

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***** in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin, vertreten durch PKF Corti & Partner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Neubaugasse 55 /1, 8020 Graz, vertreten durch Dr. Kotschnigg Michael Wirtschaftstreuhänder / Steuerberater, Stadlauer Straße 39/I/Top 12, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 6. Juli 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes X* (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 26. Juli 2016 betreffend die Haftung für Abzugsteuer 2012 und 2013 gemäß § 99 EStG 1988 iVm § 100 Abs. 2 EStG 1988, Steuernummer XXXXX, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. maßgeblicher Verfahrensgang

Mit Wirksamkeit zum 30.7.2012 errichtete die XXX GmbH AT (kurz GmbH AT) gemeinsam mit der T**AG (kurz TUAG) sowie der GmbH DE (kurz GmbH DE) eine Arbeitsgemeinschaft (kurz ARGE) mit der Bezeichnung "ARGE KW *B*".

Zwischen den Parteien ist strittig, ob die für die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: BF) an einer inländischen Baustelle des Bauvorhabens „ARGE KW *B* - Baulos 1 - Sanierung Druckstollen“ tätige * s.r.o. (in der Folge kurz: s.r.o.) als Werkunternehmerin oder aber als bloße Arbeitskräfteüberlasserin (mit der Konsequenz der Haftung der BF für die Abzugsteuer) agierte.

Im Anschluss an eine Außenprüfung der Großbetriebsprüfung, in welcher die Abgabenbehörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung von einer Arbeitskräftegestellung ausging, setzte die Abgabenbehörde mittels den streitgegenständlichen **Haftungsbescheiden** vom 26.7.2016 für

2012, 2013 und 2014 (OZ 2 bis 4) **20% Abzugsteuer** gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 iVm § 100 Abs. 2 EStG 1988 ua. gegenüber die BF fest.

Für den Zeitraum 2012 wurde aufgrund der Bemessungsgrundlage von € 117.446,50 ein Abgabebetrag in Höhe von € 23.489,30 festgesetzt. Für den Zeitraum 2013 wurde aufgrund der Bemessungsgrundlage von € 1.484.087,58 ein Abgabebetrag in Höhe von € 296.817,52 und für den Zeitraum 2014 wurde aufgrund der Bemessungsgrundlage € 971.390,95 ein Abgabebetrag in Höhe von € 194.278,19 festgesetzt.

Begründend wurde in den Bescheiden zusammengefasst von der Abgabenbehörde ausgeführt:

*„Am 23.7.2013 erfolgte durch die Finanzpolizei Standort *X* eine Kontrolle aller Dienstnehmer auf der Baustelle ARGE KW*B* in *S*. Dabei wurden vom Bauleiter der GmbH AT, *M*, Dokumente vorgelegt, die auf eine grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung durch die slowakische Firma s.r.o. schließen lassen (Gewerbe der Überlassung von Arbeitskräften in der Slowakei). Aufgrund der Dekadenpläne sei hervorgegangen, dass die überlassenen Arbeitskräfte gemeinsam mit den eigenen Arbeitskräften im Dreischichtbetrieb gearbeitet haben. Weiters wird im Auftragsschreiben der BF an die s.r.o. vom 20.11.2012 von einer Arbeitskräfteüberlassung Stollenbau gesprochen. Somit war eine Arbeitskräfteentsendung in dieser Form nicht möglich, da die Firma * s.r.o. kein Gewerk errichtete, sondern ihre Dienstnehmer organisatorisch in den Betrieb der GmbH AT eingegliedert waren. Diese Tatsache, dass nämlich gegenständlich eine Arbeitskräfteüberlassung vorlag, sei im gesamten Verwaltungsverfahren von den beiden Geschäftsführern der GmbH AT, G und Z, nicht bestritten worden. Das Bestehen eines Werkvertrages wird vom GF der * s.r.o. P durch seine Aussage vor der FINPOL widerlegt, ebenso wurde ein Arbeitskräfteüberlassungsvertrag im November 2012 abgeschlossen. Ein Werkvertrag mit der Begründung einer Baubetriebstätte der s.r.o. wurde nicht erklärt. Es wurde lediglich das Abnahmeprotokoll zwischen dem Auftraggeber S***AG und dem Auftragnehmer, die ARGE *B*, übermittelt. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung ergibt sich, dass die * s.r.o. aufgrund der obigen Ausführungen als Personalgesteller kein eigenständiges Werk erbringt, Arbeitsmittel und Arbeitsmaterial vom M Konzern gestellt werden, kein Gefahrenübergang erfolgt ist und eine Eingliederung in den Arbeitsbetrieb der GmbH AT vorhanden ist. Im gegenständlichen Fall liegt eine Arbeitskräftegestellung vor.“*

In der **Beschwerde** vom 25.8.2016 (OZ 1) beantragte die Beschwerdeführerin (kurz BF) die ersatzlose Bescheidaufhebung, und zwar im Wesentlichen mit der Begründung, dass hier keine Personalgestellung vorliege, sondern ein Werkvertrag mit dem slowakischen Geschäftspartner s.r.o.. Es werde auf die Parallelbeschwerde der GmbH AT (gemeint die Sammeleingabe vom 2.5.2017, welche aufgrund des Ergänzungsersuchens der Abgabenbehörde vom 1.3.2017 [OZ 13] nachgereicht wurde) und das dortig Gesagte verwiesen (zum Vorbringen siehe die in kursiver Schrift nachstehenden Punkte der abweisenden Beschwerdeentscheidung).

Darüber sprach die Abgabenbehörde mit **abweisender Beschwerdeentscheidung** (OZ 16) vom 22.5.2017 ab. In der Beschwerdeergänzung (Sammeleingabe [OZ 13]) vom 2.5.2017,

welche den Inhalt der Beschwerde betreffend die GmbH AT ersetzte, wurden zusammengefasst folgende Punkte vorgebracht (Vorbringen der BF laut Beschwerde kursiv; Vorbringen Abgabenbehörde laut Beschwerdeentscheidung darunter):

- Es liege kein Haftungstatbestand des Steuerinländers nach § 100 Abs. 2 EStG noch durch eine andere gesetzliche Bestimmung vor, da der „Schuldner der Abzugsteuer“, der „Empfänger der Einkünfte“ und der Abfuhrpflichtige ein und dieselbe Person, konkret der beschränkt steuerpflichtige Steuerausländer, hier die s.r.o., sei.

Abgabenbehörde: Im gegenständlichen Beschwerdefall sei die s.r.o. (beschränkt steuerpflichtige Steuerausländerin) Schuldnerin der Abzugsteuer und gleichzeitig die Empfängerin der Einkünfte aus der Arbeitskräftegestellung. Die Schuldnerin dieser Einkünfte aus der Arbeitskräftegestellung sei die BF. Somit liege entgegen den Ausführungen in der Beschwerde keine Identität zwischen dem „Schuldner der Abzugsteuer“, und dem „Empfänger der Einkünfte“ vor.

- Es liege eine fehlerhafte Ermessensübung vor, da eine jahrzehntelangen Praxis des BMF durchbrochen werde. Erlässe und Richtlinien gelten für künftige bzw. für vergangene Sachverhalte nur dann, wenn die neue Verwaltungsanweisung günstiger sei als die bisherige Regelung.

Abgabenbehörde: Die Umsetzung höchstgerichtlicher Rechtsprechung bewirke weder eine Ermessensüberschreitung noch einen Ermessensmissbrauch. Dass diese Rechtsprechung später erlassmäßig konkretisiert worden sei, habe auf die Feststellung der Außenprüfung keinen Einfluss gehabt und könne daher in diesem Zusammenhang kein Ermessensfehler vorliegen.

- Die Akzessorietät der Haftung fehle. Ohne steuerliche Primärschuld bestehe keine Haftung. Es sei die beschränkte Steuerpflicht der s.r.o. nicht schlüssig dargetan worden.

Abgabenbehörde: Die Primärschuld der s.r.o. gemäß § 95 Abs. 1 Z 5 EStG zum Bauvorhaben ARGE KW*B* sei im Erstbescheid (Bescheidbegründung) hinreichend dargelegt und begründet worden, sodass die Akzessorietät der Haftung zur Primärschuld bestehe.

*- Es sei kein Besteuerungsrecht gegenüber der * s.r.o. nach DBA-Recht möglich (Ausscheiden der s.r.o. mangels Betriebsstätte als Primärschuldner und beschränkter Steuerpflicht).*

Abgabenbehörde: Es sei beschränkte Steuerpflicht in Österreich gegeben. Der Arbeitgeberbegriff sei nach geltender VwGH-Rechtsprechung als „wirtschaftlicher“ Arbeitgeber zu verstehen und es komme daher bei einer internationalen Arbeitskräfteüberlassung (Arbeitskräftegestellung) die abkommensrechtliche Arbeitgeberbereiungenschaft dem Beschäftigten (Gestellungsnehmer: BF) zu. Primärschuldnerin für die Abzugsteuer gemäß § 100 Abs. 2 EStG sei die s.r.o. als Empfängerin der Einkünfte, jedoch hafte die BF als Schuldnerin der Einkünfte für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge.

Im **Vorlageantrag** vom 22.6.2017 (OZ 18), welcher sich ausschließlich gegen die **Haftungsbescheide (Abzugsteuer) für 2012 und 2013** richtete, wurde "angesichts des Fehlens eines Erstbescheides" die Zurückweisung der Beschwerde beantragt, da diese unzulässig sei. Die Haftungsbescheide betreffend die Abzugsteuer 2012 und 2013 seien an die GmbH AT

gerichtet gewesen und seien ihr zugestellt worden. Die Beschwerde setze ein taugliches Anfechtungsobjekt in Form eines wirksam ergangenen Bescheides voraus, die Haftungsbescheide über die Abzugsteuer 2012 und 2013 vom 26.7.2016 wären an die GmbH AT gerichtet. Es gäbe bloß zwei Haftungsbescheide und drei Beschwerdeverentscheidungen. Die Doppelgleisigkeit der Beschwerdeerhebung sei eine reine Vorsichtsmaßnahme, nachdem bzw. weil das Tunnelprojekt KW *B* kein Alleingang der GmbH AT, sondern ein Gemeinschaftsprojekt mit der GmbH-DE und der TUAG, gewesen und unter der Bezeichnung „ARGE KW *B*“ abgewickelt worden sei. Aus genau diesem Grund sei für „M & Co“ eine eigene Steuernummer beantragt und bewilligt worden. Die ertragsteuerlichen Auswirkungen seien über dieses Vehikel (und nicht bei der GmbH AT) abgewickelt. Es wäre richtig gewesen, die Abzugsteuer 2012 und 2013 der „M & Co“ vorzuschreiben. Deshalb sei gegen diese beiden Haftungsbescheide sowohl in ihrem Namen als auch in jenem der GmbH AT Beschwerde erhoben worden.

In der **Stellungnahme zum Vorlagebericht** (OZ 17) teilte die Großbetriebsprüfung mit, dass die Begründung der Vorlage auf einem Irrtum des steuerlichen Vertreters zu beruhen scheine. Wie die dargestellte Chronologie zeige, liegen der ergangenen abweisenden Beschwerdeverentscheidung an die BF für die Jahre 2012, 2013 und 2014, die Haftungsbescheide Abzugsteuer an die BF für die Jahre 2012, 2013 und 2014 zugrunde. Die im Antrag der Vorlage vom 22.6.2017 dargestellten Beträge für das Jahr 2012: € 23.361,63 und 2013: € 151.094,38 seien ident mit den der GmbH AT für diese Jahre vorgeschriebenen Beträge. Diesbezüglich scheint eine Verwechslung vorzuliegen.

Mit **Vorlagebericht** vom 9.7.2017 (OZ 19) legte die Abgabenbehörde die Beschwerde zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht (kurz BFG) vor und wies dort ua. ausdrücklich darauf hin, dass der Haftungsbescheid (Abzugsteuer) für 2014 in Rechtskraft erwachsen sei und die Abgabenbehörde inhaltlich an den Standpunkten der Beschwerdeverentscheidung festhalte.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 18.5.2018 (OZ 23) wurde der steuerlichen Vertretung der BF mitgeteilt, dass der für das Beschwerdeverfahren betreffend Haftungsbescheide (Abzugsteuer) zuständigen Gerichtsabteilung die Eingabe der BF vom 21.2.2018 [= "Mängelbehebung" im Beschwerdeverfahren betreffend Pfändungsgebühr] mit der GZ. RV/2100081/2018 zur Kenntnis gelangt sei, wonach auf Grund von Adressierungsfehlern (die Mitunternehmerschaft sei bereits am 29.1.2016 aufgelöst worden und nicht mehr existent) von Nichtbescheiden auszugehen sei. Bezugnehmend auf diese Eingabe werde nunmehr um Klarstellung gebeten, wie nach Ansicht der BF die Bescheidadressierung im Falle der o.a. Haftungsbescheide richtig (vollständig) zu lauten hätte. Aus den Antwortschreiben der BF vom 6.6.2018 bzw. 11.6.2018 bzw. 11.7.2018 und 26.7.2018 (OZ 24, 28, 35, 37) gehe hervor, dass nach Ansicht der BF die Bescheidadressierung im vorliegenden Fall - seit der Schlusserklärung der ARGE vom 29.1.2016 - richtig hätte lauten

müssen: "T**AG, GmbH AT, *G*, und GmbH DE, Deutschland, als ehemalige Gesellschafter der GmbH AT u Mitges."

