

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seine Richterin MMag. Elisabeth Brunner über die Beschwerde vom 28.6.2019 der R Bau GmbH***, vertreten durch Dr. Jakob Schmalzl und Partner, Schwechater Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 2320 Schwechat, Bruck-Hainburger Straße 1, gegen die Haftungsbescheide vom 28.5.2019 des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr Finanzamt Österreich) betreffend Einbehaltung und Abfuhr der zu entrichtenden Einkommensteuer (Abzugsteuer) für die Jahre 2013 und 2014, Steuernummer 99***, nach Durchführung einer öffentlichen mündlichen Verhandlung zu Recht:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Bei der beschwerdeführenden GmbH (in der Folge Beschwerdeführerin) fand eine Betriebsprüfung betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Abzugsteuer (GPLA Prüfung) jeweils für den Zeitraum 1.1.2013 bis 31.12.2016 statt. Zusammengefasst und soweit für das gegenständliche Verfahren relevant, stellte die Betriebsprüfung fest, dass die Beschwerdeführerin Schalungs-, Beton- und Maurerarbeiten für namhafte Auftraggeber aus der Baubranche durchgeführt habe. Dabei habe sie sich ausländischer Subunternehmen bedient. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung hätten keine Nachweise für Werkverträge mit den ausländischen Firmen erbracht werden können. Vielmehr habe kein Unterschied in der Art der Tätigkeit der Arbeiter der ausländischen Firmen zur Art der Tätigkeit der eigenen Dienstnehmer festgestellt werden können. Es handle sich daher um Arbeitskräfteüberlassung. Dementsprechend sei der Beschwerdeführerin Abzugsteuer gemäß § 99 Abs 1 EStG – für ausländische Firmen („*angebliche Subauftragnehmer*“) – vorzuschreiben.

Gegen die auf Grundlage dieser Feststellungen ergangenen Haftungsbescheide betreffend die Jahre 2013 und 2014 richtet sich die vorliegende Beschwerde. Diese begründete die Beschwerdeführerin im Wesentlichen damit, der von der Betriebsprüfung angenommene Sachverhalt widerspreche sowohl der Belegsammlung der Beschwerdeführerin als auch der Niederschrift vom 6.11.2018 mit dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin. Die Ausführung in der Begründung, dass die Subfirmen stets die gleiche Tätigkeit ausführten wie die Beschwerdeführerin sei missverständlich. Der Niederschrift vom 6.11.2018 sei klar zu entnehmen, dass die Subfirmen andere Positionen aus dem Leistungsverzeichnis des jeweiligen Generalunternehmens selbständig erledigten.

Die Verträge mit den Subfirmen hätten tatsächlich alle ein Muster, und zwar jenes, welches vom Generalunternehmen an die Beschwerdeführerin verwendet worden sei. In diesem sei ebenfalls kein Pönale enthalten.

Es sage nichts über die Arbeitsteilung aus, dass die gesamten Arbeiten vom Vorarbeiter des Generalunternehmens in fachlicher Hinsicht überwacht würden. Die Arbeiter der Subunternehmen würden von deren verantwortlichen Polieren überwacht und eingeteilt. Die Beschwerdeführerin müsse dem Generalunternehmen weder Material noch Großgeräte zur Verfügung stellen, eine solche Zurverfügungstellung könne daher auch nicht an die Subunternehmen überbunden werden.

Eine Gewährleistungsregelung sei entgegen den Ausführungen der Betriebsprüfung sehr wohl in den Verträgen enthalten (Punkt 12).

Die von den Subunternehmen übernommenen Leistungen seien klar abgrenzbar.

In den Rechnungen eines (genauer bezeichneten) Subunternehmens seien sehr wohl die Arbeiten mit Ausmaß und Preis angeführt.

Es habe keine persönliche Weisungsgebundenheit von Seiten der Beschwerdeführerin gegenüber den Mitarbeitern der Subunternehmen gegeben.

Den Prüfungsorganen seien sämtliche Verträge und Rechnungen zur Verfügung gestanden.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung hätten zusammenfassend nur aufgrund der Annahme eines falschen Sachverhalts getroffen werden können.

Die Beschwerdeführerin stellte den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat. Auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung wurde ausdrücklich verzichtet.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung fristgerecht (§ 262 Abs 2 lit b BAO) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zog der steuerliche Vertreter in der am 9.7.2025 durchgeführten Verhandlung zurück, den Antrag auf mündliche Verhandlung hielt er aufrecht.

In der mündlichen (Senats)verhandlung am 9.7.2025 führte der steuerliche Vertreter ergänzend aus, von der belangten Behörde seien sowohl Verfahrensfehler gemacht, als auch

falsche Schlüsse gezogen worden. Die Behauptung der belangten Behörde, dass Belege nicht vorhanden gewesen seien, sei falsch. Die Belege seien der Betriebsprüfung vollständig vorgelegen gewesen. Die Belege seien entweder nicht beachtet worden oder es werde behauptet, sie wären nicht vorgelegen gewesen. In der Stellungnahme der belangten Behörde bzw in der Bescheidbegründung werde auch zum Teil falsch zitiert. So habe der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, wie den Niederschriften vom 06.11.2018 und vom 20.05.2019 zu entnehmen sei, die Vergabe an die Subunternehmen genau beschrieben, er habe auch gesagt, dass diese selbständig tätig gewesen seien.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin legte einen Bene-Ordner vor, der auch der Betriebsprüfung vorgelegen sei. Auf die Schriftstücke in diesem Ordner werde ausdrücklich verwiesen.

In diesem Bene-Ordner sei ganz genau vom Leistungsverzeichnis über die Beschwerdeführerin bis zu den Subunternehmen alles dargestellt. Es werde auch dargestellt, dass Garantievereinbarungen gegeben waren. Der Ordner enthalte auszugsweise und beispielhaft Schriftstücke und Belege, in welchen zu sämtlichen von der belangten Behörde monierten Punkten Stellung genommen werde. Alle Belege mitzubringen, wäre zu umfangreich gewesen. Es seien natürlich alle Belege vorhanden.

