeausführung mit der Behauptung, dass das Gefahrenrisiko beim Gestellungsnehmer (áusländisches Unternehmen`) liege: Gestellungsnehmer ist im gegenständlichen Fall vielmehr die Bf, die jedoch nicht das ausländische Unternehmen darstellt (sondern P). Was das Gefahrenrisiko im gegenständlichen Fall betrifft, ist auszuführen, dass es von der Bf zu tragen ist, da die Bf selbst alle Materialien sowie Geräte (außer Hand- und Elektrowerkzeuge) zur Verfügung stellt und das Recht hat, die Leistungen des AN `durch eigene Fachleute während der gesamten Baudauer zu überwachen bzw zu kontrollieren` sowie `jegliche Leistungserbringung, die nicht den einschlägigen Normen bzw. dem vereinbarten Standard entspricht, abzulehnen und eine entsprechende Ausführung zu verlangen.` Dass P die Garantie für die einwandfreie Durchführung der Arbeiten und Einhaltung der einschlägigen Normen übernimmt, ist somit als leere Vertragsfloskel zu sehen, die nicht den restlichen Vertragsvereinbarungen – die mit der Realität übereinstimmen – entspricht.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Eine Revision an den VwGH ist nicht zulässig. Gem. Art.133 Abs. 4 B-VG kann gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere wenn eine Rechtsprechung des VwGH fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis gründet auf der Rechtsprechung zum Vorliegen von Werk- bzw. Gestellungsverträgen. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen nicht vor.

Linz, am 26. Jänner 2017