

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Keki & Kastner Steuerberatungs KG, Garnisongasse 1 Tür 17, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 6. November 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 30. August 2019 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid 2015 sowie Haftungs- und Abgabenbescheid 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin betreibt in ***11*** einen Betrieb im Bereich des Handels mit Betonstahl, einen Biegebetrieb sowie die Verlegung von Bewehrungsstahl. Zur Sicherstellung einer kontinuierlichen Auslastung ihrer Mitarbeiter beauftragte sie regelmäßig in- und ausländische Subunternehmer. Unter anderem wurde die slowakische ***2*** mit der Durchführung von Bewehrungsarbeiten auf mehreren Baustellen in Österreich betraut. Zwischen den Parteien wurden in den Jahren 2014 bis 2016 mehrere schriftliche Verträge über die Verlegung von Bewehrungsstahl abgeschlossen.

Mit Prüfauftrag vom 15.12.2017 wurde bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO für die Jahre 2013 bis 2016 eingeleitet, welche unter anderem die Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Abzugsteuer gemäß § 99 EStG umfasste. Bereits im Jahr 2015 hatte die Finanzpolizei Baustellenkontrollen auf den Baustellen in Wien durchgeführt. Dabei wurden Arbeitnehmer der ***2*** als Subunternehmer der Beschwerdeführerin angetroffen. Aus den

im Zuge dieser Kontrollen aufgenommenen Aussagen leitete die Behörde insbesondere ab, dass die Arbeiten teilweise in gemischten Teams erfolgt seien, eine eindeutige Abgrenzung der einzelnen Leistungen nicht möglich gewesen sei und Arbeitsanweisungen sowie Qualitätskontrollen durch Vorarbeiter der Beschwerdeführerin vorgenommen worden seien. In nachfolgenden Verwaltungsverfahren vor dem Magistrat der Stadt Wien sowie dem Landesverwaltungsgericht Wien wurden zudem Übertretungen arbeitsrechtlicher Bestimmungen im Zusammenhang mit Arbeitskräfteüberlassung festgestellt.

Die Außenprüfung gelangte laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22.05.2019 sowie laut Prüfungsbericht vom 29.05.2019 zum Ergebnis, dass die von der ***2*** erbrachten Leistungen nicht als Werkleistungen, sondern als Gestellung bzw. Überlassung von Arbeitskräften zu qualifizieren seien. Da die Beschwerdeführerin hierfür keine Abzugsteuer einbehalten und abgeführt habe, setzte die Behörde für das Jahr 2015 Abzugsteuern in Höhe von € 137.555,62 und für das Jahr 2016 in Höhe von € 44.461,74 fest und nahm die Beschwerdeführerin mit Haftungsbescheiden vom 30.08.2019 gemäß § 100 Abs. 2 EStG iVm § 202 BAO in Anspruch.

Gegen diese Bescheide erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht Beschwerde und brachte vor, zwischen ihr und der ***2*** hätten echte Werkverträge und keine Arbeitskräftegestellung vorgelegen. Die Leistungen seien auf Grundlage von Leistungsverzeichnissen zu Fixpreisen pro Tonne erbracht und ausschließlich nach tatsächlich verlegter Stahlmenge abgerechnet worden. Das wirtschaftliche Risiko, die Haftung sowie Gewährleistungsverpflichtungen hätten beim Subunternehmer gelegen. Die Arbeiten seien organisatorisch getrennt in eigenen Teams bzw. Bauabschnitten durchgeführt worden und Weisungen an die Arbeitnehmer der ***2*** seien ausschließlich durch deren eigene Vorarbeiter erfolgt. Die Voraussetzungen einer steuerlichen Arbeitskräftegestellung im Sinne des § 99 EStG seien daher nicht erfüllt. Darüber hinaus machte die Beschwerdeführerin geltend, die Vorschreibung der Abzugsteuer verstoße gegen unionsrechtliche Diskriminierungsverbote und die Dienstleistungsfreiheit, da der Subunternehmer in den Streitjahren dauerhaft im Inland tätig und für die Finanzverwaltung greifbar gewesen sei, weshalb eine unmittelbare Steuererhebung bei diesem möglich gewesen wäre. Maßgeblich seien die tatsächlichen Verhältnisse in den Jahren 2015 und 2016 und nicht eine von der Behörde herangezogene fehlende Präsenz im Jahr 2019.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 04.02.2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Sie vertrat die Auffassung, dass die vertraglichen Vereinbarungen kein ausreichend abgrenzbares Werk erkennen ließen und nach dem wirtschaftlichen Gehalt von einer organisatorischen Eingliederung der Arbeitskräfte in den Betrieb der Beschwerdeführerin auszugehen sei. Aufgrund der gemischten Teams, der fehlenden Leistungsabgrenzung sowie der Aufsicht und Disposition durch Vorarbeiter der Beschwerdeführerin liege eine Arbeitskräfteüberlassung bzw. Gestellung von Arbeitskräften vor. Eine unionsrechtliche

Diskriminierung wurde verneint, da eine effektive Einhebung der Steuer beim ausländischen Unternehmen nicht einfacher möglich gewesen sei.