Wenn in Auftragsschreiben Herr U***V***, der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin (auch) als Baustellenverantwortlicher geführt werde, dann sei das entweder schlampig ausgefüllt worden, oder aber es sei noch kein Baustellenverantwortlicher festgestanden. Es gebe genauso viele Auftragsschreiben wie Baustellenverantwortliche der Subunternehmen. Das Auftragsschreiben sei ja vorher erfolgt und sei quasi der Werkvertrag.

Der Vertreter der belangten Behörde wiederholte das bisherige Vorbringen und ergänzte, es werde zur Kenntnis genommen, dass Regelungen über Gewährleistung, Schadenersatz, Haft- und Deckungsrücklass in den „Allgemeinen Bedingungen für Professionistenleistungen der Vereinigung industrieller Bauunternehmen Österreichs“ enthalten seien und diese laut Punkt „1d Auftragsgrundlagen“ der Auftragsschreiben Vertragsbestandteil seien. Das Vorbringen der belangten Behörde beziehe sich in erster Linie darauf, dass von den Subunternehmen keine spezifizierten Leistungen erbracht worden seien. Es würden nur pauschal „Betonierungsarbeiten“, „Schalungsarbeiten“ abgerechnet. Eine genau definierte Leistung, die zu erbringen sei, sei aus den Belegen nicht zu erkennen. Aus diesem Grund sei auch eine Gewährleistung gar nicht möglich, da nicht definiert sei, wofür Gewähr geleistet werden solle oder könne.

Dass zumindest teilweise absolut genaue Positionen und Leistungen offensichtlich in den Verträgen (Auftragsschreiben) doch beinhaltet seien, sei dem Vertreter der belangten Behörde bisher nicht bekannt gewesen. Er halte am Vorbringen fest, dass das Werk jeweils nicht definiert sei. Er verwies beispielhaft auf die Re Nr: A007/2015 der Ef***, eines portugiesischen Subunternehmens wo die Beschreibung der Leistung lediglich in „Vorarbeiter 42 Stunden und

Facharbeiter 549 Stunden“ bestünde. Das sei eindeutig ein wesentliches Indiz dafür, dass es um die Gestellung von Arbeitskraft ginge.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin brachte dazu vor, dass auf diese Weise einzelne Positionen weiter verrechnet worden seien, was man auch auf der Rechnung erkennen könne (Position 1). Regiearbeiten gebe es natürlich auch im Leistungsverzeichnis, das sei zwar selten, aber es komme auch vor.

Der in Punkt „4. *Durchführungsfristen*“ der Auftragsschreiben erwähnte Terminplan, der integrierter Bestandteil des Auftrages sei, müsse im Leistungsverzeichnis bzw jedenfalls in der Vereinbarung mit dem Generalunternehmen enthalten sein. Die Termine seien auch in den Auftragsschreiben enthalten.

Er stellte fest, dass offensichtlich nur in einzelnen, jedenfalls nicht in allen Auftragsschreiben auch ein Arbeitsende festgelegt sei. Allerdings ist der Terminplan ohnehin als integrierter Bestandteil des Auftrages jeweils enthalten.

Die Muster der Auftragsschreiben seien nicht immer ordentlich ausgefüllt.

In dem vorgelegten Bene-Ordner befinde sich auch ein Auftragsschreiben an die Fa Ok*** in dem unter Punkt 4 sowohl Arbeitsbeginn als auch Arbeitsende vereinbart seien.

Beispielhaft sei in dem Bene-Ordner das Leistungsverzeichnis des Generalunternehmens nachvollziehbar dargelegt. Es gebe für jede Baustelle einen Ordner, in dem alle Unterlagen und Belege gesammelt seien.

der Vertreter der Beschwerdeführerin stellte weiter fest, dass Punkt „6. Bauleitung“ des Auftragsschreibens, in dem geregelt sei, dass die Subunternehmen ein Bautagebuch zu führen hätten, seinem Vorbringen widerspreche, wonach die Bautagebücher jeweils vom Generalunternehmen geführt worden seien. Er könne das nur darauf zurückführen, dass diese Auftragsschreiben nicht sorgfältig ausgefüllt seien.

Ein Terminplan existiere natürlich für jede Baustelle. Dieser Terminplan sei ein Bestandteil des jeweiligen Leistungsverzeichnisses.

Die Verhandlung wurde zur Möglichkeit der Einsicht in den vorgelegten Bene-Ordner, sowie zur Vorlage der weiteren Unterlagen (je eine Ordner pro Baustelle und pro Subunternehmen bis spätestens 15.9.2025)vertagt.

Der belangten Behörde wurde der vorgelegte Bene-Ordner in Kopie übermittelt. In der Stellungnahme brachte die belangte Behörde zusammengefasst vor, bezüglich der Rechnungen der AB*** (Generalunternehmen) bleibe unklar, was damit nachgewiesen werden solle. Die Personen, für welche die „Baustellen-Identitätsausweise“ tatsächlich ausgestellt worden seien, seien nicht auf der Rechnung selbst sondern auf undatierten, nicht unterschriebenen separaten „Zetteln“ gelistet. Die Ausweise selbst (zB mit Namen/Foto?) seien nicht vorgelegt worden. Selbst wenn die vorgelegten Rechnungen die jeweiligen Personen angeführt hätten und die Ausweise selbst vorgelegt worden wären, wäre nicht klar, was zur Streitsache damit beigetragen werden solle.

Gegenstand eines „Auftragsschreibens“ vom 29.9.2016 sei in Angebot vom 26.9.2016. Dieses spiele für die verfahrensgegenständliche Abzugssteuer für die Jahre 2013 und 2014 keine Rolle. Darüber hinaus gebe die äußere Form dieses Schreibens Anlass zur Überzeugung, dass das Dokument entweder digital verändert oder nicht im Original vorgelegt worden sei. An mehreren Stellen im Dokument seien - die für eine automatisierte Texterkennungssoftware charakteristischen – Fehler zu finden. Das treffe auch auf weitere im Ordner enthaltene Unterlagen zu.