Mit Schreiben vom 23.7.2018 (OZ 38) wurde von der Abgabenbehörde mitgeteilt, dass sie aufgrund der mit 1.1.2015 in Kraft getretenen Änderung des §§ 1216a ff ABGB, diese Ansicht nicht teile und richtig adressiert worden sei.

In der Eingabe vom 3.9.2018 (OZ 43) wurde dies vom steuerlichen Vertreter erneut bestritten und lägen „Nichtbescheide“ vor. Im Schreiben vom 26.9.2018 (OZ 47) wurde weiters vorgebracht, dass die Bezeichnung „GmbH & Mitgesellschafter“ auch für eine atypisch stille Gesellschaft stehen könne, aber zu einer GesbR kein Unterschied bestehe.

Auf Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes wurde per Vorhalt der Abgabenbehörde vom 27.9.2018 der Gesellschaftsvertrag von der BF angefordert (OZ 53 und 54) und beiliegend dem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 25.10.2018 der Arbeitsgemeinschaftsvertrag „ARGE KW *B*“ der Firmen GmbH AT, TUAG und M-DE übermittelt (OZ 56).

Im Schreiben vom 8.1.2019 (OZ 58) wurde seitens der Abgabenbehörde mitgeteilt, dass sich im Fall einer ARGE mehrere Unternehmer in Rechtsform einer GesbR zusammenschließen und daher nach Ansicht der Abgabenbehörde eine GesbR vorliege.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 29.5.2019 (OZ 59) wurde vom damalig zuständigen Richter den Parteien mitgeteilt, dass beabsichtigt werde, die Entscheidung in der oben angeführten Beschwerdesache gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes über die außerordentliche Revision der beschwerdeführenden Partei vom 21.5.2019 gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts 4.4.2019, RV/2100081/2018, auszusetzen, da der Ausgang dieses Verfahrens hinsichtlich der Frage der Bescheidadressierung von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung in der vorliegenden Beschwerdesache sei. Die Parteien sprachen sich nicht dagegen aus (siehe Schreiben BF vom 6.6.2019, OZ 60).

Die Entscheidung über die vorliegende Beschwerde wurde vom damals zuständigen Richter mit Beschluss vom 12.8.2019 bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur Zahl Ra 2019/15/0111 (gemeint Ra 2019/13/0086) anhängigen Verfahrens unter Verweis auf den Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 29.5.2019 ausgesetzt.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses wurde der gegenständliche Akt der nunmehr zuständigen Richterin ab 1.4.2022 zugeteilt.

Vom Bundesfinanzgericht wurden mit Vorhalt vom 23.11.2023 (OZ 64 – 68) dem BF das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zur Zahl Ra 2019/13/0086 vom 12.5.2022 übermittelt, auf die Randziffern 21 ff des beiliegenden VwGH-Erkenntnisses hingewiesen und um Stellungnahme ersucht, da im bisherigen Vorbringen und im Schriftverkehr mit dem zuvor zuständigen Richter zusammengefasst Vorbringen zum Vorliegen von „Nichtbescheiden“

(Adressierung der Bescheide an eine nicht mehr existente Personengesellschaft) erstattet wurden.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters des BF vom 14.12.2023 (OZ 70) wurde zusammengefasst mitgeteilt, dass das Parallelverfahren bei der Komplementärin (GmbH AT) abzuwarten sei, um zentrale und sachverhaltsbezogene und rechtliche Fragen abzuklären. Eine Aussetzung sei nicht nötig, es werde ersucht den Akt nach hinten zu reihen.

Von der zuständigen RichterIn des Aktes der Parallelverfahren der GmbH AT zu GZ RV/2100768/2017 wurde nach Rücksprache der RichterIn mit der Geschäftsstelle des VfGH mit Schreiben vom 4.3.2024 mitgeteilt, dass beim VfGH kein Revisionsverfahren anhängig sei. Die Abtretung durch den VfGH erfolgte am 15.12.2021 (VfGH-Beschwerde zur Zahl E 2478/2021 wurde mit Beschluss vom 15.12.2021 abgelehnt).

In der Ladung zum Erörterungstermin für den 1.7.2025 wurden den Parteien die Erkenntnisse des LVwG GZ. 33.13-5228/2014-84 und GZ 33.26-4923/2014-64 samt Verhandlungsprotokolle vom 29.9.2015 und 4.11.2015 (OZ 79 bis 81) und des Parallelverfahrens der GmbH AT samt Verhandlungsprotokoll (OZ 82 und 83), das Schreiben der RichterIn des Parallelverfahrens vom 4.3.2024 (OZ 78) sowie der bisherige maßgebliche Verfahrensverlauf des gegenständlichen Verfahrens (OZ 84) übermittelt und diese Dokumente zum gegenständlichen elektronischen Akt genommen.

Im **Erörterungstermin** am 1.7.2025 wurde das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 25.6.2025 (OZ 88) zum gegenständlichen Akt genommen. Eine Kopie wurde dem Vertreter der Abgabenbehörde ausgehändigt.

Vom steuerlichen Vertreter wurde im Erörterungstermin mitgeteilt, dass ein neuer Steuerberater tätig werde. Der steuerliche Vertreter werde kurzfristig betreffend die Revision des Parallelverfahrens der GmbH AT, betreffend dem Beschwerdevorbringen (hinsichtlich des Vorliegens von Nichtbescheiden) sowie der Bekanntgabe des neuen Steuerberaters eine Eingabe beim Bundesfinanzgericht machen. Ein mündlicher Verhandlungstermin, in welchem die von der RichterIn im Erörterungstermin genannten Zeugen einvernommen werden sollen, wurde unter Ladungsverzicht von den Parteien vereinbart. Von der RichterIn wurde die Abgabenbehörde darauf hingewiesen, dass auf gewissen Seiten des elektronischen Aktes sowie auch in der Druckversion schwarze Zettel mit schwarzen Feldern aufscheinen.

Die per Nachreichung von der Abgabenbehörde am 4.7.2025 übermittelten Unterlagen (d.s. OZ 99 Auftragsschreiben, OZ 100 Aktenvermerk, OZ 101 Übernahmeprotokoll) wurden dem steuerlichen Vertreter, mit Ersuchen der Weiterleitung an den zustellbevollmächtigten steuerlichen Vertreter, übermittelt.

Die Eingabe des steuerlichen Vertreters (vorab per E-Mail) vom 16.7.2025 samt der Beilagen (d.s. der Schriftsatz vom 16.7.2025 und der Gebührenbescheid 4.10.2017), welche folglich auch

postalisch an das Bundesfinanzgericht übermittelt wurden, wurden vom Bundesfinanzgericht mit selbigem Datum der Abgabenbehörde weitergeleitet.

In der Eingabe des steuerlichen Vertreters wurde der neue steuerliche Vertreter für dieses Verfahren, PKF Corti & Partner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Neubaugasse 55, 8020 Graz, als Vertreter inkl. Zustellvollmacht für das gegenständliche Verfahren bekannt gegeben.

Der steuerliche Vertreter regte im Schriftsatz ua. eine Zurückverweisung gemäß § 278 Abs. 1 BAO (Kassation) an und brachte erneut vor, dass Nichtbescheide vorliegen würden und das Erkenntnis des VwGH vom 12.5.2022, Ra 2019/13/0086 zur Festsetzung einer Pfändungsgebühr auf das gegenständliche Verfahren nicht anzuwenden sei, zumal sich sämtliche Sachverhalte vor dem 1.1.2015 (GesbR-Reformgesetz) zugetragen hätten. Des weiteren wären Monatsbescheide und keine Jahresbescheide zu erlassen gewesen. Das Vorbringen, dass der gesamte Akt im Parallelverfahren der GmbH AT zum integrierten Bestandteil dieses Schriftsatzes und damit des weiteren Verfahrens erhoben werde, wurde in der mündlichen Verhandlung vom 22.7.2025 zurückgenommen, zumal von der Richterin darauf hingewiesen wurde, dass sämtliche Aktenbestandteile mit dem für das gegenständliche Verfahren wesentliche Vorbringen bereits zum gegenständlichen Akt genommen wurden.

In der **mündlichen Verhandlung** am 22.7.2025 wurden die Zeugen Z; B, M, L einvernommen (siehe Beweiswürdigung).

Die Zeugen P und K waren entschuldigt nicht erschienen. K ist ebenfalls nicht erschienen. Die mündliche Verhandlung wurde mit Beschluss, dass die Entscheidung gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt, geschlossen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Anschluss an eine Außenprüfung der Großbetriebsprüfung setzte die Abgabenbehörde in den Haftungsbescheiden jeweils vom 26.7.2016 für 2012, 2013 und 2014 (OZ 2 bis 4) 20% Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 iVm § 100 Abs. 2 EStG 1988 ua. gegenüber der BF fest.

Für den Zeitraum 2012 wurde aufgrund der Bemessungsgrundlage von gesamt € 117.446,50 ein Abgabebetrag in Höhe von € 23.489,30 festgesetzt.

Für den Zeitraum 2013 wurde aufgrund der Bemessungsgrundlage von gesamt € 1.484.087,58 ein Abgabebetrag in Höhe von € 296.817,52 festgesetzt.

Involvierte Firmen des Bauvorhabens:

Mit Wirksamkeit zum 30.7.2012 errichtete die GmbH AT, mit Adresse in Österreich gemeinsam mit der TUAG, mit Adresse in der Schweiz, sowie der GmbH DE, mit Adresse in Deutschland, eine **ARGE** mit der Bezeichnung "ARGE KW *B*" zur Durchführung eines gemeinsamen

Bauvorhabens der Sanierung des KW*B* (siehe Arbeitsgemeinschaftsvertrag OZ 56).

Als Firmenbevollmächtigte waren Z (von der Partnerfirma GmbH AT), G (von der Partnerfirma TUAG), Frau M (von der Partnerfirma TUAG) und G** (von der Partnerfirma GmbH DE) bestellt. Als technischer Geschäftsführer wurde Herr Z bestellt, welcher im Außenverhältnis auch vertretungsbefugt war.

Als Bauleiter wurde Herr *M von der GmbH AT bestellt und als Bankkaufmann und Sekretärin Frau L von der GmbH AT. Als verfügungsberechtigt gegenüber dem kontoführenden Institut wurden Herr Z, G und Frau M angeführt (OZ 80 LVwG 33.26-4923/2014-64 Seite 10).

Nach Abschluss dieses Tunnelprojekts noch im Jahr 2015 wurde die ARGE mit Schlusserklärung vom 29.1.2016 aufgelöst (OZ 73 Erkenntnis VwGH 12.5.2022, Ra 2019/13/0086).

Die **GmbH AT** (FN xxxxx x) ist eine im Jahr 2007 errichtete und im österreichischen Firmenbuch eingetragene Kapitalgesellschaft mit dem Sitz in der politischen Gemeinde *G*. Ihr Geschäftszweig ist das Bau- bzw. Baumeistergewerbe.

Bei der **s.r.o.** handelte es sich um eine im Jahr 2004 nach dem Recht der slowakischen Republik gegründete Kapitalgesellschaft mit dem Sitz in Bratislava (dortige Firmennummer: 1234); als Geschäftsführer agierte P, als Alleingesellschafter von 2012 bis 2013 B (Einvernahme B Niederschrift mündliche Verhandlung, Seite 6).

P war gemeinsam mit B handelsrechtlicher Geschäftsführer der s.r.o. (OZ 80 LVwG 33.26-4923/2014-64 Seite 11).

B war innerhalb der s.r.o. dafür verantwortlich, die formalen Erfordernisse für die Aufnahme, Beschäftigung und Überlassung von Arbeitskräften abzuklären, zu veranlassen und abzuwickeln (OZ 81 LVwG Verhandlungsprotokoll vom 4.11.2015, GZ. 33.13-5228/2014-84, S. 11). P war als Co-Geschäftsführer und nur im Backoffice-Bereich tätig (OZ 81 LVwG Verhandlungsprotokoll vom 29.9.2015 Seite 22).