Mit Schreiben vom 02.03.2020 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte deren Abweisung.

Die mündliche Verhandlung wurde vom Bundesfinanzgericht am 04.03.2026 durchgeführt. Laut Niederschrift gab der Vertreter der Beschwerdeführerin zu Protokoll, dass ersucht werde binnen 3 Wochen noch Baubeschreibungen (ZB Bewehrungspläne) und Lieferscheine vorzulegen, aus denen sich dann entnehmen lassen würden welche Gewerke von der ***2*** durchgeführt worden seien und wie diese abzugrenzen seien.

Die Beschwerdeführerin hat daraufhin mit Eingabe vom 26.03.2026 ergänzendes Vorbringen erstattet sowie weitere Unterlagen vorgelegt.

Zur Untermauerung ihres Beschwerdevorbringens hat die Beschwerdeführerin eine ausführliche Sachverhaltsdarstellung vorgelegt, aus der hervorgehe, dass die zwischen ihr und der ***2*** abgeschlossenen Verträge sowohl nach ihrem Inhalt als auch nach ihrer tatsächlichen Durchführung als Werkverträge zu qualifizieren seien. Gegenstand der Verträge sei jeweils die Erbringung eines konkret bestimmbareren Werkerfolges in Form der fach- und plangerechten Verlegung von Bewehrungsstahl. Die Leistungen seien nach ihrer Fertigstellung überprüft und abgenommen worden; der Werkunternehmer hafte für die ordnungsgemäße Ausführung, für Mängel sowie für allfällige Schäden und trüge das volle Unternehmerrisiko. Die Vergütung sei ausschließlich erfolgsbezogen nach der tatsächlich verlegten Stahltonnage und nicht nach Arbeitsstunden oder der Anzahl der eingesetzten Arbeitskräfte erfolgt. Auch die vertraglich vereinbarten Gewährleistungs-, Haftungs- und Pönaleregeln sowie die nachvollziehbare Leistungsabrechnung anhand von Bewehrungsplänen und Lieferscheinen würden eindeutig gegen eine Arbeitskräftegestellung sprechen. Darüber hinaus verweise die Beschwerdeführerin auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach weder die Materialbeistellung noch die baustellenübliche Koordination und Qualitätskontrolle den Werkvertragscharakter ausschließen würden.

Zum Nachweis dieses Vorbringens wurden insbesondere Projektbeschreibungen, Angebote, Werkverträge einschließlich Allgemeiner Geschäftsbedingungen, Auftragsschreiben, Auftragsbestätigungen, exemplarische Bewehrungspläne, Lieferscheinprotokolle, Rechnungen der ***2*** samt zugehörigen Lieferscheinen sowie Unterlagen betreffend das Bauvorhaben ***3*** (E-Mail zur Einleitung der Ersatzmaßnahme und Kündigungsschreiben) vorgelegt. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin würden diese Unterlagen sowohl die werkvertragliche Ausgestaltung als auch deren tatsächliche Umsetzung belegen. Sowie die

eigenverantwortliche Leistungserbringung und die erfolgsbezogene Abrechnung der Werkleistungen dokumentieren.

Der belangten Behörde wurde Gelegenheit gegeben, binnen sechs Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses zum Vorbringen sowie zu den vorgelegten Unterlagen der Beschwerdeführerin vom 26.03.2026 Stellung zu nehmen.

Die belangte Behörde vertritt in ihrer Stellungnahme weiterhin die Auffassung, dass die zwischen der Beschwerdeführerin und der slowakischen ***2*** abgeschlossenen Verträge zwar als Werkverträge bezeichnet wurden, die tatsächlichen Verhältnisse jedoch eindeutig für eine Arbeitskräfteüberlassung sprechen würden. Nach Ansicht der Behörde seien die vereinbarten Leistungen nicht ausreichend konkretisiert gewesen, da sich Umfang und Inhalt der Arbeiten erst im Zuge des Baufortschritts ergeben hätten. Ein klar abgrenzbares Werk sei daher nicht erkennbar.

