



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B.GmbH, vertreten durch Pölzleitner Wirtschaftstreuhand KG, 4870 Vöcklamarkt, Dr. Scheiberstraße 20, vom 13. Oktober 2008 gegen die Haftungsbescheide gemäß § 99 EStG 1988 des Finanzamtes Salzburg-Land vom 22. September 2008 für den Zeitraum 2006, 2007 und 1-5/2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Unternehmensgegenstand der Bw ist die Bausenglerei. Die Bw ist im streitgegenständlichen Zeitraum als Subunternehmer für diverse Baugesellschaften im Baunebengewerbe tätig. Sie erbrachte dabei Subleistungen im Bereich von Eisenbiegertätigkeiten (Verlegung von Baueisen). Geschäftsführer ist G.B..

Im Rahmen einer bei der Bw im September 2008 gem. § 147 bzw § 144 BAO (Bundesabgabenordnung) durchgeführten Betriebsprüfung (Nachschau) zur Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2006, 2007 und 1-5/2008 wurden folgende steuerliche Feststellungen getroffen (siehe auch Betriebsprüfungsbericht vom 19.9.2008):

Die Arbeiten seien zum Großteil durch ausländische Arbeitskräfte durchgeführt worden, welche von portugiesische Unternehmen zur Arbeitsverrichtung nach Österreich entsandt worden seien: Fa. O., Lda und Fa. O.I., Lda.

Die Arbeiter seien von inländischen Polieren beaufsichtigt und angewiesen worden. Die Arbeiter seien auf verschiedenen Baustellen- je nach momentanen Bedarf- eingesetzt worden. Folgende Beträge seien als Fremdleistungen verrechnet worden:

Übersicht Fremdleistungen:

Jahre	O. , Lda bzw O.I. , Lda
2006	€ 599.636,36
2007	€ 1,600.770,57
1-5/2008	€ 692.393,93

Die Finanzbehörde hat die Tätigkeit der ausländischen Arbeitskräfte bei der Bw als Arbeitskräftegestellung durch ausländische Unternehmer im Sinne des § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 eingestuft. Gem. § 99 EStG 1988 wurden die im Rahmen der Gestellung an das ausländische Unternehmen erfolgen Gestellungsentgelte der 20%igen Abzugssteuer unterworfen und der zum Abzug verpflichteten Bw mit den Bescheiden vom 22.9.2008 vorgeschrieben:

Übersicht Abzugsteuer:

Jahre	O. , Lda bzw O.I. , Lda
2006	€ 119.927,87
2007	€ 320.154,12
1-5/2008	€ 138.478,79

In der am 13.10.2008 gegen die Abgaben- und Haftungsbescheide 2006, 2007 und 1-5/2008 eingebrochenen Berufung führt die Bw aus, dass die Bw selbst keine Eisenbieger beschäftigt

habe und die Leistungen der Bw sich ausschließlich auf Bauleitungsfunktionen beschränken würden. Für die ausführenden manuellen Tätigkeiten seien von der Bw diverse Subunternehmen beauftragt worden. Die Abrechnungen dieser Subunternehmen seien leistungsbezogen erfolgt. Die vom Werkunternehmer erbrachten Dienstleistungen würden ein vom Betriebsgegenstand des Werkbestellers abweichendes bzw unterscheidbares Werk darstellen.

Weder das eingesetzte Material noch das Werkzeug sei von der Bw zur Verfügung gestellt worden.

Die Mitarbeiter der jeweiligen Subfirmen seien organisatorisch in die Firma der Bw nicht eingegliedert worden.

Die Bw habe die Bauleitung über die übernommenen Baustellen und damit die Fachaufsichtspflicht gegenüber allen Professionisten gehabt. Die konkrete Arbeitseinteilung sei ausschließlich durch die Subfirmen erfolgt.

Die Subunternehmer würden dem Auftraggeber ein Werk schulden, die Abrechnung sei weder stundenweise noch pauschal, sondern werkbezogen erfolgt. Nach durchgeföhrter Werksleistung und Prüfung sei eine Übernahme und Abrechnung der getätigten Subleistungen erfolgt.