Mit Wirksamkeit zum 21.5.2014 wurde im österreichischen Firmenbuch unter der FN xxxxx eine österreichische Zweigniederlassung an der inländischen Wohnadresse des Geschäftsführers P eingetragen. Dort wurde jedoch keinerlei Geschäftstätigkeit entfaltet (siehe BFG Erkenntnis vom 11.5.2021 zu GZ RV/2100768/2017).

Die s.r.o. verfügte in den streitgegenständlichen Zeiträumen über nachfolgende (slowakische) Gewerbeberechtigungen (Auszug aus dem Gewerberegister des Bezirksamtes Bratislava vom 13.09.2016, inliegend der Urkundensammlung des österr. Firmenbuches zur FN XXXXX).

Die s.r.o. war schließlich in der Zeit vom 2.4.2012 bis 1.4.2013, sowie vom 13.1.2014 bis 12.1.2015 zur Erbringung von Baumeisterleistungen (eingeschränkt auf ausführende Tätigkeiten) in Österreich berechtigt (vgl. Auszug aus dem Dienstleistungsregister des BM für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort; Schreiben desselben vom 24.3.2021 OZ 10 Beilage 2).

Bauvorhaben „KW *B*“:

Zweck der Gründung der ARGE war die Sanierung des KW*B*.

Die ARGE erhielt von der S***AG beim "KW *B* - Baulos 1" den Auftrag zum Neubau des dortigen Druckstollens.

Die Anschrift der Baustelle des gemeinsamen Bauvorhabens war X (LVwG 33.26-4923/2014-64 Seite 1 und OZ 56 Arbeitsgemeinschaftsvertrag).

Der Beginn der Bauarbeiten wurde mit 30.7.2012 angesetzt und die Dauer der Arbeiten von voraussichtlich 22 Monaten festgelegt (OZ 56 Arbeitsgemeinschaftsvertrag).

Die S***AG war Auftraggeber und Bauherr des Projektes (OZ 8 Schreiben vom 4.8.2014).

Der GmbH AT oblag die technische und kaufmännische Ausführung und Abwicklung des Projektes (siehe Arbeitsgemeinschaftsvertrag OZ 56).

Vertragsgestaltung des Bauvorhabens:

Ein Vertrag wurde vor Baubeginn am 30.7.2012 in mündlicher Form per Handschlag zwischen dem damaligen Geschäftsführer der GmbH AT Herrn Z und Herrn P und Herrn B als Geschäftsführer der s.r.o. abgeschlossen. Die Vertragsdauer wurde von August 2012 für voraussichtlich 22 Monate bestimmt.

Herr Z ist infolge seines Pensionsantrittes im Oktober 2013 aus der Gesellschaft ausgeschieden. Der schriftliche Vertrag vom 7.8.2013 (siehe „Werkvertrag“ in OZ 8; Vorhaltsbeantwortung des BF vom 16.6.2016 OZ 10 Seite 1) wurde zwischen der BF (vertreten durch die GmbH AT) und der s.r.o. [vertreten durch Herrn B] unterzeichnet und mit nachstehendem Inhalt abgeschlossen:

„Vertragsgrundlagen und somit Inhalt dieser Vereinbarung sind

- 1.) Die Bestimmungen dieses Auftrags,*
- 2.) Das vom Auftraggeber erstattete Leistungsverzeichnis, allfällige von ihm erarbeitete Bau- und Konstruktionspläne sowie sämtliche sonstigen Arbeitsunterlagen für deren sachliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Auftragnehmer haftet, soweit er sie selbst erstellt oder überprüft hat, respektive überprüfen musste,*
- 3.) Die einschlägigen Ö-Normen, respektive allfällige gesetzliche Regelungen sowie sämtliche anerkannte Regelungen der Technik bzw. des Gewerbes und Gewerkes des Auftragnehmers,*
- 4.) Entgegenstehende Geschäftsbedingungen des Auftragnehmers werden durch Annahme dieses Auftrags außer Kraft gesetzt, dies auch dann, wenn sie sich auf dem Geschäftspapier und dergleichen des Auftragnehmers befinden und ihnen der Auftraggeber nicht neuerlich widerspricht.*

2.) Auftragssumme/Werklohn:

Der Auftragnehmer erhält für seine Leistungen vereinbarungsgemäß ein Honorar in der Höhe von voraussichtlich netto € 615.880,06 auf Grundlage des beiliegenden Leistungsverzeichnisses (Beilage./A).

Diese Preise verstehen sich einschließlich Transportkosten sowie Fahrtspesen und aller

sonstigen Nebenkosten [...]

Regiearbeiten und Arbeiten außerhalb der Kostenvoranschläge werden gesondert beauftragt und vergütet.

Der Auftragnehmer haftet für Schäden, die durch Verschulden seiner Arbeiter und Angestellten auch an Leistungen anderer Professionisten entstehen. Die Kosten für die Behebung hat der Auftragnehmer vom Auftraggeber/Bauherrn zu vergüten. Unvorhergesehene Leistungen, die im Leistungsverzeichnis nicht enthalten sind, müssen dem Auftraggeber im Voraus schriftlich bekannt gegeben werden.[...]

4.) Festpreise:

Die im Leistungsverzeichnis angeführten Preise gelten als Festpreise, die über die gesamte vertragliche Bauzeit garantiert werden. Sie gelten darüberhinaus auch dann, wenn Verzögerungen auf Umstände beruhen, die nicht vom Auftraggeber zu vertreten sind.

5.) Ausführung: Der Auftragnehmer übernimmt die volle Verantwortlichkeit für die Ausführung der Leistung, sofern er nicht rechtzeitig schriftliche Bedenken gegen die vorgeschriebenen Stoffe, gegen die Art der Ausführung oder die Planung vorgebracht hat. Der Auftragnehmer hat die Pflicht, die ihm vom Auftraggeber oder durch von ihm beauftragte Personen zur Verfügung gestellten Ausführungsunterlagen so bald wie möglich auf die technische Richtigkeit und Vollständigkeit zu überprüfen und eventuell feststellbare Mängel oder Bedenken dem Auftraggeber schriftlich bekannt zu geben. Darüber hinaus hat er vor Arbeitsbeginn sich von der ordnungsgemäßen Beschaffenheit, der seinen Arbeiten vorausgegangenen Leistungen zu überzeugen und etwaige Mängel unverzüglich der Bauleitung bekannt zu geben. Unterlässt er dies, so ist er für alle sich daraus ergebenden Verzögerungen, Schäden und Mehrkosten haftbar. Der Auftragnehmer erklärt durch seine Unterschrift die Baustelle besichtigt zu haben und sich über die sein Angebot beeinflussenden Verhältnisse und Faktoren ausreichend informiert zu haben. Betreffend sämtliche Bauablauftermine ist der im Einvernehmen mit dem Auftraggeber besprochene Bauzeitplan verbindlich.

6.) Zahlungen: Die Teilzahlungen erfolgen in Vereinbarung mit dem Auftraggeber nach Baufortschritt und Abnahme. Leistungen des Bieters werden verrechnet nach Aufmaß. Bieter kann monatliche Teilrechnungen legen. Die Gesamtleistung ist in der Schlussrechnung abzurechnen. Für die Rechnungsprüfung steht dem Auftraggeber ein Zeitraum von einer Woche nach Einreichen der nötigen Unterlagen und durchgeführter Bauabnahme zur Verfügung. Die Zahlung ist nach weiteren 14 Tagen ohne Skontoabzug fällig. Mit der Legung der Schlussrechnung erklärt sich der Auftragnehmer einverstanden, dass mit Bezahlung dieser sämtlichen Forderungen des Auftragnehmers an den Auftraggeber abgegolten sind.

7.) Übernahme: Die förmliche Übernahme gilt ausdrücklich als vereinbart und erfolgt laut ÖNorm B 2110. Allfällige nach Fertigstellung der Leistung festgestellte Mängel sind von Neuem in kürzester Zeit zu beheben. Bei größeren Mängeln beginnt nach deren Behebung innerhalb der Haft die Garantiefrist für die Arbeiten von Neuem. Falls der Auftragnehmer trotz schriftlicher Aufforderung und gestellter Nachfrist seiner Verpflichtung zur Behebung der Mängel nicht nachkommt, ist der Auftraggeber berechtigt, diese Arbeiten auf Kosten des

Auftragnehmers durch Dritte ausführen zu lassen und sich diesbezüglich den Auftragnehmer Schad- und Klaglos zu halten.

8.) Gewährleistung: Der Auftragnehmer leistet Gewähr dafür, dass seine Arbeiten, die dem Vertrag ausdrücklich bedungen oder gewöhnlich vorausgesetzten Eigenschaften haben und den anerkannten Regeln der Technik entsprechen. Die Gewährleistung bestimmt sich nach ÖNorm B 2110 und beträgt ab förmlicher Schlussfeststellung 3 Jahre.

.....“

Die Übernahmebegehung des gegenständlichen Bauvorhabens fand zwischen dem Auftragnehmer GmbH AT und der S***AG betreffend des gegenständlichen Bauprojektes am 3.6.2014 statt (OZ 10 Übernahmeprotokoll Beilage 6).

Die Haftung gegenüber der S***AG hatte die BF (bzw. die GmbH AT), insbesondere auch für die Leistungen der Bautätigkeit durch die Arbeiter der s.r.o.. Es liegen keine selbständig übertragenen Bauabschnitte mit einem Fertigstellungstermin an die s.r.o. vor und erfolgten keine Übernahmen von Bautätigkeiten der Arbeiter der s.r.o. zwischen der GmbH AT und der s.r.o.

Arbeiter des Bauprojektes:

Von der s.r.o. wurden der ARGE Facharbeiter zu einem Stundenpreis von € 29,70 mit Schreiben vom 5.11.2012 angeboten (siehe OZ 99).

Da die ARGE nicht über ausreichend Personal verfügte, wurde mit Auftragsschreiben vom 22.11.2012 zwischen der ARGE und der s.r.o. "Arbeitskräfteüberlassung Stollenbau" für das KW*B* zu einem Stundenpreis von € 29,70 (siehe OZ 99) vereinbart. Die s.r.o. entsandte ab 27.8.2012 (Lohnwoche 36) diverse Dienstnehmer zum KW *B* (OZ 8 Rechnung vom 5.9.2012). Die Arbeitskräfte wurden von der s.r.o. für den gesamten Zeitraum des Bauprojektes bzw. bis 31.12.2014 zur Verfügung gestellt (siehe Entsendungsmeldungen OZ 10 Beilage 9).

Von 20.11.2012 bis Juli 2013 wurden 32 kroatische Dienstnehmer von der s.r.o. an der Baustelle ARGE KW*B* beschäftigt, ohne dass für diese eine Beschäftigungsbewilligung oder Zulassung als Schlüsselkraft erteilt, noch eine Anzeigebestätigung oder eine Arbeitserlaubnis oder „Daueraufenthalt-EG“ oder ein Niederlassungsnachweis ausgestellt wurde.

Im verfahrensrelevanten Zeitraum lautete der Auftrag, den Druckstollen zu sanieren und den Sprengvortrieb zu erledigen. Hierzu wurden zunächst 12 bis 15 Personen im Schichtbetrieb benötigt sowie weitere 5 bis 10 Personen an anderen Stellen. Zusätzlich benötigte man Kaderpersonal, wie Maschinenpersonal, Bauleiter, Polier, etc. (OZ 81 Erkenntnis des LVwG Steiermark vom 04.11.2015, GZ. 33.26-4923/2014-64, S. 10 f und Erkenntnis des LVwG Steiermark vom 04.11.2015, GZ. 33.13-5228/2014-84, S. 2 und S. 10; S. 2 von 5 der Beschwerdevorentscheidung).

Am Beginn der Baustelle wurde mit Arbeitnehmern der GmbH-AT gearbeitet, danach Arbeitskräfte von der Leihfirma s.r.o. angefordert. Weiters wurde mit Leiharbeitern vom

Maschinenring gearbeitet. Den Bezug zur Leihfirma s.r.o. wurde durch Herrn B hergestellt, welcher bereits mit der GmbH AT in Zusammenhang mit Materiallieferungen für den Tunnelbau stand und darauf hinwies, dass er eine Firma habe, die Arbeitskräfte verleiht. Herr B führte gemeinsam mit Herrn P in der Slowakei das Leiharbeitsunternehmen s.r.o..

Die verfahrensgegenständlichen Tunnelbauer arbeiteten im Dreischichtbetrieb gemeinsam mit Arbeitern der GmbH AT und haben mit den Arbeitern der GmbH AT bei diversen Arbeiten zusammengearbeitet. Material und Werkzeug stellte die ARGE KW *B* bzw. die GmbH AT zur Verfügung (GZ. 33.13-5228/2014-84, Einvernahme Z Seite 11 und 12 in OZ 81; siehe Beilage ./I zur Niederschrift und Dekadenpläne OZ 10 Beilage 11).