Eine Vereinbarung falle zwar in den verfahrensgegenständlichen Streitzeitraum, jedoch ginge es dabei um das Verhältnis zwischen Generalunternehmer als Auftraggeber und der Beschwerdeführerin als Subunternehmerin und Auftragnehmerin. Strittig sei jedoch das Rechtsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und ihren eigenen Subunternehmern bzw (nach Ansicht der Abgabenbehörde) Arbeitskräftegestellern.

Eine Vereinbarung zur Auftragsweitergabe an „Subunternehmer“ der Beschwerdeführerin sei im Konvolut nicht enthalten.

Weitere Unterlagen legte die Beschwerdeführerin im weiteren Verlauf nicht vor. Vielmehr gab der Vertreter der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 8.9.2025 bekannt, der Sekretärin der Beschwerdeführerin sei nicht bekannt gewesen, dass das Verfahren bis in das Jahr 2013 zurückginge. Sie habe die Unterlagen teilweise vernichtet. Daher sei es nicht möglich, die Unterlagen vorzulegen.

In der am 9.10.2025 fortgesetzten mündlichen Verhandlung legte der Vertreter der Beschwerdeführerin Rechnungen der Firma Ew***, Portugal, alle aus dem Jahr 2013, vor und führte dazu aus, diese Rechnungen sollten beispielhaft belegen, dass die Abrechnungen nicht nach Zeit, sondern nach Aufmaß und Materialeinsatz erfolgt seien. Das spreche eindeutig gegen eine Arbeitskräfteüberlassung und für einen Werkvertrag.

Weiters werde eine Auftragsbestätigung der Firma AB*** als Generalunternehmerin an die Beschwerdeführerin vom 20.8.2013 betreffend ein Bauprojekt bei dem von der portugiesischen Firma Aufträge übernommenen worden seien, vorgelegt. Aus dem darin enthaltenen Leistungsverzeichnis seien die Positionen, die die portugiesische Firma übernommen und verrechnet habe, genau zu erkennen.

Weder der belangten Behörde noch dem Gericht würden Unterlagen vorliegen, nach denen die Subfirmen nach Zeit abgerechnet hätten.

Vom Vertreter der belangten Behörde wurden die in der Verhandlung vorgelegten Rechnungen zur Kenntnis genommen. Auf den ersten Blick sei zu erkennen, dass zB keine Zahlungsfrist auf den Rechnungen ausgewiesen sei.

Es werde darauf hingewiesen, dass es sich bei den nunmehr vorgelegten Rechnungen genau um Rechnungen einer jener Firmen handle, bei denen von Seiten der Beschwerdeführerin dem

Bundesfinanzgericht gegenüber vorgebracht worden sei, dass keine Unterlagen mehr vorhanden seien. Umso mehr sei verwunderlich, dass jetzt diese Rechnungen vorgelegt würden.

Auf keiner der nunmehr vorgelegten Rechnungen sei darüber hinaus ein Eingangsstempel der Buchhaltung enthalten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist, ob ausländische Subunternehmen an die Beschwerdeführerin Bauleistungen auf Grundlage eines (Werk)vertrags erbrachten oder ob bloß Arbeitskräfte zur inländischen Arbeitsausübung gestellt wurden.

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den von der belangten Behörde vorgelegten Veranlagungsakt, insbesondere die Bescheide der belangten Behörde sowie die Rechtsmittelschriftsätze und Vorhaltsbeantwortungen der Beschwerdeführerin bzw deren steuerlichen Vertreters, in die im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegten Unterlagen der Beschwerdeführerin samt Stellungnahme der belangten Behörde dazu, in den elektronischen Akt der belangten Behörde, insbesondere das Abgabenkonto der Beschwerdeführerin, den Bericht und Arbeitsbogen der -Betriebsprüfung – da insbesondere in die Aufstellung der vorgelegten Unterlagen, die Verträge mit den Subunternehmen (Auftragsschreiben), die Rechnungen der Subunternehmen an die Beschwerdeführerin und die Niederschrift vom 6.11.2018 über die Befragung des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, sowie in die Allgemeinen Bedingungen für Professionistenleistungen der Vereinigung Industrieller Bauunternehmungen Österreichs (VIBÖ).

Danach steht folgender **Sachverhalt** fest:

Die Beschwerdeführerin, eine GmbH ist ein Bauunternehmen, das in den Beschwerdejahren 2013 und 2014 als Subunternehmerin (Auftragnehmerin) bei verschiedenen Bauprojekten vor allem Schalungs- und Betonarbeiten, sowie teilweise Maurerarbeiten ausführte. Bei den Bauprojekten handelte es sich um Großprojekte.

Auftraggeber der Beschwerdeführerin waren jeweils die Generalunternehmer für die Bauprojekte. Über die Aufträge wurden schriftliche Verträge abgeschlossen. Die vereinbarten Leistungen wurden in Leistungsverzeichnissen individualisiert und konkretisiert festgehalten.

Zur Ausführung der von den Generalunternehmern angenommenen Aufträge gab die Beschwerdeführerin die Erbringung genau umrissener, konkretisierter Leistungen bzw einzelner eigenständiger Positionen aus den vereinbarten Leistungsverzeichnissen an ausländische (Ungarn und Portugal) Subunternehmen weiter. IdR handelte es sich dabei um

Schalungs- und Betonierarbeiten. Die Auftragsvergabe an die Subunternehmen erfolgte über Ausschreibungen oder zum Teil auch freihändig.

In den Jahren 2013 und 2014 wurden von den Subunternehmen an die Beschwerdeführerin Fremdleistungen im Ausmaß von in Summe € 2.420.007,32 (2013) bzw € 3.175.925,39 (2014) erbracht.