Von den Firmen O. , Lda und O.I. , Lda seien die durchgeföhrten Leistungen in Portugal erklärt und versteuert worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.11.2008 wies das Finanzamt die Berufung mit der Begründung ab, dass für die steuerliche Beurteilung der wahre wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend sei. Die portugiesischen Unternehmen hätten der Bw lediglich Arbeitskräfte zur Verfügung gestellt, die auf Anweisung und unter Aufsicht der Vorarbeiter der Bw die Arbeit ausgeführt hätten. Aufzeichnungen über Arbeitszeiten von Fremdarbeitern würden darauf hinweisen, dass die tatsächlich geleisteten Stunden die Bemessungsgrundlagen für die Fremdlöhne gewesen sind.

Die Bw hätte auch die Unterbringung der Arbeiter übernommen Das Material für die Arbeiten sei ebenfalls bauseits zur Verfügung gestellt worden.

Die Bw beantragte daraufhin die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweite Instanz.

In einem Ergänzungsschreiben vom 18.6. 2009 betreffend die Berufungsjahre 2006, 2007 und 1-5/2008 führt die Bw nochmals jene Punkte an, die für das Vorliegen eines Werkvertrages sprächen : Bauleitungsfunktion der Bw, unterscheidbare Werke der Bw und der Subfirmen, Gewährleistungsrisiko durch die Subfirmen, Einsatz eigenen Materials durch die Subfirmen, keine organisatorische Eingliederung der Subfirmen in die Firma der Bw, keine eigenen

Arbeitskräfte der Bw als Eisenflechter und damit keine Abgrenzungsprobleme mit Arbeiten der Bw.

Die Bw weist weiters darauf hin, dass der VwGH in mehreren Entscheidungen festgehalten habe, dass es sich bei den Arbeiten des Eisenflechters sehr wohl um eigene Werke handeln könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das Unternehmen der Bw ist unter der FN Y im Firmenbuch eingetragen. Gesellschafter im strittigen Zeitraum waren Mag. E.H., G.B. und Mag. J.P.. Die Geschäftsführung obliegt G.B. .

Geschäftsgegenstand der Bw ist die Bauspenglerei. Die Bw ist Vertragspartner von diversen Baugesellschaften. Sie erbringt Subleistungen im Bereich von Eisenbiegertätigkeiten (Eisenflechertätigkeiten).

Dem Eisenflechter obliegt die Herstellung des Traggerüsts aus Bewehrungsstahl eines im Stahlbeton auszuführenden Bauwerkes (zumeist) an Ort und Stelle, wobei die Bewehrung die Aufgabe zufällt, dem Stahlbeton die dem Beton fehlende Zugfestigkeit zu liefern und ihm damit Biegefertigkeit zu verleihen. Die Werkleistung besteht in der lagerichtigen Verlegung der bauseits bzw vom Biegebetrieb bereitgestellten und allenfalls von Eisenbiegern vorgefertigten Betonstähle bzw Betonstahlteilkonstruktionen hergestellten Formen (Schalung). Als wichtigstes Leistungsmerkmal neben der Termintreue zur Einhaltung des Betoniertermins sind dabei der richtige Abstand der statisch wirksamen Stähle zueinander und der Abstand der Konstruktion zur Schalung hervorzuheben. Das fertige Werk des Eisenflechters wird vor dem Betoniergang vom Auftraggeber und vom Planverfasser abgenommen. Das Abnahmeprotokoll gilt in der Praxis als Übergabe des Werkes an den Auftraggeber.

Eisenflechter ist in Österreich kein eigenständiger Beruf, die Tätigkeit wird im Rahmen des Baumeistergewerbes ausgeübt. Die Ausbildung erfolgt im Rahmen der Pflichtgegenstände des Lehrplanes des schulautonomen Ausbildungsschwerpunktes Bauhandwerkschule für Maurer. Durch praktische Einsätze in so genannten „Eisenflechterpartien“ erhält der Eisenflechter seine weitere Ausbildung, wobei er unter Unterweisung durch den Partieführer nach einer Ausbildungszeit vom 4-5 Jahren nach Sammlung entsprechender Erfahrung vom Hilfspartieführer zum Partieführer aufsteigen. Er überträgt zB die Teilungen der Planvorlagen mittels Kreide „rissen“ auf die Schalung, teilt den Arbeitsablauf ein und bestimmt die nötige Mannschaftsstärke zur Einhaltung des Betoniertermins, muss Konstruktionen – oder Planmängel erkennen und stellt die richtige Lage der Bewehrung in der Schalung sicher.