Als wesentliches Beweismittel führt die Behörde die Feststellungen der Finanzpolizei bei den Baustellenkontrollen am ***9*** und beim ***10*** an. Dabei habe sich gezeigt, dass Arbeiter der Beschwerdeführerin und der ***2*** in gemischten Teams arbeiteten. Ihre Tätigkeiten könnten nicht voneinander abgegrenzt werden und die Arbeitsanweisungen sowie die Qualitätskontrolle seien durch Vorarbeiter der Beschwerdeführerin erfolgt. Auch die erbrachten Leistungen seien im Nachhinein nicht einzelnen Arbeitern oder Unternehmen zuordenbar gewesen.

Die belangte Behörde verweist zudem auf Entscheidungen des Magistrats der Stadt Wien und des Verwaltungsgerichts Wien, die ebenfalls das Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung festgestellt und entsprechende Verstöße gegen das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz bejaht haben. Unter Hinweis auf den Grundsatz des wahren wirtschaftlichen Gehalts (§ 21 BAO) gelangt die belangte Behörde daher zum Ergebnis, dass die tatsächlichen Verhältnisse als gegeben anzusehen seien und nicht die vorgelegten Werkverträge. Es werde daher weiterhin die vollständige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Die Stellungnahme der belangten Behörde wurde der Beschwerdeführerin mit Beschluss vom 22.04.2026 zur Kenntnis gebracht. Die Beschwerdeführerin erbat sich eine Frist bis 01.06.2026 um gegen diese Stellungnahme replizieren zu können.

In ihrer Äußerung vom 29.05.2026 bringt die Beschwerdeführerin ergänzend vor: Die Werkleistung sei von Beginn an bestimmt gewesen und lediglich aufgrund des Baufortschritts konkretisiert worden. Die Abrechnung sei ausschließlich nach der tatsächlich erbrachten Werkleistung und nicht nach Arbeitsstunden erfolgt.

Den von der belangten Behörde angeführten Verwaltungsstrafverfahren komme für das gegenständliche Steuerverfahren keine Bindungswirkung zu, da diese nicht die steuerrechtliche Qualifikation nach § 99 EStG zum Gegenstand gehabt hätten. Zudem sei das Finanzstrafverfahren vor dem Landesgericht Korneuburg mit einem Freispruch des Geschäftsführers und der Abweisung des Verbandsverantwortlichkeitsverfahrens geendet.

Das von der belangten Behörde zitierte Verhandlungsprotokoll vom 11. September 2017 sei nicht verwertbar, weil die Verhandlung ohne ordnungsgemäße Ladung des Beschuldigten und seines Verteidigers stattgefunden habe. Die darauf beruhende Entscheidung sei vom Verwaltungsgerichtshof aufgehoben worden, der sowohl Verfahrensmängel als auch die rechtliche Beurteilung als Arbeitskräfteüberlassung beanstandet habe.

Die Aussagen der Zeugen ***4*** und ***5*** seien nicht geeignet, die Auffassung der belangten Behörde zu stützen. ***4*** habe keine Wahrnehmungen zur gegenständlichen Baustelle gehabt, während ***5*** seine früheren Angaben vor dem Landesgericht Korneuburg nicht bestätigt habe. Demgegenüber belegten die Aussagen des Verlegeleiters ***6*** und die Tagesberichte, dass die erbrachten Leistungen den jeweiligen Arbeitnehmern eindeutig zugeordnet werden konnten.

Soweit in anderen Verfahren Beschwerden auf die Strafhöhe eingeschränkt worden seien, sei dies ausschließlich aus prozessökonomischen Gründen erfolgt. Eine inhaltliche Klärung der Frage, ob Werkverträge oder Arbeitskräfteüberlassungen vorlagen, sei dort nicht erfolgt.

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist nun die Frage, ob die Leistungen der Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die Frage, ob die Leistungen der ***2*** in den Jahren 2015 und 2016 als Werkleistungen oder als Gestellung von Arbeitskräften im Sinne des § 99 EStG zu qualifizieren sind und ob die Vorschreibung der Abzugsteuer gegenüber der Beschwerdeführerin zulässig ist.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin betreibt in ***11*** einen Gewerbebetrieb im Bereich des Handels mit Betonstahl, einen Biegebetrieb sowie die Verlegung von Bewehrungsstahl auf Baustellen. Zur Bewältigung von Auftragsspitzen und zur Sicherstellung einer ausreichenden Personalverfügbarkeit setzt sie neben eigenen Arbeitnehmern regelmäßig auch von Dritten zur Verfügung gestellte Arbeitskräfte ein.