Die Aufsichts-, Leitungs- und Kontrollbefugnis der Arbeiter wurde durch den Bauleiter der GmbH AT ausgeführt. Die sprachliche Umsetzung der nicht deutsch sprechenden Arbeiter erfolgte durch den Polier/Drittelführer der s.r.o.. Es gab keine abgegrenzten Arbeiten für die Arbeiter der s.r.o., welche zu einem bestimmten Termin fertiggestellt werden mussten.

Unter den Dienstnehmern der s.r.o. waren ausgebildete Tunnelarbeiter, Mineure, Maschinisten, Mechaniker, Elektriker, Schlosser u.a. (siehe OZ 10 Punkt 14 und Beilage ./I zur Niederschrift).

Es wurden für die BF verschiedene Dienstnehmer aus der Slowakei, Slowenien und Kroatien für die Tätigkeit „Tunnelarbeiter“ und „angelernte Bauarbeiter“ im streitgegenständlichen Zeitraum 2012 und 2013 Entsendungsmeldungen ZKO3 abgegeben. Als Entgelt wurde der Brutto Gesamtbetrag in Höhe von € 2.069,60, bzw. € 2.134,01 und € 2.023,83 oder der Stundenlohn Brutto in Höhe von € 12,59 bzw. € 11,63 und € 12,50 angegeben (siehe Entsendungsmeldungen OZ 10 Beilage 9).

Die s.r.o. stellte der BF einen Lohnstundensatz in Höhe von € 29,70 in Rechnung (siehe Rechnungen in OZ 8).

Die Arbeiter hatten einen Arbeitsvertrag mit der s.r.o. mit einem Stundenlohn von € 10,- netto (siehe Lohnvereinbarungen in OZ 7).

2. Beweiswürdigung

Die oben angeführten Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den von der Abgabenbehörde vorgelegten elektronischen Akten und den Nachreichungen sowie der durchgeführten mündlichen Verhandlung.

Zur besseren Nachvollziehbarkeit wurden bereits im Sachverhalt die in Klammern angeführten Ordnungsziffern (= OZ) der Dokumente des elektronischen Aktes angemerkt, auf welche sich die Feststellungen gründen. Die OZ geben die Nummerierung der Dokumente im elektronischen Akt wieder.

Das oa. Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (Akt der Parallelverfahren der GmbH AT zu GZ RV/2100768/2017) samt Verhandlungsprotokoll vom 26.4.2021 sowie die Erkenntnisse des LVwG 33.26-4923/2014-64 und LVwG 33.13-5228/2014-84 samt Verhandlungsprotokolle vom 29.9.2015 und 4.11.2015, sowie das Schreiben der Richterin des Parallelverfahrens vom 4.3.2024 wurden zum elektronischen Akt genommen (siehe OZ 78 bis 84).

Die Feststellungen zu den involvierten Firmen, jene zum Gegenstand des Unternehmens, zu den Beteiligungs- bzw. Vertretungsverhältnissen sowie den Eintragungen im (österreichischen) Firmenbuch resultieren zudem aus einer Einsicht des Bundesfinanzgerichts in das offene Firmenbuch unter Berücksichtigung der dort hinterlegten historischen Daten bzw. Urkunden sowie den in Klammern angeführten Dokumenten des elektronischen Aktes.

Dass an der österreichischen Zweigniederlassung keinerlei Geschäftstätigkeit ausgeübt wurde, gab der Zeuge P vor dem Bundesfinanzgericht an (BFG VH-Protokoll zu RV/2100768/2017, Seite 19).

Dass von der BF (= verwendendes Unternehmen) keine Arbeitsverträge mit den Arbeitern geschlossen wurden, sondern die Arbeiter nur Arbeitsverträge mit der s.r.o. geschlossen haben, ergibt sich aus den Lohnvereinbarungen der Arbeiter in OZ 7, welche sich mit den Aussagen von Z (Seite 4 u. 5) und B (Seite 7) in der mündlichen Verhandlung decken.

Der festgestellte Inhalt der Entsendungsmeldungen dieses Bauvorhaben betreffend ergibt sich aus den im Akt enthaltenen (ausgefüllten) ZKO-Formularen (OZ 10). Dass für den gesamten gegenständlichen Zeitraum Arbeitskräfte von der s.r.o. zur Verfügung gestellt wurden, ergibt sich aus den Entsendemeldungen ZKO 3, in welchen der Beginn und die Dauer der voraussichtlichen Beschäftigung in Österreich genannt ist (zB Beginn 27.8.2012 bis 31.12.2012 oder 12.8.2013 bis 31.12.2014). U.a. liegen Meldungen auch bis 31.12.2013 vor. Für einige in den ZKO 3 genannte Arbeiter (bspw. K***) liegen auch Lohnvereinbarungen mit der s.r.o. auf. Daraus ergibt sich, dass diese mit der s.r.o. unter Vertrag standen.

Die S***AG war Bauherr und der GmbH AT oblag die technische und kaufmännische Ausführung des Projektes. Dies ergibt sich aus dem Arbeitsgemeinschaftsvertrag 2008 sowie sämtlicher im Akt ersichtlichen Korrespondenz der Betriebsprüfung (insbesondere der OZ 8 und 10; siehe zB Schreiben vom 4.8.2014 in OZ 8).

Die Folgen einer nicht vertragsgemäßen Ausführung der Leistung für die Bautätigkeiten, welche auch durch die Arbeiter der s.r.o. geleistet wurden, wurden von der GmbH AT getragen. Aus dem Schreiben vom 4.4.2014 ist ersichtlich, dass die ARGE die Schlussrechnung der s.r.o. erst nach Freigabe der Arbeiten der s.r.o. durch den Bauherrn, die S***AG, ausfolgt (siehe Beilage 6 Übernahmeprotokoll der S***AG und der GmbH AT und Beilage 7 Schreiben vom 4.4.2014 in OZ 10).

Aus dem Schreiben vom 4.1.2013 (OZ 7) Arbeitskräfteüberlassung TBM Vortrieb KW *B* ist die namentliche Nennung von Arbeitern ersichtlich. Die Anforderung von Arbeitern bei der s.r.o. erfolgte durch die GmbH AT. Es waren zB 12 bis 15 Personen für den Sprengvortrieb erforderlich und 5 bis 10 an anderer Stelle (siehe OZ 81 VH-Protokoll LVwG vom 29.9.2015 Seite 7).

Dass die Arbeiter ihre Aufgaben unter Aufsicht und Leitung der BF (bzw. der technischen Leitung der GmbH AT) wahrnahmen, ergibt sich aus den Zeugenaussagen Z auf Seite 3f. der Niederschrift, welcher ausführt: „Für die Bauarbeiter war untertrags ein Drittführer zuständig, dieser hat die Arbeitsanweisungen für die Baustelle gegeben und war für die Arbeiter die Aufsichtsperson.“ und *M, Seite 5 der Niederschrift, welcher angibt: „Die Arbeiter der s.r.o. konnten nicht immer Deutsch, daher war ein Drittführer oder Polier immer von der GmbH AT und von der s.r.o. erforderlich. Diese beiden mussten auch kommunizieren.... Generell werden die Zeitaufzeichnungen von den Polieren mitgeschrieben ohne Unterscheidung, ob Arbeitskräfteüberlassung oder Werkvertrag vorliegt, da dies auf einer Großbaustelle bei sehr vielen Arbeiten unübersichtlich ist und im Detail nicht immer nachvollzogen werden kann. Die Dekadenpläne werden mit der GmbH AT abgestimmt, um eine Koordination zu ermöglichen.“

Somit ergibt sich für das Bundesfinanzgericht, dass die Leitung und Aufsichtserteilung der Arbeiter durch die GmbH AT bzw. den Bauleiter erfolgte und zur weiteren Kommunikation der nicht deutschsprechenden Arbeiter ein Polier/Drittführer der s.r.o. den Arbeitern die Anweisungen der GmbH AT übersetzte und erteilte.

Der Baufortschritt wurde von der GmbH AT beobachtet, um gegenüber dem Auftraggeber in der Lage zu sein, die erforderlichen Schritte zu setzen (siehe Beilage 3 OZ 10).

Das Bundesfinanzgericht kommt unter Würdigung insbesondere der Aussagen von *M zum Schluss, dass die Arbeiter der s.r.o. auch den persönlichen Weisungen der BF bzw. dem für die technische Ausführung zuständigen Bauleiter der GmbH AT unterstanden und in ihre Betriebsorganisation integriert waren.

Die Angaben der steuerlichen Vertretung der BF iZm mit dem Vorliegen eines Werkvertrages waren aus folgenden Gründen wenig überzeugend:

Im Gegensatz zur Vorgangsweise bei der s.r.o. ist bei der R eine Abnahme durch die S***AG vorgenommen worden. Von der S***AG wurde mit der R. in Abnahmeprotokollen jeweils die Mängelfreiheit am 31.1.2014, 22.1.2014 und 23.1.2014 der jeweiligen Abdichtungsträger bestätigt (siehe OZ 10 Beilage 13b Schreiben vom 23.1.2014 und 24.1.2014 Beilage 13 in OZ 10).

Zwischen der s.r.o und der S***AG gab es keine Abnahme, diese wurde durch die GmbH AT durchgeführt und ergibt sich, dass die Haftung für das gesamte Bauprojekt die BF hatte (Schreiben von 26.6.2014, 27.5.2014, 19.11.2013, sowie dem Übernahmeprotokoll OZ 101 und der Zeugenaussage *M Seite 10).

Der Vertrag vom 7.8.2013 enthält keine zeitlichen Angaben eines Fertigstellungstermines. Ein Werkvertrag enthält üblicherweise einen Leistungszeitraum von bis, das Leistungsverzeichnis und Ansprechpersonen (siehe Zeugenaussage im Verhandlungsprotokoll *M).

Aus dem Vertrag, welcher unter Punkt 2) das Honorar unter Bezugnahme auf das Leistungsverzeichnis regelt, geht nicht hervor, welche Leistungen von der s.r.o. als Werk genau auszuführen gewesen wären und in welchem Zeitraum die jeweiligen Werke zu erstellen gewesen wären.

Der Vertrag wurde zeitnah zu der finanzpolizeilichen Kontrolle am 23.7.2013 erstellt (siehe Aktenvermerk betreffend die Übergabe von Unterlagen vom 29.7.2013 OZ 100).

Ein Werkvertrag muss eine genaue Beschreibung des Leistungsumfanges enthalten und bereits bei Vertragsabschluss zu einer klar und eindeutig vorgegebenen Leistung verpflichten.

Dieser ergibt sich aus dem Vertrag sowie aus der Beilage des Vertrages nicht. Es sind eine Vielzahl von Bauleistungen, für die aber keine zeitliche Abgrenzung ersichtlich sind, angeführt. Aus den in der Beilage angeführten Beträgen kann lediglich erahnt und vermutet werden, welche „Werke“ vom „Werkvertrag“ umfasst sein sollen.

Aus der Rechnung der BF vom 6.12.2013 (OZ 10 Beilage 4) ist ersichtlich, dass Kosten für eine Vermietung von Bauinventar (= Sammelbegriff für KBM 6 und 9, Loc DC180neu, Plattform20to, Bus, Pritsche, etc. = Auflistung laut Beilage Vermietung Bauinventar) an die s.r.o. abgezogen wurden, welches von der s.r.o. verwendet wurde.

Es werden diverse Arbeiten (d.s. zB Abdichtungen UT, Betonarbeiten UT, Nebenarbeiten UT,...) in dem Vertrag beigefügten Leistungsverzeichnis (siehe OZ 8 Leistungsverzeichnis Seite 2 bis 11) angeführt, für welche jedoch keine gesonderten Abnahmen erfolgt sind.

Dass die Konkretisierung des Werkes, wie von der steuerlichen Vertretung in der Vorhaltsbeantwortung unter Punkt 5. (siehe OZ 10) angeführt, durch ein dreiseitiges Leistungsverzeichnis erfolgt ist, kann nicht nachvollzogen werden. Ein dreiseitiges Leistungsverzeichnis liegt nicht vor.

Es erscheint dem Bundesfinanzgericht unüblich, dass von der s.r.o. ein „Werk“ gebaut werden soll (siehe Punkt 5. der Vorhaltsbeantwortung in OZ 10) und keine Übernahme der „Werke“ bzw. jeweiligen Bauabschnitte laut Leistungsverzeichnis (zB Abdichtung UT, Betonarbeiten UT, etc.) zwischen der s.r.o. gegenüber der S***AG vereinbart und gemacht wurde, so wie dies zB auch mit der R für die jeweiligen Abdichtungsträger erfolgt ist.