Bei den Subunternehmen handelte es sich um Kapitalgesellschaften nach ausländischem Recht, die im Inland weder ihren Sitz, noch den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (Geschäftsleitung) hatten. Alle angeführten Subunternehmen waren Bauunternehmen. Der Kontakt der Beschwerdeführerin mit den Subunternehmen erfolgte regelmäßig über deren Geschäftsführer. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin hat die Identität der Geschäftsführer vor der Auftragsvergabe überprüft.

Für jedes Bauvorhaben (Projekt) schloss die Beschwerdeführerin mit einem der Subunternehmen als „Auftragsschreiben“ bezeichnete Verträge ab, die idR individualisierte, konkrete Leistungsbeschreibungen enthielten.

Die Auftragsschreiben mit den unterschiedlichen Subunternehmen bezeichnen das jeweilige Bauprojekt mit Angabe der Adresse und sind in weiten Teilen jeweils gleichlautend.

Die Verträge der Beschwerdeführerin mit den Generalunternehmen lauten in weiten Teilen ebenso gleichlautend wie die der Beschwerdeführerin mit den Subunternehmen.

Die Auftragsschreiben sind jeweils von beiden Vertragsparteien firmenmäßig unterzeichnet.

Die Subunternehmen führten die Arbeiten jeweils mit eigenen Arbeitspartien mit je einem eigenen Partieführer (Vorarbeiter) durch.

An einzelnen Bauvorhaben waren sowohl die Beschwerdeführerin selbst mit einer eigenen Arbeitspartie, als auch ein Subunternehmen der Beschwerdeführerin gleichzeitig tätig (Niederschrift vom 6.11.2018). Wiewohl teilweise der Beschreibung nach ähnliche Arbeiten (Betonarbeiten) durchgeführt wurden, waren diese Arbeiten vertragsgemäß klar abgrenzbar und in der Durchführung abgegrenzt.

Eine Vermischung von Arbeitspartien der unterschiedlichen Unternehmen fand nicht statt.

Für die Gesamtkoordination eines Bauvorhabens war die Bauleitung des jeweiligen Generalunternehmens zuständig.

Baustellenverantwortlicher war jeweils der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin. Diesem oblag die Koordination und Kontrolle vor Ort. Er hat auch die Arbeiter der Beschwerdeführerin geleitet und eingeteilt. Bei Kontrollen vorgefundene Mängel hat er dem jeweiligen Vorarbeiter

oder Polier der ausländischen Subunternehmen gemeldet, die verpflichtet waren Verbesserungen vorzunehmen und die Mängel zu beheben.

Die Arbeiter der ausländischen Subunternehmen wurden im Übrigen von deren eigenen Vorarbeitern/Partieführern bzw Polieren eingeteilt und beaufsichtigt. Die Arbeiter der Subunternehmen hatten keinen Arbeitsvertrag mit der Beschwerdeführerin, vielmehr solche mit dem jeweiligen Subunternehmen, verblieben also in deren Dienst. Die Dienstaufsicht lag derart jeweils bei jenen Unternehmen, welchen die Arbeiter zuzuordnen waren. Die Anzahl der für die (Sub)aufträge erforderlichen Arbeiter legten die Subunternehmen selbst fest.

Das Personal der Beschwerdeführerin war organisatorisch nicht in den Betrieb des Generalunternehmens eingegliedert.

Das Personal der ausländischen Subunternehmen war nicht in den Betrieb der Beschwerdeführerin bzw auch nicht in den Betrieb des Generalunternehmens eingegliedert.

Die Subunternehmen arbeiteten mit eigenem Werkzeug (Kreissägen, Rüttler und sonstiges Werkzeug) [*Niederschrift vom 6.11.2018*];

das Material (vor allem Beton und Schaltafeln/-wände) wurde ebenso wie Großgeräte (zB Kräne) von den Generalunternehmen zur Verfügung gestellt.

Die von den ausländischen Subunternehmen erbrachten Bauleistungen und die Rechnungen wurden vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin kontrolliert (*Niederschrift vom 6.11.2018*).

Die Abnahme, die mit einer Überprüfung der einzelnen durchgeführten Positionen einherging, erfolgte nach Fertigstellung jeweils durch die Generalunternehmen.

Die Subfirmen leisteten Gewähr für die vereinbarungsgemäß erbrachten Leistungen.

Eine Vertragsstrafe (Pönale) bei Nichteinhalten der Leistungsfrist war nicht vereinbart. Schadenersatzansprüche konnten hingegen geltend gemacht werden.

Anlässlich der Abnahme beanstandete Mängel wurden von den Subunternehmen verbessert, oder es wurden Abzüge durch die Generalunternehmen vorgenommen. Die Abzüge wurden von der Beschwerdeführerin in gleichem Ausmaß an die Subunternehmen weitergegeben.

Die Preisvereinbarungen der Beschwerdeführerin mit den Subunternehmen sind den Verträgen (Auftragsschreiben) teilweise konkret zu entnehmen, im Übrigen sind die Preise in den Verträgen durch die Einheitspreise des jeweiligen Angebotes iVm den in den Vergabeprotokollen festgelegten neuen Einheitspreisen konkretisiert (*Auftragsschreiben*).

Die Rechnungslegung bzw die Bezahlung der Subunternehmen erfolgte nach erbrachter Leistung für die einzelnen Aufträge. Die Rechnungssummen waren durch Haft- und Deckungsrücklässe abgesichert.

Das wirtschaftliche Risiko für die erbrachten Leistungen lag jeweils beim leistungserbringenden Unternehmen, somit trugen die ausländischen Subunternehmen ihr eigenes wirtschaftliches Risiko für die erbrachten Leistungen.