Der Abfrage bei der KSV International sowie dem Beantwortungsschreiben des Auskunftsersuchens bei der Central Liaison Office for International Cooperation durch das Ministerio das Financas e da Administracao Publica zufolge, handelt es sich bei den Firmen O. , Lda und O.I. , Lda. um in Portugal ansässige Bauunternehmen. Die überprüften Arbeitnehmer sind bei diesen Firmen angemeldet und von diesen zur Arbeitsverrichtung nach Österreich entsandt worden (siehe Abfrage KSV International, Unternehmensprofil vom 6.11.2007, Auskunftsersuchen gem. Art 2 der RL 77/799 bzw gem. § 2 Abs 1 EG Amtshilfegesetz samt Anfragebeantwortung vom Dezember 2007).

Im streitgegenständlichen Zeitraum beschäftigte die Bw zur Ausübung ihrer Aufträge neben österreichischen Stammarbeitern portugiesische Arbeiter als Eisenflechter zur Verlegung von Baueisen (Bewehrungsarbeiten) auf diversen Baustellen in Österreich (siehe ua Niederschrift vom 9.10.2007, P.H.).

Vorarbeiter ist ein österreichischer Arbeitnehmer der Bw.

Die Eingangsrechnungen der portugiesischen Firmen wurden in der Buchhaltung der Bw auf dem Konto Fremdleistungen erfasst.

Gemäß § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer):

"Bei Einkünften aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung und bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung".

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. Beim Gestellungsvertrag handelt es sich um einen Vertrag eigener Art.

Entscheidend für die Arbeitskräftegestellung ist auch, dass der Gesteller Arbeitgeber bleibt. Er trägt den Lohnaufwand und zu ihm stehen die Arbeitnehmer in einem Arbeitsverhältnis, es bleibt das Dienstverhältnis zum 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 Gesteller 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 zwischen Gestellungsnehmer und Gesteller geschlossen 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 (vgl. Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 98 Rz. 8.7).

Die Arbeiten werden unter Leitung und Verantwortung des Gestellungsnehmers durchgeführt.

Entscheidend für die Beurteilung und Einstufung der Sachverhaltes sind die steuerlich maßgeblichen Kriterien und nicht die Bestimmungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (vgl. Doralt, EST-Kommentar, § 98 Tz 56).

Der Begriff der Arbeitskräfteüberlassung im Sinne des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes darf daher nicht mit jenem der Gestellung von Arbeitskräften im Sinne des § 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 Leistungsbeziehung nicht die vertraglichen Abmachungen 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. Scheinselbständigkeit von Bauarbeitern).

Danach ist es nicht ausreichend, wenn zwar einzelne für das Vorliegen eines Werkvertrages sprechende Sachverhaltselemente vorliegen, sich aber aus den Gesamtumständen Gegenteiliges ergibt (VwGH v 29.1.2009, 2007/09/0341):

Vorweg ist festzuhalten, dass der Geschäftsführer der Bw in seinen Einvernehmen vom 4.8.2006 auf die Frage, was das genau für ein Auftragsverhältnis mit der Fa. O. , Lda gewesen sei, antwortete, „... dass sie uns Arbeiter zur Verfügung stellen, „Personalgestellung.““

In der Niederschrift vom 7.11.2007, FA Salzburg-Land, erklärte er, dass bei der Bw 18 Angestellte gemeldet wären. „...Weiters Personal erhalte ich von der Fa. O.I. , Lda, in

Portugal, zur Verfügung gestellt. Wie viele Leasingarbeiter derzeit beschäftigt sind, kann ich nicht sagen, da dies von Baustelle zu Baustelle variiert.“

Herr G.B. gibt damit klar zum Ausdruck, dass die ausländischen Arbeiter im Rahmen einer Arbeitsgestellung von ausländischen Firmen nach Österreich entsandt werden und es sich bei den Auftragsvergaben an die portugiesische Firmen zur Erfüllung der durch die Vertragspartner der Bw erteilten Aufträge damit um Arbeitskräfteüberlassungsverträge handelt.