Ein Leistungszeitraum für die Arbeiten ist im Unterschied zB in dem Vertrag mit der R. genannt. Weiters erscheint es dem Bundesfinanzgericht (unter Bedachtnahme auf die zivilrechtlichen Regelungen betreffend Kostenvoranschlägen) vollkommen untypisch, dass – wie von der steuerlichen Vertretung ausgeführt – Kostenvoranschläge lediglich Teil des mündlichen Vertrages sind (siehe Punkt 5. der Vorhaltsbeantwortung in OZ 10).

Ergänzend sei noch vollständigkeitshalber angemerkt, dass für den nicht streitgegenständlichen Haftungsbescheid für das Jahr 2014 betreffend die T** von Arbeitskräfteüberlassung ausgegangen wurde. Die Gesellschaft ist eine 100 %-ige Tochter der TUAG. Gegenstand der Arbeiten waren Schleif- und Reinigungsarbeiten. Die Einsatzzeit betrug 6 Monate von Dezember 2013 bis Mai 2014 (siehe OZ 10 und Beilage 14).

Die R ist ebenfalls eine 100 % ige Tochter der TUAG und wurde beim gegenständlichen Projekt KW *B* – Baulos 01 mit Auftragsschreiben vom 25.11.2013 (OZ 10 Beilage 12) von der BF beauftragt, eine „Abdichtung UT“ über die Auftragssumme € 305.237,87 mit Leistungszeitraum Oktober 2013 bis Jänner 2014 zu machen. Es wurde zwar im „Verhandlungsprotokoll“ (OZ 10 Beilage 12) bei den Sicherstellungen (Seite 3) keine Ausführungsgarantie, keine Sicherstellungsgarantie, kein Hafrücklass, kein Deckungsrücklass vereinbart. Ein Leistungsverzeichnis mit einer Summe von € 321.303,02 wurde dem Vertrag beigelegt und wurden ebenfalls Entsendungsmeldungen ZKO3 für die R abgegeben (siehe Z 10 Beilage 12 und OZ 7). Bei der R sind jedoch die Abnahmen der Abdichtungsträger durch die S***AG erfolgt (siehe dazu Schreiben vom 23.1.2014 und 24.1.2014 Beilage 13 in OZ 10).

Bezüglich der Abgabe von ZKO3 Meldungen gab der Zeuge P, welcher laut seiner Aussage die ZKO-Meldungen der s.r.o. gemacht hat, in seiner Einvernahme vor dem LVwG Seite 22 glaubwürdig an, dass er nicht wirklich den Unterschied zwischen ZKO3 und ZKO4 Meldungen verstanden habe.

Es ist für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar, dass wie Bauleiter *M in seiner Zeugenaussage in der Verhandlung bestätigte, beim gegenständlichen Projekt mit Firmen einerseits Arbeitskräfteüberlassung und andererseits Werkverträge geschlossen wurden. Dass dies der Fall war, ergibt sich aus den unterschiedlichen (Vertrags-)Gestaltungen und der gesamten Abwicklung mit den Firmen.

Für das Bundesfinanzgericht war glaubhaft, dass - wie *M in seiner Zeugenaussage in der mündlichen Verhandlung (siehe Seite 12) mitteilte - man einen Arbeitskräfteüberlassungsvertrag nicht in einen Werkvertrag abändern könne.

Dass die s.r.o. das Gefahrenrisiko hatte und gegenüber der BF für die auftragsgemäße Erfüllung haftet sowie gesetzliche Verpflichtungen wie Gewährleistung und Produkthaftung trifft, ergibt sich aus den vorliegenden Unterlagen im Akt (der Betriebsprüfung und den anderen Verfahren) nicht. Es wurde zwar ein Vertrag mit dem Titel „Werkvertrag“ abgeschlossen. Dass ein solcher tatsächlich beim gegenständlichen Bauprojekt gelebt wurde, ist für das Bundesfinanzgericht aufgrund der Akteninhalte und obigen Ausführungen nicht feststellbar.

Aus den Zeugenaussagen der gesamten Verfahren, den Entsendemeldungen für den gesamten Zeitraum, zB auch von 10.8.2013 bis 31.12.2014 (über das Ende des Bauprojektes hinaus) ist für das Bundesfinanzgericht keine Änderung der Vorgangsweise bzw. der Arbeitsweise durch die Arbeiter von der s.r.o. nach dem Vertragsabschluss beim Bauprojekt erkennbar.

Zwischen der BF und der s.r.o. wurde, wie aus den Rechnungen ersichtlich, abgerechnet. Es liegen Rechnungen mit Lohnstunden vor. Aus den Rechnungen vom 7.1.2014 mit Text Rechnungsblatt in Höhe von € 145.648,8 und dem beiliegenden Rechnungsblatt, in welchem die Positionen aufgeschlüsselt werden, ist ersichtlich, dass auch Lohnstunden als Positionen abgerechnet wurden. In der Rechnung vom 5.6.2014 mit Text „Rechnungsblatt“ wurden € 29,70 handschriftlich vermerkt.

Auch in Rechnungen ab 4.9.2013 ist als Text Rechnungsblatt angeführt. Zusätzlich sind Aufmaßblätter vermerkt. Diese liegen im Akt teilweise nicht auf. Wie in der Zeugenaussage von *M Seite 11 der Niederschrift der mündlichen Verhandlung erklärt: „Ein Aufmaßblatt ist ein Blatt, in dem die Leistungen pro Monat festgehalten werden, die getätigt wurden. Dies umfasst die Lohnstunden und die sonstigen Materialien, die gebraucht wurden und beim Tunnelbau werden die Tunnelmeter herangezogen (=Aufmaß) und die entsprechende Einheit wird ins Leistungsverzeichnis umgerechnet. [...]“ Auf Seite 12 ff führt der Zeuge befragt dazu, wie es sein könne, dass es innerhalb eines Werkvertrages zu Stundenabrechnungen kommen könne, an: „Die Massenfordersätze der Leistungspositionen werden bei Vertragsbeginn festgelegt, können sich aber bei Auftragsabwicklung ändern. Es kann weniger werden, es kann mehr werden, darum fügt man Stundensätze von Arbeitern ein.“ Ergänzend befragt, wie es passieren kann, dass zB 50 Laufmeter nur mehr mit 1 € und nicht mit 2 € abgerechnet werden und die restlichen 50% des „Werkvertrages“ über Stundenlohn, gab der Zeuge an, dass er sich das nur so erklären könne, dass der Positionstext der Ausschreibung nicht genau definiert gewesen sei. In einem anderen Tunnelprojekt sei es so gewesen, dass zB eine Position Sandbett definiert gewesen und eine Schüttung vorgefunden worden sei. Diese sei mit Regie mit Lohnstunden abgerechnet worden.

Die Änderung der Rechnungen, insbesondere die Leistungsbeschreibung in den Rechnungen nach Abschluss dieses Vertrages von zuvor „Lohnstunden“ auf „Rechnungsblatt“ (siehe Rechnungen in OZ 8) allein, lässt den Schluss der Annahme eines Werkvertrages nicht zu.

Im Schreiben betreffend „Werkvertrag KW *B*“ vom 4.4.2014 (OZ 10 Beilage 7) ergibt sich, dass die Abnahme der von der s.r.o. getätigten Betonarbeiten durch die S***AG erfolgte.

In den Zeugenaussagen der Landesverwaltungsgerichte (insbesondere *M Seite 6 ff; Z Seite 11 ff), des Bundesfinanzgerichts, dem Aktenvermerk OZ 100 (P übergibt am 26.7.2013 Unterlagen zu den Arbeitskräften, die von seiner Firma an die GmbH AT für die Arbeit beim KW*B* überlassen wurden), dem Schreiben vom 5.11.2012 (Vertragsgrundlage: Arbeitskräfteüberlassung) wird bestätigt, dass Arbeitskräfteüberlassung vorlag.

In den Erkenntnissen des LVwG sind die Zeiträume der Arbeitskräfteüberlassung bei den Arbeitern angeführt. Für die angeführten Arbeiter, wie zB O für den Zeitraum 11.4.2013 bis 30.6.2013 oder I für den 7.1.2013 bis 30.6.2013, wurden Lohnvereinbarungen mit der s.r.o. - zB bei O am 17.1.2013 und bei I am 23.8.2012 - abgeschlossen. Diese beispielweise angeführten

Namen, sowie viele weitere, scheinen auch im Dekadenplan 2013-04 bis 2013-12 (= Beilage ./I der Niederschrift) auf.

Werkverträge enden grundsätzlich mit der Erbringung der Leistung = der Fertigstellung des Werkes bzw. dem im Werkvertrag vereinbarten Fertigstellungstermin. Die ZKO3 Meldungen reichen über den Zeitraum der Fertigstellung bzw. des gegenständlichen Bauprojektes (zB 29.8.2013 bis 31.12.2014) hinaus.

Angemerkt sei, dass naturgemäß Zeugenaussagen aus dem Jahr 2015 und somit zeitnah zum Bauprojekt, welches 2014 endete, mehr Beweiskraft und Glaubwürdigkeit beizumessen ist, als jenen aus dem Jahr 2025 (somit über 10 Jahre später).

Aus all den zuvor genannten Überlegungen überwiegt für das Bundesfinanzgericht die Wahrscheinlichkeit, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht von einem Werkvertrag bei der als „Werkvertrag“ titulierten Vereinbarung vom 7.8.2013 auszugehen ist. Das tatsächliche Geschehen und verwirklichte Gesamtbild der Tätigkeit lassen die Wahrscheinlichkeit des Vorliegens der Arbeitskräfteüberlassung überwiegen (siehe rechtliche Beurteilung).

Die Bemessungsgrundlage für die Zeiträume ergibt sich aus der „Kreditorenpostenübersicht“ (siehe OZ 10 Beilage 8 = OZ 5, in welchem die Rechnungsbeträge im Detail angeführt werden).

Die Höhe der von der BF in den jeweiligen Jahren im Beschwerdezeitraum an die s.r.o. bezahlten Vergütungen wurde von der Abgabenbehörde in den Unterlagen der Betriebsprüfung aufgeschlüsselt und ist für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar. Die an das Arbeitskräftegestellungsunternehmen überwiesenen Beträge ergeben sich aus den vorgelegten Unterlagen und den Lohnabrechnungen bzw. den dafür ausgestellten Rechnungen der s.r.o. an die BF (OZ 8). Aus dem Abgleich dieser Aufstellung mit den im Rahmen des Verfahrens vorgelegten Rechnungen konnte die Richtigkeit der Höhe der Beträge vom Bundesfinanzgericht zweifelsfrei nachvollzogen werden.

Auf die Zeugeneinvernahme der im Akt aufscheinenden Bauarbeiter der s.r.o., welche beim gegenständlichen Bauprojekt tätig wurden (siehe dazu auch die Erkenntnisse des LVwG), wurde einvernehmlich durch die Parteien verzichtet.

Die genannten Urkunden und Schriftstücke sowie die Aussagen der Zeugen und Auskunftspersonen stellen Beweismittel gem. § 166ff BAO dar und liegen diese der rechtlichen Würdigung des Bundesfinanzgerichts zugrunde.

Das Beweisverfahren wird vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht (§ 167 BAO). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Randordnung, keine formalen

Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 166 BAO Rz 6 und § 167 Rz 6 und 8).

Das Bundesfinanzgericht kommt aufgrund des durchgeführten Beweisverfahrens zum Ergebnis, dass für den gesamten streitgegenständlichen Zeitraum des Bauprojektes über Arbeitskräfteüberlassung vorlag (siehe dazu in der rechtlichen Beurteilung).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1. Allgemeines:

Zunächst ist festzuhalten, dass das Finanzamt Österreich gemäß § 323b Abs. 1 BAO an die Stelle des die angefochtenen Bescheide erlassenden Finanzamtes X* getreten ist.

2. ARGE KW *B* – Parteifähigkeit und Adressierung der Bescheide

Zum Einwand der BF zum Vorliegen von „Nichtbescheide“ aufgrund dessen, dass die Mitunternehmerschaft „GmbH AT u Mitges“ (= BF) bereits am 29.1.2016 aufgelöst worden und somit nicht mehr existent sei, wird ausgeführt:

Abgabenrechtlich rechtsfähig (Steuersubjekt) sind die GesbR, Miteigentums-, Arbeits- und Erbgemeinschaften und die unechten (atypischen) stillen Gesellschaften.

Die ARGE wurde mit dem Arbeitsgemeinschaftsvertrag (OZ 56) gegründet. Nach dem abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag war die BF als Gesellschaft bürgerlichen Rechts anzusehen.