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf folgende **Beweiswürdigung:**

Es ist unstrittig, dass die Beschwerdeführerin als Subunternehmen für unterschiedliche Generalunternehmen Bauleistungen, insbesondere Schalungs-, Beton- und Maurerarbeiten erbrachte. Ebenso unstrittig und belegt ist, dass es sich bei den Bauvorhaben es sich überwiegend um Großbaustellen (zB Umbau XY 2***, Zz 3***, ...) handelte und dass die Generalunternehmen zu den großen österreichischen Industriebauunternehmen zählen.

Auskunftersuchen (IMI Report) der Finanzpolizei ergaben, dass die Subunternehmen im Streitzeitraum im Sitzstaat aktiv waren, dass sie „unbescholten“ waren („*the company did not commit any labour law infringements*“), dass deren Rechnungsanschrift eine Anschrift des Unternehmens im Sitzstaat war und dass sie Arbeitnehmer beschäftigten, für die A1-Bescheinigungen ausgestellt waren. A1-Bescheinigungen sind zum Teil aktenkundig.

Beispiele für Leistungsverzeichnisse sind aktenkundig. Diesen sind detaillierte Einzelpositionen des jeweiligen Auftrags nach Art und Umfang zu entnehmen. Es kann ohne Bedenken davon ausgegangen werden, dass für alle Aufträge der Generalunternehmen derartige Leistungsverzeichnisse vorgelegen sind. Es widerspricht den gesetzlichen Vorschriften (Ausschreibungsverpflichtungen, Bieterverfahren) und ist wirtschaftlich undenkbar (Beweisführung bei Gewährleistung und Schadenersatz), dass große Industriebauunternehmen Aufträge ohne Leistungsverzeichnisse (die in der Regel auf Ausschreibungen basieren) vergeben.

Dass sich die Beschwerdeführerin dabei ausländischer Unternehmen bediente, ist insoweit ebenso unstrittig, dass Arbeiter ausländischer Unternehmen auf den Baustellen der Beschwerdeführerin tätig waren.

Laut belangter Behörde (Vorlagebericht) blieb die Frage im Vorhalt unbeantwortet, worin der Unterschied der Tätigkeiten der ausländischen Arbeiter zu den Tätigkeiten der Beschwerdeführerin bestanden habe und ob die ausländischen Arbeiter und die Arbeiter der Beschwerdeführerin gleichzeitig an einem Baustellenabschnitt gearbeitet hätten. Es ist unbestritten, dass der Vorhalt unbeantwortet blieb. Aus den Feststellungen ergibt sich allerdings, dass die ausländischen Arbeiter bzw Subunternehmen zwar inhaltlich ähnliche

(Betonarbeiten) aber genau abgegrenzte Leistungen erbrachten. Unbestritten ist, dass teilweise gleichzeitig an einem Baustellenabschnitt gearbeitet wurde. Es ist aber der Normalfall, dass auf Großbaustellen an mehreren Gewerken gleichzeitig gearbeitet wird. Daraus ist eine Arbeitskräftegestellung nicht abzuleiten.

Die Feststellung, welche Leistungen mit den Subunternehmen vereinbart waren und dass diese genau umrissen, abgrenzbar und konkretisiert waren, gründet sich neben den in der Niederschrift vom 6.11.2018 festgehaltenen Aussagen des Geschäftsführers und Alleingesellschafters der Beschwerdeführerin in erster Linie auf die vorliegenden Auftragsschreiben (Verträge) mit den Subunternehmen. Diesen sind zwar nur teilweise detaillierte Leistungsbeschreibungen selbst zu entnehmen, ausdrücklicher Vertragsbestandteil ist allerdings jeweils auch sowohl die Ausschreibung samt Beilagen, sofern eine solche im Vorfeld erfolgt war, sowie auch vor allem das jeweilige Angebot samt Vergabeprotokoll. Ausschreibungen und Angebote geben Leistungsbeschreibungen samt Preisen wieder. Auf das jeweilige Angebot des Subunternehmens wird in den Verträgen mit Datumsangabe Bezug genommen (vgl.: *Auftragsschreiben Punkt 1 b: „1.) Auftragsgrundlagen: ... b) die Ausschreibungen ... samt Beilagen bzw. Ihr Angebot von ... , wobei die in Ihren Schriftstücken allfällig abgedruckten „Liefer- oder Ausführungsbedingungen“ rechtsunwirksam sind.“*). Es gibt keinen Anhaltspunkt daran zu zweifeln. Allein um Angebote vergleichen zu können, sind Ausschreibungen von Bauleistungen sehr konkret und in den meisten Fällen standardisiert (zB ÖNORMEN). Die einschlägigen ÖNORMEN und subsidiär die DIN stellten gleichfalls Auftragsgrundlagen dar (vgl.: *Auftragsschreiben Punkt 1 f: „1.) Auftragsgrundlagen: ... f) Die einschlägigen Vertrags- und fachtechnischen ÖNORMEN in der zur Zeit der Auftragserteilung gültigen Fassung und subsidiär die DIN sowie die anerkannten Regeln der Technik.“*). Gerade in der Baubranche sind vereinbarte Leistungsbeschreibungen für Gewährleistungs- und Schadenersatzforderungen unerlässlich. Aufträge in den gegebenen Größenordnungen zu vergeben, ohne über deren Inhalt im Klaren zu sein, widerspräche derart nicht nur jedem wirtschaftlichen Denken, sondern auch der Lebenserfahrung und führte im Haftungsfall zu Beweisproblemen.

Die belangte Behörde verweist in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 21.5.2019 in diesem Zusammenhang beispielhaft lediglich auf die Rechnung Nr. 4-2015 eines der Subunternehmen zum Projekt Gasse1*** Wien, in der die in Rechnung gestellten Tätigkeiten lediglich mit „POS. Schalung und Beton Arbeit“ bezeichnet und dafür € 65.413,00 Euro in Rechnung gestellt seien. Zu dem Projekt liege vor kein Auftragsschreiben. Diese Rechnung fällt zwar in den Prüfungszeitraum (1.1.2013 bis 31.12.2016) nicht aber in den Zeitraum des Beschwerdeverfahrens, ist daher ohne Relevanz für das gegenständliche Verfahren über die Abzugsteuer 2013 und 2014.