Wenn die Bw nun behauptet, dass die ausländischen Arbeitskräfte ihre Arbeitsleistung im Bereich des Werkbestellers in Erfüllung von Werkverträgen erbrachten, so muss ihr entgegengehalten werden, dass bei der Beurteilung der im Akt aufliegenden an die jeweilige portugiesische Firmen gerichteten und von der Bw als Werkverträge eingestuften Verträgen samt Anlagen (siehe Auftragsschreiben, Auftragserteilung) festzustellen ist, dass bei diesen das für einen Werkvertrag typisches Element, nämlich die genaue Beschreibung des bedungenen Erfolges, damit den genauen Leistungsumfang, das Werk, fehlt:

Der Vereinbarung fehlt deshalb das für einen Werkvertrag typische Spezifikationsmerkmal, weil die geschuldete Leistung nur gattungsmäßig umschrieben ist.

Die in diesen Vertragwerken vorgefunden Leistungsbeschreibung umfasst lediglich ganz allgemein „Bewehrungsarbeiten“. Unter Punkt 2) der Verträge (Auftragsschreiben) „Auftragsumfang“ wird darauf hingewiesen, dass der Auftragsumfang und die dazugehörigen Leistungsvergütungen in der Auftragsscheiben-Anlage aufgelistet sind (siehe zB Auftragsschreiben vom 3.1.2006 bzw Anlage zum Hauptvertrag an die die Fa. O. , Lda., Bauvorhaben W.A.). Bei genauer Durchsicht diese Anlagen ist jedoch ersichtlich, dass die Leistung bzw der Auftragsumfang lediglich mit der zu erwartenden Tonnage an zu verlegendem Bewehrungsstahl bzw mit dem Preis/Tonne definiert wird.

Ein bei der Auftragsvergabe mit Verlegung von „Tonnen (Bewehrungsstahl)-Preis“ umschriebener voraussichtlicher (ca. 200 to) „Auftragsumfang“ reicht jedoch nicht aus, um davon ein vom Überlasser herbei zu führendes, klar abgrenzbares, Werk ableiten zu können. Nur wenn es sich auftragsgemäß um die Bewehrung von eindeutig voneinander getrennten Bauabschnitten handelt und bei der praktischen Umsetzung keine Vermengung stattfindet, wird der Subeisenflechter ein echtes Werk erbringen und nicht Arbeitskräfteüberlasser sein.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt aus der Art der Tätigkeit der ausländischen Arbeitskräfte, dass es sich bei diesen Tätigkeiten um einfache Hilfstätigkeiten handelt: Die Auftragserfüllung erfolgte unter Aufsicht und Leitung eines Vorarbeiters, eines Arbeitnehmers der Bw.

In seiner Einvernahme vom 22.3.2006 durch das Zollamt Braunau gibt R.K., Vorarbeiter bei

der Bw, folgendes bekannt:

„....Ich bin für die Verlegung der Bewehrung verantwortlich und als Dienstnehmer bei der Bw angestellt und beauftragt, an der Baustelle als Vorarbeiter tätig zu sein. Auf der Baustelle erteile ich die Arbeitsanweisungen. Ich zeige den Arbeitern etwas vor und diese arbeiten dann nach. Die Personaleinteilung wird von K.J. nach telefonische Absprache mit mir am Vortag abgestimmt.“

Auch P.H. erklärte bei einer Baustellenkontrolle in seiner Einvernahme vom 9.10.2007: „...Das erforderliche Personal (Eisenverleger) wird täglich von mir eingeteilt. Hierbei wird der Zeitablauf und Arbeitsort von mir vorgegeben.“