Entsprechend dem GesbR-Reformgesetz 2015 (GesbR-RG), BGBl. Nr. I Nr. 83/2014 vom 21.11.2014, wurden die Bestimmungen der §§ 1175-1216e ABGB neu gefasst. Die maßgeblichen Vorschriften sind mit 1.1.2015 in Kraft getreten. Im Fall der Auflösung sehen die §§ 1216a ff ABGB eine Liquidation der Gesellschaft bürgerlichen Rechts vor.

Entsprechend der VwGH Judikatur (vgl. VwGH 12.5.2022, Ra 2019/13/0086) über die Festsetzung einer Pfändungsgebühr verliert die Gesellschaft ihre Parteifähigkeit nicht bereits im Zeitpunkt ihrer Auflösung, sondern erst mit der Vollbeendigung der Liquidation.

Unter Rn 23 wird vom VwGH klargestellt:

„[...], dass eine GesbR ihre Parteifähigkeit bzw. ihre Eignung als tauglicher Bescheidadressat in Abgabenverfahren nicht mehr – wie nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

zur Rechtslage vor dem GesbR-RG bereits mit Zeitpunkt ihrer Auflösung, sondern erst mit der Vollbeendigung der Liquidation verliert. Dazu zählt auch die Abwicklung der Rechtsverhältnisse zu den Abgabenbehörden (vgl. auch *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 79 Rz 12).“

Aufgrund des bestehenden Abwicklungsbedarfs, wozu nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch die vollständige Abwicklung sämtlicher Steuerverfahren gehört, ist die BF parteifähig.

Der weitere Einwand des steuerlichen Vertreters im Schriftsatz vom 16.7.2025, in welchem der steuerliche Vertreter zusammengefasst vorbringt, dass das VwGH Erkenntnis vom 12.5.2022, Ra 2019/13/0086 nicht anzuwenden sei, da dem besagten Erkenntnis ein Sachverhalt des Jahres 2017 zugrunde lag, somit der steuerauslösende Sachverhalt nach Inkrafttreten der GesbR-Reform am 1.1.2015 verwirklicht worden sei und dem gegenständlichen Fall ausnahmslos Sachverhalte zu Grunde liegen würden, die vor Inkrafttreten der GesbR-Reform am 1.1.2015 (Abzugssteuern 2012 bis 2014) liegen würden, führt aus folgenden Gründen ins Leere:

Die zuvor angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vom VwGH 12.5.2022, Ra 2019/13/0086 erging, wie unter Rn 3 des Erkenntnisses ersichtlich, zum Bescheid über die Festsetzung einer Pfändungsgebühr und Auslagenersätze vom 4.10.2017 über einen vollstreckbaren Rückstand (Rückstandsausweis vom 11.7.2017) zur Einkommensteuer 2014, Säumniszuschlag 2014 sowie Einkommensteuer 2013.

Dem oa. Erkenntnis des VwGH liegen ebenfalls Sachverhalte und Bescheide vor Inkrafttreten der GesbR-Reform am 1.1.2015 zu Grunde. Die gegenständlichen Haftungsbescheide sind mit Datum 26.7.2016 erlassen worden, somit ebenfalls wie im zitierten Fall des VwGH, nach der GesbR-Reform.

Die Haftungsbescheide mit Datum 26.7.2016 sind daher richtigerweise an die BF und nicht an ihre Gesellschafter ergangen.

3.1. Werkvertrag oder grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung

3.1.1. Gesetzliche Bestimmungen:

Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, sind gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig. Bei der s.r.o. handelt es sich um eine solche Körperschaft.

Gemäß § 21 Abs. 1 KStG 1988 erstreckt sich die Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 erster Absatz EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb der beschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn eine inländische Betriebsstätte besteht oder im

Inland ein ständiger Vertreter bestellt wurde oder bei dem im Inland unbewegliches Vermögen vorliegt.

Nach § 98 Abs. 1 Z 3 zweiter Absatz 2. TS EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung der beschränkten Steuerpflicht. Diese Einkünfte sind auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

Zufolge § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 gilt durch diesen Steuerabzug die Steuerpflicht der überlassenen Arbeitskräfte als abgegolten, weil deren steuerpflichtige Einkünfte wirtschaftlich in der Arbeitskräftegestellungsvergütung erfasst sind.

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

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

Gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 ist der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1 EStG 1988 Schuldner der Abzugsteuer, also der beschränkt Steuerpflichtige (= Gesteller / Dienstleistungserbringer). Der **Schuldner dieser Einkünfte, d.i. derjenige, der die Leistung empfangen hat** (= Gestellungsnehmer / Einsatzunternehmen bzw. das verwendende Unternehmen), haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99 EStG 1988.

§ 100 Abs. 4 EStG 1988 normiert, dass der Steuerabzug bei Einkünften im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 1, 3, 4, 5 und 7 in jenem Zeitpunkt, in dem sie dem Empfänger zufließen, vom Schuldner vorzunehmen ist.

Gemäß § 21 BAO (in der Fassung BGBl. Nr. 194/1961) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

3.1.2. Rechtliche Würdigung:

Strittig ist, ob die s.r.o. im Zuge des verfahrensgegenständlichen Bauvorhabens als Werkunternehmerin oder aber Arbeitskräftegestellerin auftrat.

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. Im Unterschied zum Werkvertrag liegt das Gefahrenrisiko ausschließlich beim Gestellungsnehmer. Der Gesteller haftet sohin nicht für die tatsächlichen Leistungen der von

ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung (vgl. VwGH 20.12.1972, Zl. 2340/71, VwGH 27.09.2000, 96/14/0126 Hinweis Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 98 Rz. 8.7).

Allgemein ist von der Herstellung eines Werkes gegen Entgelt (einem Werkvertrag) nach der Judikatur des VwGH dann auszugehen, wenn sich aus dem Vertrag eine individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit, ergibt. Der Werkvertrag begründet in der Regel ein Zielschuldverhältnis. Die Verpflichtung besteht darin, eine vertraglich genau umschriebene Leistung - in der Regel bis zu einem bestimmten Termin - zu erbringen. Mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet (vgl. VwGH 21.08.2017, Ra 2016/08/0119).

Ein Werkvertrag muss auf einen bestimmten abgrenzbaren Erfolg abstellen und somit einen Maßstab erkennen lassen, nach welchem die Ordnungsgemäßheit der Erbringung des Werkes beurteilt werden kann. Eine zwar leistungsbezogene, nicht aber erfolgsbezogene Entlohnung spricht gegen das Vorliegen eines Werkvertrages. Wenn ein dauerndes Bemühen geschuldet wird, das bei Erreichen eines angestrebten "Ziels" auch kein Ende findet, spricht dies ebenfalls gegen einen Werkvertrag (vgl. VwGH 25.4.2007, 2005/08/0082).

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

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

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 27.9.2000, 96/14/0126, ausgeführt, dass der Begriff der Arbeitskräfteüberlassung im Sinne des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG) nicht mit jenem der Gestellung von Arbeitskräften im Sinne des § 98 EStG 1988 gleichgesetzt werden könne. Demnach sei die steuerliche Beurteilung eine eigenständige.

Für die Beurteilung und Einstufung des Sachverhaltes sind die steuerlich maßgeblichen Kriterien und nicht die Bestimmungen des AÜG entscheidend (vgl. Doralt, ESt-Kommentar, § 98 Tz 56; VwGH 27.09.2000, 96/14/0126). Das bedeutet, dass die in § 4 Abs. 2 AÜG festgelegten Kriterien, die die Annahme eines Arbeitskräfteüberlassungsvertrages indizieren, nicht bindend für die steuerliche Beurteilung sind. Allerdings sieht auch der Generaltatbestand

des § 4 Abs. 1 AÜG, der für den Fall anzuwenden ist, dass keines der Kriterien des Abs. 2 erfüllt ist, die Gesamtbeurteilung nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung vor, wie sie auch der steuerlich relevanten Bestimmung des § 21 BAO entspricht.

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 (vgl. 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).

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

Diejenigen Aspekte, die im Rahmen der Gesamtbeurteilung nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt von besonderem Interesse sind, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 22.08.2017, Ra 2017/11/0068 unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ausführlich dargestellt.

Ob eine Arbeitskräfteüberlassung in Abgrenzung von einem echten Werkvertrag vorliegt, hat im Rahmen einer Gesamtbeurteilung nach dem wirtschaftlichen Gehalt unter Einbeziehung sämtlicher Gesichtspunkte zu erfolgen (VwGH 22.08.2017, Ra 2017/11/0068 unter Verweis auf VwGH 06.11.2012, 2012/09/0130 und die zitierte EuGH-Judikatur "Vicoplus" vom 10.02.2011, C-307/09 bis C-309/09 und "Martin Meat" vom 18.06.2015, C-586/13).

Da im Beschwerdefall ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt, genügt zur Definition der Gestellung von Arbeitskräften nicht der nur auf innerstaatliche Sachverhalte anzuwendende Beurteilungsmaßstab, sondern sind die vom EuGH herausgearbeiteten Abgrenzungskriterien heranzuziehen (vgl. dazu VwGH 14.06.2023, Ra 2023/09/0055, Rn 5, btr. eines rein innerstaatlichen Sachverhalts; VwGH 03.10.2022, Ra 2021/11/0049, mwN).

Der EuGH hat in der Rn 33 seines Urteils vom 18. Juni 2015, C-586/13, Martin Meat, zur Abgrenzung ausgeführt: "Insoweit ergibt sich aus dem Urteil Vicoplus u. a. (C-307/09 bis C-309/09, EU:C:2011:64, Rn. 51), dass eine Arbeitskräfteüberlassung im Sinne von Art. 1 Abs. 3 Buchst. c der Richtlinie 96/71 vorliegt, wenn **drei Voraussetzungen** erfüllt sind:

Erstens muss es sich bei der Überlassung von Arbeitskräften um eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung handeln, bei der der entsandte Arbeitnehmer im Dienst des die Dienstleistung erbringenden Unternehmens bleibt, ohne dass ein Arbeitsvertrag mit dem verwendenden Unternehmen geschlossen wird.

Zweitens muss das wesentliche Merkmal dieser Überlassung darin bestehen, dass der Wechsel des Arbeitnehmers in den Aufnahmemitgliedstaat der eigentliche Gegenstand der Dienstleistung des erbringenden Unternehmens ist.

Drittens muss der Arbeitnehmer im Rahmen einer solchen Überlassung seine Aufgaben unter der Aufsicht und Leitung des verwendenden Unternehmens wahrnehmen." (EuGH, C-586/13, Martin Meat, Rn 33).

Zur **zweiten Voraussetzung** wird präzisiert:

Für die Analyse des eigentlichen Gegenstands der Dienstleistung ist jeder Anhaltspunkt dafür zu berücksichtigen, dass der Wechsel des Arbeitnehmers in den Aufnahmemitgliedstaat den Gegenstand der betreffenden Dienstleistung darstellt oder nicht darstellt (Rn 34), wobei insbesondere folgende Punkte von Bedeutung sind:

- Ob die Folgen der Erbringung einer nicht vertragsgemäßen Leistung von dem Dienstleistungserbringer getragen werden müssen (vgl. Rn 35). Ergibt sich aus dem Vertrag, dass der Dienstleistungserbringer verpflichtet ist, die vertraglich vereinbarte Leistung ordnungsgemäß auszuführen, ist es grundsätzlich weniger wahrscheinlich, dass es sich um eine Arbeitskräfteüberlassung handelt, als wenn er die Folgen der nicht vertragsgemäßen Ausführung dieser Leistung nicht zu tragen hat (Rn 36).
- Ob es dem Dienstleistungserbringer freisteht, die Zahl der Arbeitnehmer zu bestimmen, deren Entsendung in den Aufnahmemitgliedstaat er für sachgerecht hält (vgl. Rn 38). Diese Situation spricht gegen eine Überlassung ("dafür sprechen, dass der Gegenstand der betreffenden Leistung nicht der Wechsel des Arbeitnehmers in den Aufnahmemitgliedstaat ist, sondern dieser Wechsel mit der Erfüllung der in dem in Rede stehenden Vertrag vereinbarten Leistung einhergeht...", Rn 38).
- Nicht relevant ist hingegen, dass der Dienstleistungserbringer nur einen einzigen Kunden im Aufnahmemitgliedstaat hat und, dass er die Räumlichkeiten, in denen die Dienstleistung erbracht wird, sowie die Maschinen mietet (vgl. Rn 39).