Daneben legte die belangte Behörde Rechnungen von Subunternehmen aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung vor, die teilweise den Streitzeitraum betreffen. Diesen sind entweder

detaillierte Leistungen zu entnehmen oder es ergibt sich die Leistung iVm mit den ebenso vorliegenden Auftragsschreiben samt Beilagen. Demgegenüber stehen weitere von der belangten Behörde vorgelegte Rechnungen von Subunternehmen, mit den zugrundeliegenden Auftragsschreiben, von denen nur einzelne den Streitzeitraum betreffen (zB *Beilage ./A, Rechnung Nr A009/2013, XY 2***: Leistungsbeschreibung: „Pos.1 Bwehrung Stabstahl Bet. Fundament 10.000,00kg*1,00“; ebenso Beilagen ./B bis ./E; dazu die Auftragsbestätigung des Generalunternehmens an die Beschwerdeführerin inklusive Aufmaßblatt mit den in den Rechnungen angeführten Positionen*).

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ist festgehalten, dass ihr pro ausländischem Subunternehmen ein Bene-Ordner vorgelegt wurde. Diesen wurde offenbar seitens der Betriebsprüfung keine besondere Bedeutung beigemessen, da diese im Arbeitsbogen nicht weiter dokumentiert wurden und Unterlagen daraus nur teilweise abgelegt wurden. Schwerpunkt der Prüfungsdokumentation waren offenbar die Jahre 2015 und 2016. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass nur für die Prüfungsfeststellungen erforderliche Belege entsprechend dokumentiert wurden.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin hat in der mündlichen Verhandlung fünf Rechnungen aus dem Jahr 2013 vorgelegt. Es handelt sich dabei um Rechnungen einer jener Firmen, bei denen von Seiten der Beschwerdeführerin dem Bundesfinanzgericht gegenüber vorgebracht worden ist, dass eine Vorlage nicht möglich sei, da die Unterlagen teilweise vernichtet seien. Der belangten Behörde ist insofern zuzustimmen, dass dies verwunderlich ist. Die Vorlage widerspricht aber nicht dem Vorbringen, das ja lediglich eingesteht, dass die Unterlagen „teilweise“ vernichtet seien. Das Vorbringen kann auch dahingehend ausgelegt werden, dass die Vorlage der vollständigen Ordner nicht mehr möglich ist.

Der Feststellung, dass die Verträge zwischen Beschwerdeführerin und Subunternehmen an die Verträge zwischen Beschwerdeführerin und Generalunternehmen angelehnt bzw weitgehend gleichlautend sind, ist auch die belangte Behörde nicht entgegengetreten bzw wurde von dieser indirekt bestätigt (*Vorlagebericht Seite 5: „Die Tatsache, dass sämtliche Verträge zwischen dem Generalunternehmer und der ... (Beschwerdeführerin) angelehnt sind ...*). Dass die Verträge nicht vorgelegt wurden, wie von der belangten Behörde im Vorlagebericht auch behauptet, entspricht nicht den Tatsachen, bzw verwundert, da dem Bundesfinanzgericht von der belangten Behörde selbst mit der Vorlage der Beschwerde auch einige der Verträge (*Auftragsschreiben*) vorgelegt wurden (*vergleiche die elektronische Vorlage: „Sonstiges - 6. Aufträge, Rechnungen und Verträge“*). Verträge sind auch im elektronisch archivierten Arbeitsbogen der Betriebsprüfung zu finden.

Für die Durchsetzung von Gewährleistungsansprüchen ist eine eindeutige Abgrenzung und damit Verantwortlichkeit unerlässlich. Dass Arbeitspartien unterschiedlicher Unternehmen

nicht vermischt werden, liegt derart auch auf der Hand. Beides spricht für eigenständige Leistungsverpflichtungen und Verträge.

Vertragsbestandteil waren darüber hinausgemäß Punkt „12. Gewährleistung“ der Auftragsschreiben auch die „Allgemeinen Bedingungen für Professionistenleistungen der VIBÖ samt Baustellenordnung“. Diese regeln zusammengefasst ua, dass die Subunternehmen Gewähr dafür leisten, dass die Leistungen die im Vertrag (Auftragsschreiben) bedungenen und gewöhnlich vorausgesetzten Eigenschaften haben, dass sie seiner Beschreibung, einer Probe oder einem Muster entsprechen und sie der Natur des Geschäftes oder der getroffenen Verabredung gemäß verwendet werden können und den anerkannten Regeln der Technik entsprechen. Fristen sind darin ebenso enthalten, wie ein Deckungs- und ein Haftrücklass. Die Vereinbarung eines Deckungs- und Haftrücklasses ist auch Punkt „11. Deckungs- und Haftrücklaß“ zu entnehmen. Vereinbart ist ein Deckungsrücklass von 10 % von allen Abschlagsrechnungen, sowie ein Haftungsrücklass von 5 % der anerkannten Schlussrechnungssumme, was sich aus den AGB der VIBÖ ergibt, auf die in Punkt 11. ausdrücklich Bezug genommen wird.

Die belangte Behörde bringt vor, dass die Gewährleistung nicht schlagend werden könne, weil keine konkretisierten Leistungen vereinbart worden seien, sodass nicht feststellbar wäre, wofür überhaupt Gewähr geleistet werde. Dem ist die Feststellung betreffend die vereinbarten, in Leistungsverzeichnissen individualisiert und konkretisiert festgehaltenen Leistungen entgegenzuhalten.

Aus der vertraglichen Vereinbarung einer Gewährleistungsverpflichtung, wie auch eines Deckungs- und Haftrücklasses ergibt sich die Tragung des wirtschaftlichen Risikos durch die ausländischen Subunternehmen.