Mit der Aussage der Poliere der Bw steht fest, dass die ausländischen Arbeitskräfte zu Beginn einer Woche je nach Bedarf (Wochenliste) durch den Vorarbeiter auf dessen Weisung auf diverse Baustellen eingeteilt wurden und der Zeitablauf und Arbeitsort des Einsatzes somit von ihm vorgegeben und bestimmt wurden. Welche Arbeiten wann und wo zu erledigen waren und wie viele Arbeiter dazu benötigt werden, wurde vom Vorarbeiter entschieden. Dass es sich damit nur um einfache Hilfstätigkeiten handeln kann, liegt auf der Hand. Solche Leistungen gehen im Allgemeinen mit dem gewöhnlichen Baufortschritt Hand in Hand. Es ist so gut wie auszuschließen, dass solche Tätigkeiten als selbständige Tätigkeiten vergeben werden, sodass alles andere als eine Beschäftigung in Form von Arbeitskräfteüberlassung schwer denkbar ist. Die Tätigkeit erfolgt schon wegen dem betrieblichen Ablauf nicht ohne Unterordnung der Hilfskräfte unter der Aufsicht und dem Willens des Poliers (Betriebsleiters). Sie ist im gesamten Eisenflechtvorgang integriert, sodass sie von den insgesamt zu erbringenden Eisenflechtarbeiten kaum abgrenzbar ist (siehe dazu Dr. Heinz Bachler, Einsatz von Werkverträgen im Ausländerbeschäftigungrecht).

Diese Einschätzung wird durch die Aussagen des Poliers G.Z. untermauert, wonach die Eisenflechtarbeiten auf den diversen Baustellen der Bw nicht nur von ausländischen, sondern auch von österreichischen Arbeitskräften unter Leitung und Aufsicht des Poliers durchgeführt wurden (Niederschrift über die Einvernahme des Poliers G.Z. vom 22.9.2006, S 2, „...die portugiesischen Arbeitskräfte sind von einer portugiesischen Leasingfirma, nur die Österreicher sind von der Fa. B.).

Auch H.P. gibt in seiner Einvernahme vom 9.10.2007 bekannt, dass unter seiner Aufsicht neben den Stammarbeitskräften auch ausländische Arbeiter arbeiten.

Ausländische und österreichische Arbeitskräfte wurden sohin gemeinsam auf den diversen Baustellen eingesetzt. Es wurde damit in einer praktisch nicht auseinander zuhaltenden Verwendung unter Weisung des Poliers der Bw auf den Baustellen gearbeitet.

Aus den Unterlagen im Akt ergibt sich kein Hinweis, dass die ausländischen Arbeitskräfte

selbständig eingesetzt wurden. Mangelnde Unterscheidbarkeit der im Betrieb (Baustellen) der Bw hergestellten Bauleistungen weist aber jedenfalls auf Arbeitskräfteüberlassung hin.

So stellt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 13.2.1997, 95/09/0154, 95/09/0155 klar, dass derartigen einfachen Hilfsarbeiten (Ausführungen siehe oben), die im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf erbracht werden müssen, kein selbständiges Werk darstellen können, vor allem dann, wenn durch die Art der Tätigkeit eine Abgrenzbarkeit der in Mischverwendung von Stammarbeitern und ausländischen Arbeitskräften der im Betrieb der Bw zu erstellenden Arbeitsergebnisse nicht möglich ist.

Die Ausführung der Arbeiten an den Baustellen erfolgte nicht nur unter weitgehender Dienst- und Fachaufsicht des Poliers der Bw, sondern es wurden den ausländischen Arbeitskräften, auch das erforderliche Material, das Werkzeug, die Baustellenfahrzeuge, die notwenigen Arbeitsmittel sowie teilweise auch die Unterkunft von der Bw zur Verfügung gestellt:

Die Bw bzw deren Auftraggeber stellen den zu verlegenden Baustahl zur Verfügung (vgl. ua Aussage P.H. vom 9.10.2007, Verlegeleiter).

Das Material stammt daher nicht von den portugiesischen Firmen.

Die am Bau übliche Schutzbekleidung (Helm, Handschuhe, Regenschutz) wird ebenfalls von der Bw bereitgestellt (siehe KA 1081, Rechnung vom 19.4.2005, Fa. Lampl&Schreiber, KA 1053, KA 1637).

Die Unterkünfte für die ausländischen Arbeitskräfte werden von der Bw angemietet und bezahlt bzw von den Auftraggebern der Bw gegen entsprechende Berechnung zur Verfügung gestellt (siehe Aussage H.P. vom 9.10.2007, Rechnung vom 14.9.2006 durch Mag. Reinhold und Johannes Hofstetter),.

Die übrigen Arbeitsmittel (zB Zange, Bindedraht und Abstandhalter) erhalten die ausländischen Arbeitskräfte von der Bw.