Zur **dritten Voraussetzung** führt der EuGH unter Rn 40 mit Verweis auf das Urteil Vicoplus u.a. (C-307/09 bis C 309/09) näher aus:

Es ist "zwischen der Beaufsichtigung und Leitung der Arbeitnehmer selbst und der vom Kunden durchgeführten Überprüfung der ordnungsgemäßen Erfüllung eines Dienstleistungsvertrags zu unterscheiden". Dass der Kunde bei der Erbringung von Dienstleistungen den Arbeitnehmern des Dienstleistungserbringers bestimmte allgemeine Anweisungen erteilt, bedeutet nicht, dass damit in Bezug auf diese Arbeitnehmer die Ausübung einer Leitungs- und Aufsichtsbefugnis verbunden ist, sofern der Dienstleistungserbringer seinen Arbeitnehmern die genauen und individuellen Weisungen erteilt, die er für die Ausführung der betreffenden Dienstleistungen für erforderlich hält (vgl. Rn 40).

Zusammengefasst ist von einer Arbeitskräfteüberlassung auszugehen, wenn die drei oben angeführten Voraussetzungen [vgl. Rn 33] kumulativ erfüllt sind:

1. Vorliegen einer gegen Entgelt erbrachten Dienstleistung, bei der der entsandte Arbeitnehmer im Dienst des die Dienstleistung erbringenden Unternehmens bleibt, ohne dass ein Arbeitsvertrag mit dem verwendenden Unternehmen geschlossen wird.

2. Bereitstellung der Arbeitnehmer ist der eigentliche Gegenstand der Dienstleistung. Dies ist nicht der Fall, wenn dem Dienstleistungserbringer die Gewährleistungspflicht trifft und der Dienstleistungserbringer die Zahl der Arbeitnehmer bestimmt.

3. Hinsichtlich der Aufsicht und der Leitung ist nur relevant, wer die tatsächliche Weisungserteilung vornimmt. Erteilt das verwendende Unternehmen (= Gestellungsnehmer / Einsatzunternehmen) die "genauen und individuellen Weisungen", liegt Arbeitskräfteüberlassung vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Rechtsprechung (vgl. VwGH 03.10.2022, Ra 2021/11/0049, mwN) in Folge bei grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassungen die EuGH-Judikatur aufgegriffen: "Nach der Judikatur des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) ist für die Beurteilung, ob ein Sachverhalt als grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung zu beurteilen ist, aus unionsrechtlicher Sicht jeder Anhaltspunkt zu berücksichtigen. Entsprechend dem Urteil des EuGH vom 18. Juni 2015, C-586/13, *Martin Meat*, sind dabei die Fragen, ob die Vergütung/das **Entgelt auch von der Qualität der erbrachten Leistung abhängt** bzw. **wer die Folgen einer nicht vertragsgemäßen Ausführung der vertraglich festgelegten Leistung trägt**, ob also der für einen Werkvertrag essenzielle ‚gewährleistungstaugliche‘ Erfolg vereinbart wurde, **wer die Zahl der für die Herstellung des Werkes jeweils konkret eingesetzten Arbeitnehmer bestimmt** und **von wem die Arbeitnehmer die genauen und individuellen Weisungen für die Ausführung ihrer Tätigkeiten erhalten**, von entscheidender Bedeutung".

Im gegenständlichen Beschwerdefall wurden keine Arbeitsverträge der Arbeiter mit der ARGE geschlossen. Die Bauarbeiter hatten Lohnvereinbarungen mit der s.r.o..

Das geschuldete Entgelt der Arbeitnehmer wurde mit einem Stundensatz oder auch einem monatlichen Entgelt zwischen der s.r.o. und der BF bzw. der GmbH AT vereinbart und hängt nicht von der Qualität der erbrachten Leistung durch die Arbeitnehmer ab.

Die Anforderung der Arbeiter somit die gewünschte Anzahl der für die Herstellung des Werkes jeweils eingesetzten Arbeitnehmer erfolgte durch die GmbH AT und haben die Arbeiter von dieser (bzw. deren Bauleiter) die genauen und individuellen Weisungen für die Ausführung ihrer Tätigkeiten erhalten. Die Aufsicht und Leitung oblag der GmbH AT und somit der BF.

Zusammengefasst ist nochmals auszuführen, dass ein gewährleistungsfähiger Werkerfolg – ein eigenständiges Werk – im Beschwerdefall nicht gegeben ist. Es wurde die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft im Rahmen der Herstellung des Projektes KW *B* – Baulos 01 vereinbart und haftet die BF nach außen gegenüber ihrem Auftraggeber der S***AG. Die Anzahl der notwendigen Arbeiter wurde durch die BF bestimmt und die ausländischen Arbeiter stehen durch laufende Überwachung (Dekadenpläne, Schichtpläne) unter den Arbeitsanweisungen des Bauleiters der GmbH AT und unter der Qualitätskontrolle der BF. Die Arbeiter sind de facto in das Unternehmen integriert.

Eine wirtschaftliche Betrachtung des gegenständlichen Sachverhaltes führt in rechtlicher Hinsicht zum Ergebnis, dass für den gesamten streitgegenständlichen Zeitraum (siehe dazu in der Beweiswürdigung) beim Projekt KW *B* grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung vorlag.

Weiteres Vorbringen der BF in den Schriftsätzen:

a) Kein Haftungstatbestand des Steuerinländers nach § 100 EStG:

Die BF bringt vor, dass die s.r.o. Schuldnerin der Abzugsteuer und gleichzeitig die Empfängerin der Einkünfte aus der Arbeitskräftegestellung sei.

Entsprechend des oa. § 100 Abs. 2 EStG 1988 ist die Schuldnerin dieser Einkünfte aus der Arbeitskräftegestellung die BF.

Die Einkommensteuer der Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung ist gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 durch Steuerabzug zu erheben und haftet der inländische Abzugsverpflichtete, das ist die BF, für den Steuerabzug (vgl. VwGH 27.5.2015, 2011/13/0111).

Es ergibt sich aus der Bestimmung des § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, dass Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung auch dann steuerpflichtig sind, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter bestellt ist. Nach § 99 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer). § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 normiert bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung eine Abzugsteuerpflicht, wobei der Schuldner der Einkünfte (somit der Gestellungsnehmer= die BF) für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99 EStG 1988 haftet. Nach dieser innerstaatlichen Rechtslage ist somit bei gegebener Sachlage ohne Zweifel davon auszugehen, dass die in Frage stehenden Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) unterliegen und diese Einkommensteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 durch Steuerabzug zu erheben ist (Abzugsteuer).

Dem Empfänger der Einkünfte ist eine Vorschreibung nur aus den ausdrücklich in § 100 Abs. 3 EStG 1988 genannten Gründen möglich. Dies ist zunächst der Fall, wenn der Schuldner der Einkünfte die Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder der Empfänger weiß, dass die Abzugsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt wurde und er dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt. Dieser Tatbestand umfasst somit das objektive Element der Nichtabfuhr sowie ein subjektives Element des Wissens und der unterlassenen Mitteilung (vgl. *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG, § 100 Rz 11a). Da im gegenständlichen Fall kein diesbezügliches Vorbringen erstattet

wurde und keiner der vorhin genannten Gründe vorliegt, durfte das Finanzamt nur die BF als Haftungspflichtige in Anspruch nehmen (VwGH 10.7.1996, 96/15/0123).

Die mit den angefochtenen Bescheiden erfolgte streitgegenständliche Heranziehung der BF zur Haftung für die Steuerabzugsbeträge entsprach den gesetzlichen Bestimmungen.

b) Verstoß gegen das Legalitätsprinzip und verfassungskonforme Auslegung:

Die BF moniert in der Sammeleingabe vom 2.5.2017 (OZ 13) einen Verstoß gegen das Legalitätsprinzip (Art 18 Abs. 1 B-VG, § 5 F-VG 1948) und die verfassungskonforme Auslegung. Das Kernproblem sei nicht die Mehrdeutigkeit des Gesetzestextes, sondern das Fehlen eines Haftungstatbestandes.

Unter Punkt 3. des Schriftsatzes wird ausgeführt: „Bezogen auf diesen Fall: Für die Rechtsanwendung kann als bedeutsam, maßgebend, relevant „nur der objektive Sinn eines gehörig kundgemachten Gesetzeswortlautes angesehen werden“. Das genügt, um die Akte und Bücher dieses Falles für immer zu schließen, selbst wenn man die verba legalia für grundlegend verkorkst erachtet.“

Zum Haftungstatbestand wird auf die obigen Ausführungen verwiesen und ist für das Bundesfinanzgericht kein Verstoß des Legalitätsprinzips zu erkennen.

c) fehlerhafte Ermessensübung:

Die BF bringt durch ihren steuerlichen Vertreter vor, dass eine jahrzehntelange Praxis des BMF durchbrochen werde (Erlässe und Richtlinien gelten für künftige bzw. für vergangene Sachverhalte nur dann, wenn die neue Verwaltungsanweisung günstiger sei als die bisherige Regelung).

Eine vom Bundesministerium für Finanzen in einem Erlass, der nicht im Bundesgesetzblatt verlautbart wurde, geäußerte Rechtsansicht stellt keine beachtliche Rechtsquelle dar (vgl. VwGH 18.12.2022, 98/13/0204 nWN). Genauso handelt es sich bei Richtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den VwGH beachtliche Rechtsquelle (vgl. VwGH 28.01.2003, 2002/14/0139). Erlässe der Finanzverwaltung begründen keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen (Hinweis in Entscheidung des VwGH 18.3.1992, 92/14/0019).

Die Umsetzung höchstgerichtlicher Rechtsprechung bewirkt jedoch weder eine Ermessensüberschreitung noch einen Ermessensmissbrauch.

Die Geltendmachung der Haftung liegt grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen sind entsprechend § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Billigkeit berücksichtigt berechnete Interessen der Partei. Zweckmäßigkeit ist das öffentliche Interesse an der Abgabeneinhebung. Dem Besicherungszweck entspricht die vorrangige Inanspruchnahme des Haftungsverpflichteten (*Marschner* in Jakom, § 100 Rz 4ff). Berechnete Interessen der Partei wurden nicht konkret dargelegt. Insbesondere die Zweckmäßigkeit spricht auch im gegenständlichen Fall dafür, die Haftung des Schuldners der

Einkünfte (= die BF) geltend zu machen. Sie hat den Steuerabzug unterlassen, sodass auch der Grundsatz der Billigkeit einer solchen Vorgangsweise nicht entgegensteht (*Quantschnigg/Schuch* § 100 Rz 3).

d) Mangelnde Akzessorietät:

Die BF bringt durch ihren steuerlichen Vertreter vor, dass ohne steuerliche Primärschuld keine Haftung bestehe. Es sei die beschränkte Steuerpflicht der * s.r.o. nicht schlüssig dargetan worden.

Durch den Haftungsbescheid wird der Abzugspflichtige zum Schuldner der Abzugsteuer (§ 7 BAO). Eine Haftung des Abzugspflichtigen kommt nur dann in Betracht, wenn die Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht unterliegen und nicht aufgrund eines DBA oder anderer Bestimmungen steuerfrei sind. Die Haftungsschuld ist somit von der Existenz der Hauptschuld abhängig (*Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG¹⁵, § 100 Rz 2f).

Eine mangelnde Akzessorietät liegt aufgrund der vorangehenden Ausführungen der rechtlichen Beurteilung und der folgenden Ausführungen zum DBA-Recht nicht vor.

e) Abzugsteuer und DBA-Recht:

Zur Frage, ob das inländische Besteuerungsrecht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA), im Beschwerdefall das DBA Österreich-Slowakei (CSSR), eingeschränkt oder beseitigt wird, ist betreffend Abzugsbesteuerung auf die - für den Beschwerdezeitraum anzuwendende - DBA-Entlastungsverordnung (BGBl. III Nr. 92/2005) und die dazu ergangene höchstgerichtliche Judikatur zu verweisen.

Die DBA-Entlastungsverordnung normiert, unter welchen Voraussetzungen im Ausland ansässige Personen in unmittelbarer Anwendung eines DBA von einer inländischen Abzugsbesteuerung entlastet werden können (Entlastung an der Quelle, vgl. § 1 leg. cit.).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kann bei Vorliegen einer Abfuhrpflicht nach originär-innerstaatlichem Recht eine Abfuhr der Abzugsteuer nach § 99 EStG 1988 nur dann unterbleiben, wenn alle Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung für eine Entlastung an der Quelle in unmittelbarer Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens erfüllt sind (VwGH 27.05.2015, 2011/13/0111, mwN.).

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung BGBl. II Nr. 44/2006 ist eine Entlastung an der Quelle unzulässig, "wenn Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt werden (ausgenommen konzerninterne Personalüberlassung von Angestellten)" und kein Bescheid (Freistellungsbescheid) nach § 5 Abs. 3 leg. cit. vorliegt.