Die belangte Behörde argumentiert damit, dass gerade im Bauwesen vieles von Fristen abhängt. *„Freiwillig Abstand von Pönalen zu nehmen kann in diesem Sinne als durchaus fremdunüblich angesehen werden“*. Es wurde aber gerade nicht von diesen Abstand genommen, vielmehr waren diese über die VIBÖ und ÖNORMEN vertraglich vereinbart.

Dass die Subunternehmen zwar eigenes Werkzeug benutzt haben, das Material und Großgeräte aber beigestellt wurde, spricht nur auf den ersten Blick eher für eine Überlassung von Arbeitskräften. Material und Großgeräte wurden von den jeweiligen Generalunternehmen beigestellt, dh auch der Beschwerdeführerin wurden diese Geräte von den Generalunternehmen beigestellt. Es wäre völlig unlogisch, wenn die Beschwerdeführerin ihren Subunternehmen die Beistellung von Großgeräten auferlegt hätte, die auf den Baustellen dann gar nicht benötigt würden.

Die belangte Behörde führt dazu in der Niederschrift über die Schlussbesprechung, sowie im Vorlagebericht aus: *„In den erwähnten Verträgen mit den Subfirmen ist regelmäßig vereinbart,*

dass Herr U***V*** (der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin) selbst die Bauaufsicht über die Arbeiter der Subfirmen hat (siehe Punkt. 6 Bauleitung, der Verträge) ausübt. Dabei gibt Herr U***V*** in der o.a. Niederschrift an, dass er verantwortlich ist, wenn etwas nicht in Ordnung ist. Er ist stets die Ansprechperson für die Bauleiter der Auftraggeber. Dieser Passus lässt mitunter auch darauf schließen, dass der Polier des Auftraggebers bzw. auch Herr U***V*** die Arbeiter des Auftragnehmers jeden Morgen zu den Tätigkeiten der Baustelle (ggf. nach Bedarf) einteilt.“ Diese Feststellung beruht nach den Ausführungen der belangten Behörde auf Punkt 3. der Beschwerde. Darin heißt es: „Die Aussage, dass die gesamten Arbeiten vom Vorarbeiter des Generalunternehmens in fachlicher Hinsicht überwacht werden und diesem gegenüber Herr U***V*** auch für die Subfirmen verantwortlich ist, sagt nichts über die Arbeitseinteilung aus. Ebenso wie der Vorarbeiter, die von R Bau GmbH*** (und damit auch die von den Subunternehmen erledigten) Arbeiten überwacht, muss Herr U***V*** natürlich als Auftraggeber an die Subunternehmer deren Arbeiten fachlich kontrollieren, da er dafür dem Generalunternehmer verantwortlich ist. Die personelle Überwachung, Auswahl und Einteilung der einzelnen Arbeiter wird stets von deren Dienstgeber durchgeführt. Das bedeutet, dass Arbeiter der Subunternehmen von deren verantwortlichen Polieren, Geschäftsführern etc. überwacht und eingeteilt werden. Nichts anderes ist aus der Niederschrift vom 06.11.2018 herauszulesen.“. Diese Schlussfolgerung der belangten Behörde wird nicht geteilt. Weder ist der Niederschrift vom 6.11.2018 noch der Beschwerdeschrift entnehmbar, dass die personelle Überwachung und Arbeitseinteilung der Arbeiter der Subunternehmen durch den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin erfolgte, vielmehr ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, dass lediglich von einer fachlichen Kontrolle und Überwachung der Arbeiten die Rede ist. Die Beschwerdeführerin trifft den Generalunternehmer gegenüber Gewährleistungs- und Schadenersatzpflichten und ist demnach für die vertraglich vereinbarte (Gesamt)leistung verantwortlich. Es ist daher eine Überwachung und Kontrolle der Arbeiten von Subunternehmen auf der Hand liegend. Es trifft zwar zu, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin in den Auftragsschreiben idR (auch) als Bauleiter der Subunternehmen aufscheint, was für die Ansicht der belangten Behörde spricht. Die Verantwortung der Beschwerdeführerin, dass die Auftragsschreiben nicht sorgfältig ausgefüllt wurden, bzw bei Auftragsvergabe der Bauleiter der Subunternehmen noch nicht feststand, ist in einer Gesamtbetrachtung nachvollziehbar. Bei den Auftragsschreiben handelt es sich um Muster, die für jedes einzelne Projekt und Subauftrag ausgefüllt und unterschrieben wurden. Die wesentlichen Inhalte sind aber den Ausschreibungen, Angeboten und Leistungsverzeichnissen entnehmbar, die als Beilagen Bestandteil des jeweiligen Auftrages sind. Die Auftragsschreiben mussten daher insgesamt auch nicht sorgfältig ausgefüllt werden, da es sich dann nur um Wiederholungen der ohnehin vereinbarten Vertragsbestandteile gehandelt hätte. Ein Baustellenverantwortlicher für die gesamte Baustelle und alle Gewerke, der die Arbeiten auch koordiniert und die Bauleistungen und Rechnungen kontrolliert, ist für die Abwicklung von Bauvorhaben üblich, bzw geradezu erforderlich. Eine Weisungsbefugnis gegenüber allen Arbeitern einer (Groß)baustelle ist daraus allein nicht ableitbar. Dementsprechend haben sich

auch Aufzeichnungen darüber erübrigt, dass die personelle Überwachung, Einteilung und Auswahl der einzelnen Arbeiter stets durch die Dienstgeber der Subunternehmen erfolgte, wie von der belangten Behörde moniert.

Die Feststellungen und Schlussfolgerungen der belangten Behörde sind, wie dargestellt vielfach widersprüchlich oder aktenwidrig, besonders hinsichtlich des Inhalts der Auftragsschreiben, also der zentralen Verträge mit den Subunternehmen. Das wird darauf zurückgeführt, dass der Fokus der Prüfung, die ja eine GPLA-Prüfung war, sich auf die sonstigen Lohnabgaben konzentriert hat.