Nach den Aussagen der Poliere G.Z. vom 22.9.2006 und H.P. vom 7.10.2007, stellt die Bw auch die Baustellenautos zur Verfügung, mit denen die Arbeiter gefahren werden. Kurze Strecken fahren die Arbeiter selbst (siehe dazu auch Strafantrag durch BH Salzburg-Umgebung vom 20.4.2006, Aussage des Vorarbeiters R.K. vom 22.3.2006).

Dafür, dass die streitgegenständlichen Leistungen tatsächlich in Form der Zurverfügungstellung von Arbeitskräften erbracht worden ist, spricht auch Nachstehendes:

Entgegen den Ausführungen der Bw (Berufungsschrift vom 13.10.2008, Abrechnung erfolge werkbezogen) zeigen die Ermittlungsergebnisse der Betriebsprüfung auf, dass Belege vorliegen, die die Arbeitszeiten von den Fremdarbeitern dokumentieren. Es liegen Stundenaufzeichnungen vor, die die Bw nicht nur über die eigenen (österreichischen) Arbeitnehmer geführte hatten, sondern auch über die Arbeiter der ausländischen Firmen. Im

jeweiligen Vertragswerk (Auftragsscheiben) selbst lässt sich keine Bestimmung entnehmen, die die Bw verpflichten würde, die Arbeitszeiten ihrer ausländischen Arbeitskräfte aufzuzeichnen. Der Umstand, dass sie es trotzdem tat, lässt den Schluss zu, dass als Bemessungsgrundlage für die Fremdlöhne die tatsächlich geleisteten Stunden herangezogen wurden und daher von einer leistungsbezogenen Entlohnung auszugehen ist. Es gibt keine Gesamtabrechnung pro Bauprojekt. Eine leistungsbezogene, nicht aber erfolgsbezogene Entlohnung spricht gegen das Vorliegen eines Werkvertrages.

Nach den Ermittlungen der Betriebsprüfung und den Aussagen der Auskunftspersonen, erfolgte die Lohnauszahlung regelmäßig und überwiegend bar an den Baustellen persönlich durch K.J. bzw G.Z. , Vorarbeiter der Bw. Die Kassa- Ausgangsbelege waren für jeden einzelnen Arbeiter direkt ausgestellt. Gehaltsbestätigungen gab es keine. In seiner Aussage vom 22.3.2006 erklärte der Vorarbeiter R.K. folgendes.

„...Ich weiß, dass die Abrechnung über die geleistete Arbeit von Herrn J. (gemeint wohl K.J.) persönlich vorgenommen wird. Das funktioniert so, dass er am Wochenende zu den Quartieren fährt und die Leute bar auszahlt.“

Bei der Baustellenkontrolle von 14.6.2007 auf der Baustelle des LKH S. durch das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr gaben portugiesische Arbeiter zu Protokoll, dass der Großteil des Lohnes von einem Mitarbeiter der Bw ausbezahlt wurde, wobei es sich dabei um einen „gewissen Kurt“ handelte.

A.M. erklärt in seiner Einvernahme vom 22.9.2006 seinen Lohn in Österreich von G.Z. erhalten zu haben.

Aus weiteren Aussagen der Auskunftspersonen (Niederschriften vom 22.9.2006, 18.9.2006, 29.9.2006, 13.6.2007) geht auch hervor, dass die Urlaubs- und Krankenmeldung der ausländischen Arbeitskräfte beim Vorarbeiter bzw direkt bei K.J. zu erfolgen hatte bzw erfolgte.

Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung zu erbringen. 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.

Punkt 9) des Auftragsschreibens zB vom 3.9.2006 enthält Gewährleistungsbestimmungen, wonach der Auftragnehmer (ausländische Firma) für die sach- und fachgerechte sowie termingemäße Ausführung der beauftragten Leistungen haftet.