In den Beschwerde Jahren 2015 und 2016 stellte die slowakische ***2***, eine nach slowakischem Recht gegründete Gesellschaft mit Sitz in der Slowakei, der Beschwerdeführerin Arbeitnehmer für den Einsatz auf mehreren Baustellen in Österreich zur Verfügung.

Zwischen der Beschwerdeführerin und der ***2*** bestanden Vereinbarungen, wonach die ***2*** der Beschwerdeführerin entsprechend deren jeweiligem Personalbedarf Arbeitnehmer für Bewehrungsarbeiten zur Verfügung stellte. Der Umfang des Personaleinsatzes wurde von der Beschwerdeführerin laufend entsprechend dem Baufortschritt festgelegt. Sie bestimmte, wie viele Arbeitnehmer an welchem Tag auf welcher Baustelle eingesetzt wurden und konnte den Personalbedarf kurzfristig erhöhen oder reduzieren.

Die von der ***2*** entsandten Arbeitnehmer wurden gemeinsam mit den Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin in denselben Arbeitskolonnen eingesetzt und verrichteten dieselben Tätigkeiten der Bewehrungsverlegung. Eine organisatorische Trennung zwischen den Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin und jenen der ***2*** bestand auf den Baustellen nicht. Die einzelnen Arbeitsleistungen waren nach Abschluss der Arbeiten nicht mehr bestimmten Arbeitnehmern oder einem bestimmten Unternehmen zuordenbar.

Die Arbeitsanweisungen hinsichtlich Ort, Zeitpunkt, Reihenfolge und Art der auszuführenden Arbeiten wurden ausschließlich von den Polieren und Bauleitern der Beschwerdeführerin erteilt. Diese überwachten laufend die Ausführung der Arbeiten, teilten die Arbeitnehmer auf die jeweiligen Arbeitsbereiche ein, kontrollierten deren Anwesenheit sowie Arbeitsfortschritt und entschieden über notwendige Änderungen der Arbeitsabläufe. Die von der ***2*** benannten Vorarbeiter beschränkten sich im Wesentlichen auf organisatorische Angelegenheiten gegenüber ihren Arbeitnehmern und verfügten auf den Baustellen über keine eigenständige Entscheidungsbefugnis hinsichtlich der Durchführung der Arbeiten.

Sämtliche Arbeiten erfolgten ausschließlich nach den technischen Vorgaben, Bauplänen und Weisungen der Beschwerdeführerin. Diese koordinierte die Arbeiten mit dem Generalunternehmer, legte die Arbeitsabläufe fest und entschied über Prioritäten sowie den konkreten Einsatz der einzelnen Arbeitskräfte.

Der für die Bewehrungsarbeiten erforderliche Bewehrungsstahl, sämtliche sonstigen Baumaterialien sowie die wesentlichen Arbeitsmittel und Einrichtungen auf der Baustelle wurden von der Beschwerdeführerin bereitgestellt. Die Arbeitnehmer der ***2*** verwendeten lediglich übliche persönliche Handwerkzeuge und ihre persönliche Schutzausrüstung.

Ein abgrenzbares Werk, dessen Herstellung der ***2*** eigenverantwortlich übertragen worden wäre, wurde nicht vereinbart. Die ***2*** schuldete insbesondere keinen bestimmten Arbeitserfolg, sondern stellte der Beschwerdeführerin Arbeitnehmer zur Verfügung, die entsprechend deren Weisungen tätig wurden. Die Verantwortung gegenüber dem Generalunternehmer für die ordnungsgemäße und termingerechte Ausführung sämtlicher Bewehrungsarbeiten lag ausschließlich bei der Beschwerdeführerin.

Die ***2*** traf kein eigenes unternehmerisches Risiko hinsichtlich der Ausführung eines Werkes. Sie haftete nicht für einen eigenständigen Werkerfolg und war insbesondere nicht verpflichtet, einen bestimmten Bauabschnitt selbständig und eigenverantwortlich fertigzustellen. Mängel wurden von der Beschwerdeführerin unmittelbar gegenüber den eingesetzten Arbeitnehmern oder durch deren neuerlichen Einsatz behoben.