Wie oben ausgeführt liegt im Beschwerdefall eine grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung vor. Bei den Unternehmen (BF und s.r.o.) ist keine konzerninterne

Personalüberlassung nach § 5 Abs. 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung gegeben. Auch das Vorliegen eines Freistellungsbescheides nach § 5 Abs. 3 leg. cit. wurde im Verfahren nicht behauptet. Eine Entlastung an der Quelle ist damit unzulässig.

f) Offenes Verfahren:

Zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters der BF in der Stellungnahme vom 14.12.2023 (OZ 70), dass ein Parallelverfahren der Komplementärin (GmbH AT) abzuwarten sei, da es dort um sachverhaltsbezogene und rechtliche Fragen gehen würde und der Akt nach hinten gereiht werden könne wurde im Erörterungstermin dem steuerlichen Vertreter mitgeteilt, dass laut Schreiben der Richterin des Parallelverfahrens vom 4.3.2024 im Zuge der Aktenübermittlung des bereits erledigten Parallelverfahrens zu GZ RV/2100768/2017, welche in der Geschäftsstelle des VwGH Rückfrage gehalten hat, kein Parallelverfahren offen ist.

g) Nichtvorliegen von Monatsbescheiden

Im Schriftsatz der steuerlichen Vertretung des BF vom 16.7.2025 (OZ 138 Seite 10) wurde das Nichtvorliegen von Monatsbescheiden moniert.

§ 99 EStG 1988 regelt die Erhebung der Einkommensteuer durch Steuerabzug bei Vorliegen einer der taxativ aufgezählten besonderen Fälle. Die zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben innerhalb derselben Abgabenart darf nach § 201 Abs. 4 BAO nur für ein Kalenderjahr erfolgen. Gemäß § 202 Abs. 1 BAO gilt dies sinngemäß auch, wenn die Selbstberechnung durch einen Haftungspflichtigen zu erfolgen hat, wie eben hier beim Steuerabzug bei beschränkter Einkommensteuerpflicht. Den angefochtenen Bescheiden ist klar zu entnehmen, dass die Abzugsteuer gem. § 100 Abs. 2 EStG 1988 aufgrund von Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gem. § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 festgesetzt wurde. Ein Festsetzungsbedarf nach § 201 Abs. 1 BAO lag vor, da seitens des Haftungspflichtigen kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben worden war. Bei verständiger Würdigung der angefochtenen Bescheide in Zusammenschau mit der Bescheidbegründung (Prüfbericht) ist zweifelsfrei zu erkennen, dass der zugrundeliegende Sachverhalt ausreichend umschrieben und die Bemessungsgrundlagen sowie die Abgabenhöhe je Kalenderjahr getrennt dargestellt wurden. § 201 Abs. 4 BAO ist (zufolge § 202 Abs. 1 erster Satz) auch für Haftungsbescheide anwendbar (vgl. VwGH 3.5.2022, Ra 2020/15/0055).

h) Anregung der Aufhebung und Zurückverweisung (Kassation):

Von der steuerlichen Vertretung wurde im Schriftsatz 16.7.2025 zusammengefasst eine Kassation angeregt.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung liegt im Ermessen. Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 278 Abs. 1 ist die Entlastung der Rechtsmittelbehörde und die Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 278 BAO Rz 3 ff).

Im gegenständlichen Fall wurden durch das Bundesfinanzgericht ergänzender Ermittlungen unter Wahrung des Parteiengehörs durchgeführt. Es ist jedoch kein Ausnahmefall gegeben, in welchem im beachtlichem Umfang ergänzende Ermittlungen durchzuführen wären und der eine Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache ausnahmsweise erfordert. Der Sachverhalt wurde durch die Betriebsprüfung umfangreich ermittelt.

Es lagen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine massiven Ermittlungslücken durch die Abgabenbehörde vor. Eine Kassation im Interesse der Raschheit oder einer Kostenersparnis ist in gegenständlichen Fall nicht geboten. Die Feststellung des (ergänzenden) maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst war im Interesse der Raschheit gelegen.

Beweisantrag in der mündlichen Verhandlung:

Die Richterin teilte in der mündlichen Verhandlung mit, dass auf die Zeugeneinvernahme der Zeugen P (GF der s.r.o.) und K (GF der GmbH AT seit 25.3.2014) aufgrund der vorliegenden Einvernahmen in den vorliegenden Protokollen (siehe Einvernahme P OZ 81 Seite 22, OZ 83 Seite 26) verzichtet wird.

Der steuerliche Vertreter beantragte, dass „P und K als Zeugen geladen werden sollen. Dies aufgrund der in den Ladungen genannten Gründen.“

Befragt durch die Richterin, was genau „aus den in der Ladung genannten Gründen“ bedeuten soll und unter Hinweis, dass bei einem Beweisantrag ein Beweisthema zu nennen ist, gab der steuerliche Vertreter an, dass damit der in den Ladungen Punkt 3 „Gegenstand der Einvernahme“ gemeint sei (= Tätigkeit der s.r.o. im Rahmen des gegenständlichen Bauvorhabens, Vereinbarungen zwischen der s.r.o. und der BF im Zusammenhang mit dem Bauvorhaben, konkrete Abwicklung der Tätigkeiten der s.r.o. im Rahmen des Bauvorhabens vor Ort). Dies zum Nachweis dafür, dass keine Arbeitskräfteüberlassung vorliege.

Die Beweisanträge werden aus folgenden Gründen abgelehnt:

Die Beweisanträge auf Zeugeneinvernahme des Herrn P und Herrn K werden abgelehnt, da das Beweisthema – wie von der Richterin in der mündlichen Verhandlung gefordert – einerseits nicht ausreichend konkretisiert wurde und der Antrag aufgrund der zuvor getätigten Ausführungen der Richterin in Richtung eines Erkundungsbeweises geht, der nach der Prozessordnung nicht vorgesehen ist.

Die Beachtlichkeit eines Beweisantrages setzt die konkrete und präzise Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraus. Beweismittel, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkrete Tatsachenbehauptung im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden soll, braucht nicht entsprochen werden (VwGH 27.2.1991, 97/13/0091).

Die Richterin hat betreffend die Zeugen in der mündlichen Verhandlung zu dem Beweisantrag des steuerlichen Vertreters mitgeteilt, dass auf eine Zeugeneinvernahme der Herrn P und K (GF

der GmbH AT seit 25.3.2014, Einvernahme im Parallelverfahren vor dem Bundesfinanzgericht) aufgrund der vorliegenden Einvernahmen in den vorliegenden Protokollen (siehe Einvernahme P OZ 81 Seite 22 und OZ 83 Seite 26) von ihrer Seite aus verzichtet wird.

P gab in der Einvernahme des LVwG (OZ 83 Seite 22) an, dass er nicht angeben könne, wie es zum Auftrag der ARGE KW*B* gekommen sei, da für diesen Bereich der Co-Geschäftsführer (gemeint B) zuständig sei. Es sei nur im Back office Bereich tätig gewesen. Herr P war bei den Baubesprechungen nicht dabei (siehe OZ 83 Seite 26). Für das Bundesfinanzgericht kann auch mit der Einvernahme des Zeugen vor dem LVwG im Jahr 2015 das Auslangen gefunden werden, zumal diese aus dem Jahr 2015 weitaus zeitnaher zu den streitgegenständlichen Jahren 2012 und 2013 ist.

K war erst seit 25.3.2014 Alleingeschäftsführer der GmbH AT. Somit nach dem streitgegenständlichen Zeitraum. K wird im Arbeitsvertrag von 2008 als Stellvertreter des Herrn Z angeführt. Im Akt befinden sich keine für das Verfahren relevanten (unterfertigten) Dokumente die darauf schließen lassen würden, dass K zur Tatsachenfeststellung betreffend das Vorliegen eines Werkvertrages oder Arbeitskräfteüberlassung in den verfahrensgegenständlichen Jahren beitragen könne. K wurde weder von den in der mündlichen Verhandlung einvernommenen Zeugen noch in den Aussagen des LVwG zum KW*B* genannt. Er scheint lediglich beim Arbeitsvertrag der ARGE als Stellvertreter des Z namentlich auf. Für das Bundesfinanzgericht wurde das Beweisthema nicht genug konkretisiert und es ist daher unklar welche Tatsachenbehauptungen der Zeuge zu den von der Richterin in ihren Zeugenladungen genannten Beweisthemen (Tätigkeit der s.r.o. im Rahmen des gegenständlichen Bauvorhabens, Vereinbarungen zwischen der s.r.o. und der BF im Zusammenhang mit dem Bauvorhaben, konkrete Abwicklung der Tätigkeiten der s.r.o. im Rahmen des Bauvorhabens vor Ort und der s.r.o.) konkret unter Beweis stellen soll.

Ein Beweisantrag ohne nähere Angaben dazu, warum die beantragte Beweisaufnahme das behauptete Ergebnis (Annahme eines Werkvertrages) erwarten lasse, zielt bloß auf eine unstatthafte Erkundungsbeweisaufnahme ab. Ein bloß allgemeines Vorbringen, das aus Mutmaßungen besteht, läuft nach der hg. Rechtsprechung in der Regel auf einen unzulässigen Erkundungsbeweis hinaus, zu dessen Aufnahme das Verwaltungsgericht nicht verpflichtet ist (vgl. VwGH 9.9.2016, Ra 2014/02/0059, mwN).

Angemerkt wird, dass im gesamten Verfahren keine Zeugeneinvernahmen seitens der steuerlichen Vertretung beantragt wurden. Eine Aufforderung der Parteien sämtliche Tatsachen und Beweismittel, soweit diese nicht schon aktenkundig sind, binnen 10 Tagen ab Zugang dieses Ladungsbeschlusses des Erörterungstermines zu stellen. Im Erörterungstermin selbst wurden durch die steuerliche Vertretung keine Anträge gestellt, sondern wurde von der Richterin mitgeteilt, dass eine mündliche Verhandlung nach wie vor beantragt ist und im Zuge dieser auch die im Akt aufscheinenden Namen von ihr als Zeugen geladen werden.

Es liegt - unter Bezugnahme auf die im Verfahrensverlauf angeführte Korrespondenz des steuerlichen Vertreters, welcher mitteilte „es werde ersucht den Akt nach hinten zu reißen“ und unter Bezugnahme auf die obigen Ausführungen - nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes Verschleppungsabsicht vor (*Ritz/Koran*, BAO⁸, § 183 Rz 3, 5a, 5b).

Eventualantrag auf Nachsicht:

Schlussendlich ist zum in der "Sammeleingabe" vom 2.5.2017 erstmals gestellten "Eventualantrag auf Nachsicht" anzumerken, dass die Entscheidungsbefugnis des Bundesfinanzgerichts im Hinblick auf § 279 Abs. 1 BAO durch die Sache des Beschwerdeverfahrens begrenzt ist (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 279 Tz 11ff sowie die dort angeführten Judikate).

Daher ist es dem Bundesfinanzgericht verwehrt, über diesen Eventualantrag zu entscheiden. Dies obliegt der Abgabenbehörde.

Zusammengefasst waren die streitgegenständlichen Einkünfte aus der Gestellung von slowakischen Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 durch Steuerabzug zu erheben. Dieser Steuerabzug schließt auch die Besteuerung der Arbeitslöhne ein (vgl. § 98 Abs. 1 Z 4 letzter Satz EStG 1988). Es liegt daher keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide darin, wenn gemäß § 100 Abs. 2 EStG 1988 die BF als Schuldnerin dieser Einkünfte zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr dieser Steuerabzugsbeträge herangezogen wurde. Nach § 99 Abs. 2 EStG 1988 unterliegt der volle Betrag der Einnahmen (Nettobetrag ohne Umsatzsteuer) der Abzugssteuer (vgl. VwGH 27.05.2015, 2011/13/0111). Eine schriftliche Mitteilung betreffend Ausgaben, die dem Schuldner der Einkünfte vor dem Zufluss der Einkünfte schriftlich mitgeteilt wurden, lag im Beschwerdezeitraum nicht vor. Das Bundesfinanzgericht sieht ebenfalls keine Veranlassung, deren Höhe in Zweifel zu ziehen. Der generelle Steuersatz von 20 % ist auf die Bemessungsgrundlage anzuwenden.

Die Beschwerde war – wie im Spruch ersichtlich – für beide verfahrensgegenständlichen Jahre 2012 und 2013 abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ließ sich im vorliegenden Erkenntnis von der oa. zitierten höchstgerichtlichen Judikatur leiten, weshalb die Revision an den VwGH nicht zuzulassen war.

Betreffend die Frage, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von einem Werk- oder Arbeitskräfteüberlassungsvertrag auszugehen ist, wird darauf verwiesen, dass eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich ist und war die Revision nicht zuzulassen.

Salzburg, am 13. August 2025