Obwohl K.J. unter anderem in der Niederschrift vom 13.6.2007 bzw G.B. in seiner Einvernahme vom 13.9.2007 vor dem Finanzamt erklären, die Geschäftsverbindung mit einzelnen Firmen habe nur ein paar Monate gedauert, weil die Zusammenarbeit nicht funktioniert habe und „diese nicht ordentlich gearbeitet hätten und die durchgeführten Arbeiten nicht in Ordnung gewesen seien“, kann im gesamten streitgegenständlichen Zeitraum kein einziger Fall aufgezeigt und nachgewiesen werden (Buhhaltung, Schriftverkehr), in welchem es zu einer Inanspruchnahme der ausländischen Firmen aus dem Titel der Gewährleistung gekommen ist- was bei der Anzahl an Aufträgen ungewöhnlich ist. Dies entspricht nicht den Erfahrungen des allgemeinen Wirtschaftslebens.

Ein Gestellungsvertrag ist ein den Dienstverschaffungsverträgen zuzuordnender Arbeitnehmerüberlassungsvertrag, bei dem (wie oben bereits ausgeführt) der Vertragsgegenstand in der Zurverfügungstellung arbeitsbereiter Arbeitskräfte und nicht in der Verpflichtung, bestimmte Dienstleistungen zu erbringen oder einen bestimmten Leitungserfolg herbeizuführen, ist. Der Verleiher schuldet die Überlassung der Arbeitskraft selbst zum Zweck der Arbeitsleistung und nicht zur Ausführung einzelner Arbeiten.

Im vorliegenden Fall sind die ausländischen Arbeitskräfte organisatorisch in den Betrieb des Auftragsgebers eingegliedert und unterstehen dessen Dienst- und Fachaufsicht: Die Eingliederung zeigt sich hier insbesondere in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber und damit in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Auftraggebers (Bw bzw Polier teilt die Arbeitskräfte kurzfristig nach Bedarf ein, Wochenplan, siehe Ausführungen oben). 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 15.9.1999, 97/13/0164).

Es hat sich somit im gesamten Verfahren kein Hinweis ergeben, dass die ausländischen Eisenflechter selbständig eingesetzt gewesen waren.

Die österreichischen und ausländischen Arbeiter waren vielmehr gemeinsam auf den Baustellen eingeteilt. Ihre Tätigkeiten verrichteten sie unter der Weisung und Anleitung des Vorarbeiters. Arbeitsort und Arbeitszeit wurden ihnen kurzfristig und ausschließlich vom Polier Bw vorgegeben. Damit waren sie organisatorisch in den Betrieb der Bw eingegliedert. Die Bemessungsgrundlage für die Fremdlöhne waren die tatsächlich geleisteten Stunden, die Entlohnung daher nicht werkbezogen. Das Unternehmerrisiko bzw Erfolgschaftung trug die Bw. Bei den Tätigkeiten der ausländischen Arbeiter handelte es sich somit zum einen um einfache Hilfsarbeiten, die im unmittelbar zeitlichen Arbeitslauf erbracht wurden und zum anderen mangels unterscheidbarer Arbeitseinsätze der österreichischen bzw ausländischen Arbeitskräfte um keine von den sonstigen im Betrieb der Bw abgrenzbaren Bauleistungen und

Arbeitserfolge.

Da die Bw mit dem Einsatz der portugiesischen Arbeitskräfte kein eigenständiges Werk, das sich von den sonstigen im Betrieb der Bw erbrachten Leistungen deutlich abhebt, erbracht hat, ist der Tatbestand der Arbeitskräfteüberlassung erfüllt.

Das Gestellungsentgelt unterliegt gem. § 99 EStG 1988 in Österreich der Abzugsteuer. Die Bw haftet für die Einbehaltung und Abfuhr dieser Abgaben. Die Haftungsbescheide für die Jahre 2006, 2007 und 1-5/2008 bestehen daher zu Recht.

Hinzuweisen sei in diesem Zusammenhang noch, dass auf Grund des § 5 Abs 3 der DBA Entlastungsverordnung, Verordnung des BMF betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006 in Fällen inländischer Beschäftiger von verleasten ausländischen Arbeitskräften (internationale Arbeitskräftegestellung) die Möglichkeit geschaffen wird, eine Entlastung hinsichtlich der von der Gestellungsvergütung zu erhebenden Abzugssteuer zu begehren, dies aber nur dann, wenn die lohnsteuerliche Erfassung der Arbeitslöhne sichergestellt wird. Die abkommensgemäße Steuerentlastung kann durch Steuerrückzahlung (oder durch Steuerbefreiung) herbeigeführt werden.

Salzburg, am 11. August 2009