Die Vergütung erfolgte entsprechend dem Umfang der von den überlassenen Arbeitnehmern erbrachten Arbeitsleistungen. Die Beschwerdeführerin konnte den Umfang des Personaleinsatzes laufend an den tatsächlichen Bedarf anpassen und die Anzahl der eingesetzten Arbeitnehmer jederzeit verändern.

Die ***2*** war in den Jahren 2015 und 2016 über einen längeren Zeitraum auf zahlreichen Baustellen der Beschwerdeführerin im Bundesgebiet tätig und stellte dieser fortlaufend Arbeitnehmer zur Verfügung.

Zwischen der Beschwerdeführerin und der slowakischen ***2*** bestanden schriftliche Vereinbarungen, die als Werkverträge bezeichnet waren und die Durchführung von Bewehrungsarbeiten auf mehreren Bauvorhaben zum Gegenstand hatten. Nach dem Inhalt der Verträge war die Verlegung von Bewehrungsstahl auf Grundlage der jeweiligen Leistungsverzeichnisse vorgesehen. Die tatsächliche Durchführung der Vertragsverhältnisse entsprach jedoch nicht in allen Punkten der vertraglichen Ausgestaltung. Insbesondere erfolgte der Einsatz der Arbeitnehmer der ***2*** entsprechend dem jeweiligen Personalbedarf der Beschwerdeführerin auf den Baustellen.

Die von der ***2*** gelegten Rechnungen enthielten als Leistungsbeschreibung lediglich die Angabe der insgesamt verlegten Mengen an Bewehrungsstahl in Kilogramm bzw. Tonnen sowie den jeweils vereinbarten Einheitspreis pro Tonne. Eine Zuordnung der verrechneten Leistungen zu bestimmten Bauteilen, Bauabschnitten, Bewehrungsplänen oder sonstigen abgrenzbaren Teilleistungen erfolgte in den Rechnungen nicht.

Im Jahr 2015 führten Organe der Finanzpolizei Baustellenkontrollen auf zwei Baustellen durch, bei denen Arbeitnehmer der ***2*** gemeinsam mit Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin bei der Ausführung von Bewehrungsarbeiten angetroffen wurden. Die dabei erhobenen Sachverhaltselemente sowie weitere Erhebungen bildeten die Grundlage einer Außenprüfung gemäß § 147 BAO für die Jahre 2013 bis 2016.

Im Zuge dieser Außenprüfung stellte die Abgabenbehörde fest, dass die zwischen der Beschwerdeführerin und der ***2*** bestehenden Vertragsbeziehungen ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach die Überlassung von Arbeitskräften zum Gegenstand hatten. Die von der ***2*** entsandten Arbeitnehmer seien organisatorisch in den Betrieb der Beschwerdeführerin eingegliedert gewesen, hätten ihre Arbeitsleistungen nach deren Weisungen erbracht und keinen abgrenzbaren Werkerfolg geschuldet. Die Abgabenbehörde qualifizierte die Zahlungen daher als Vergütungen für eine Arbeitskräftegestellung gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG und setzte für die an die ***2*** geleisteten Entgelte Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG fest.

Für das Jahr 2015 wurde eine Abzugsteuer in Höhe von € 137.555,62 und für das Jahr 2016 in Höhe von € 44.461,74 ermittelt. Mit Haftungsbescheiden vom 30.08.2019 wurde die Beschwerdeführerin für diese Beträge in Anspruch genommen.

Beweiswürdigung

Im gegenständlichen Verfahren war zu beurteilen, ob die zwischen der Beschwerdeführerin und der slowakischen ***2*** abgeschlossenen Vereinbarungen ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach Werkverträge oder Verträge über die Gestellung von Arbeitskräften darstellten. Maßgeblich ist dabei nicht die vertragliche Bezeichnung, sondern die tatsächliche Durchführung des Vertragsverhältnisses und das Gesamtbild der objektiv feststellbaren Umstände.

Ein Werkvertrag setzt voraus, dass der Auftragnehmer einen konkret bestimmbar und objektiv überprüfbar Erfolg schuldet. Das geschuldete Werk muss von den Leistungen anderer Unternehmer eindeutig abgrenzbar sowie einer selbständigen Abnahme zugänglich sein. Demgegenüber ist eine Arbeitskräftegestellung dadurch gekennzeichnet, dass lediglich Arbeitskräfte zur Verfügung gestellt werden, die in den Betriebsablauf des Auftraggebers eingegliedert sind und ihre Tätigkeit nach dessen organisatorischen Vorgaben verrichten.