Im Übrigen ist der Sachverhalt unstrittig – insbesondere auch hinsichtlich der Feststellung, dass die ausländischen Subunternehmen weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland – hatten.

Rechtlich folgt daraus:

Die gegenständlichen ausländischen Subunternehmen gelten gemäß § 1 Abs 3 Z 1 KStG als Körperschaften, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind.

Mangels Geschäftsleitung oder Sitz (§ 27 BAO) im Inland unterliegen sie nur der beschränkten österreichischen Steuerpflicht mit den Einkünften im Sinne des § 21 Abs 1 KStG. Nach § 21 Abs 1 Z 1 KStG erstreckt sich die Steuerpflicht nur auf Einkünfte iSd § 98 EStG.

Gemäß § 98 Abs 1 Z 3 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb grundsätzlich dann von der beschränkten Steuerpflicht erfasst, wenn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird, ein ständiger Vertreter bestellt ist oder unbewegliches Vermögen vorliegt - was nach den Feststellungen unstrittig gegenständlich nicht der Fall war. Nach § 98 Abs 1 Z 3 KStG sind jedoch Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung auch dann von der beschränkten Steuerpflicht erfasst, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten bzw kein ständiger Vertreter bestellt ist.

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

Nach § 100 Abs 1 EStG iVm § 99 Abs 2 Z 1 EStG beträgt die Abzugsteuer grundsätzlich 20% vom vollen Betrag der Betriebseinnahmen. Der Schuldner der Einkünfte haftet nach Abs 2 leg cit für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge.

Im Ertragsteuerrecht findet sich keine Definition der Gestellung von Arbeitskräften normiert. Nach allgemeinem Verständnis liegt eine solche dann 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.

Entscheidungswesentlich ist somit, ob die gegenständlichen ausländischen Subunternehmer an die Beschwerdeführerin Bauleistungen im Sinne von Werkverträgen erbrachten, oder tatsächlich (bloß) Arbeitskräfte gestellt wurden, wobei die Beschwerdeführerin (nur) im zweiten Fall für die Haftung der Abzugsteuer herangezogen werden kann.

Einleitend ist dabei zu unterstreichen, dass steuerlich nicht die äußere Form des Sachverhaltes ausschlaggebend ist, sondern iSd § 21 BAO der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vertragsbeziehung zwischen den beteiligten Unternehmen zu erforschen ist.

Der bloße Umstand, dass schriftliche Werkverträge (Auftragsschreiben) vorlagen erweist sich nicht als ausreichend. Vielmehr kommt es auf das verwirklichte Gesamtbild der Tätigkeiten an. Maßgebend sind dabei alle Umstände, die die Vertragsbeziehung zwischen den beteiligten Unternehmen charakterisieren. Nicht ausreichend ist, wenn zwar einzelne Sachverhaltselemente vorliegen, sich aber aus den Gesamtumständen Gegenteiliges ergibt (VwGH 29.1.2009, 2007/09/0341).

Derart liegt grundsätzlich dann ein Werkvertrag vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt besteht, wobei es sich um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung (in der Regel bis zu einem bestimmten Termin) zu erbringen. Das Interesse des Bestellers bzw die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers ist auf das Endprodukt als solches gerichtet. Essenziell für einen Werkvertrag ist ein „gewährleistungstauglicher“ Erfolg der Tätigkeit, nach welchem die für den Werkvertrag typischen Gewährleistungsansprüche bei Nichtherstellung oder mangelhafter Herstellung des Werkes beurteilt werden können. Mit der Erbringung der Leistung endet das Werkvertragsverhältnis.

Gegen das Vorliegen eines Werkvertrags spräche insbesondere eine zwar leistungsbezogene, nicht aber erfolgsbezogene Entlohnung so wie auch der Fall, dass ein dauerndes Bemühen geschuldet wird, das bei Erreichen eines angestrebten Ziels auch kein Ende findet (vgl VwGH 3.10.2013, 2013/09/0042; 23.5.2007, 2005/08/0003).

Nach den Feststellungen wurde die Beschwerdeführerin von diversen Generalunternehmern mit der Errichtung individualisierter Gewerke beauftragt. Ihrerseits gab die Beschwerdeführerin zur Ausführung der angenommenen Aufträge die Errichtung individualisierter Gewerke bzw generell genau umrissene, konkretisierte Leistungen an ausländische Subunternehmer weiter. Geschuldet war jeweils die Herstellung eines Werkes und nicht bloß ein dauerndes Bemühen.

Sowohl die Beschwerdeführerin als auch die ausländischen Subunternehmen waren dem Geschäftsgegenstand nach Bauunternehmen, nicht hingegen Arbeitskräftegesteller. Zwischen den einzelnen Unternehmen lagen jeweils schriftliche Verträge (Auftragsschreiben) mit genauer Leistungsbeschreibung vor. Es war somit ein Werk (vereinbarte Leistung laut Ausschreibung/Angebot/Leistungsverzeichnis) geschuldet. Die Arbeitnehmer der jeweiligen Unternehmen erbrachten ihre Arbeitsleistungen stets in separaten Teams, Vermischungen der Arbeitnehmer lagen nicht vor, sie wurden jeweils von einem eigenen Vorarbeiter oder Polier geleitet. Organisatorische Eingliederungen in den Betrieb des Generalunternehmens oder in den Betrieb der Beschwerdeführerin lagen nicht vor. Für das jeweils erbrachte Werk traf den jeweiligen Leistungserbringer eine Gewährleistungspflicht. Es lag somit ein gewährleistungstauglicher Erfolg vor.

Die vorstehend angeführten Umstände führen in der gebotenen Gesamtbetrachtung jedoch dazu, die beschwerdegegenständlich von den ausländischen Subunternehmen an die Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen als im Rahmen von Werkverträgen erbrachte Bauleistungen zu qualifizieren.

Zur Unzulässigkeit der 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.

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Beilage: Übertragung Tonbandprotokoll vom 9.10.2025

Wien, am 31. Oktober 2025