Gerade im Bereich der Bewehrungsarbeiten ist eine eindeutige Abgrenzung einer Werkleistung grundsätzlich ohne Weiteres möglich. Die Ausführung erfolgt auf Grundlage statischer Berechnungen sowie detaillierter Bewehrungspläne. Für jedes einzelne Bauteil werden Art, Lage und Menge der einzubauenden Bewehrung durch Positionsnummern, Biegelisten und Stahlauszüge festgelegt. Daraus lässt sich regelmäßig nachvollziehen, welche Stahlmengen in welchem Bauteil verarbeitet wurden und welcher Unternehmer diese Leistungen erbracht hat. Diese Unterlagen bilden üblicherweise zugleich die Grundlage für Aufmaß, Abrechnung, Abnahme und Gewährleistung.

Eine derartige Zuordnung konnte im gegenständlichen Verfahren jedoch nicht festgestellt werden.

Weder aus den Verträgen noch aus den Rechnungen oder den nachgereichten Unterlagen ergibt sich, welche konkreten Bauteile oder Bauabschnitte von der ***2*** eigenverantwortlich hergestellt worden sein sollen. Ebenso wenig wurden bestimmte Bewehrungspläne, Planpositionen, Biegelisten oder sonstige technische Unterlagen vorgelegt, aus denen sich die behaupteten Werkleistungen ableiten ließen. Die vorgelegten Rechnungen weisen lediglich Tonnen- bzw. Kilogrammangaben aus. Sie enthalten jedoch keinerlei Hinweise darauf, welchem Bauteil oder welchem Bauabschnitt diese Mengen zuzuordnen wären.

Auch die nach der mündlichen Verhandlung vorgelegten Unterlagen vermochten diese Lücke nicht zu schließen. Weder wurde dadurch nachvollziehbar, welche konkreten Bauteile Gegenstand der einzelnen Aufträge gewesen sein sollen, noch ließ sich eine Verbindung zwischen den verrechneten Mengen und bestimmten Planunterlagen herstellen. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin erschöpfte sich insoweit in der Behauptung, es habe sich um Werkleistungen gehandelt, ohne dass diese Behauptung durch objektive technische Unterlagen nachvollziehbar belegt worden wäre.

Dasselbe gilt für die vorgelegten Lieferscheine. Diese dokumentieren lediglich die Lieferung bzw. Verarbeitung bestimmter Stahlmengen, erlauben jedoch keine Zuordnung der Leistungen zu einem bestimmten Bauteil oder zu einem eigenständigen Gewerk der ***2*** Lieferscheine belegen den Materialfluss, nicht aber die Herstellung eines konkret bestimmbar Werkes.

Ebenso wenig wurden bauteilbezogene Aufmaße, Bautagesberichte, Biegelisten, Stahlauszüge oder sonstige Unterlagen vorgelegt, die eine eigenständige Leistungsorganisation des Subunternehmers erkennen ließen. Gerade bei umfangreichen Stahlbetonbauvorhaben wäre jedoch zu erwarten gewesen, dass ein Unternehmer, der tatsächlich ein abgegrenztes Werk schuldet, jederzeit angeben kann, welche konkreten Bauteile oder Bauabschnitte seinem Leistungsumfang zuzurechnen sind.

Das Fehlen einer derartigen Zuordnung stellt nach Auffassung des Gerichtes keinen bloßen Dokumentationsmangel dar. Vielmehr betrifft es den Kern der behaupteten werkvertraglichen Leistung. Kann weder festgestellt werden, welches konkrete Werk geschuldet war noch worin sich dieses von den Leistungen anderer Unternehmer unterschied, fehlt bereits die Grundlage für die Annahme eines Werkvertrages.

Diese Beurteilung wird auch durch die Aussage des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung bestätigt. Trotz mehrfacher gerichtlicher Nachfrage vermochte dieser nicht darzulegen, worin der konkrete werkvertragliche Erfolg bestanden haben soll. Weder konnte er bestimmte Bauteile oder Bauabschnitte nennen noch erklären, welche Leistung die ***2*** gegenüber den übrigen auf der Baustelle tätigen Unternehmen abgegrenzt erbracht haben soll. Seine Ausführungen blieben allgemein und beschränkten sich im Wesentlichen auf den Hinweis, die Leistungen seien nach verlegten Tonnen Stahl verrechnet worden.

Auch die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Mahn-, Pönal- und Verzugsschreiben vermögen die Annahme eines Werkvertrages nicht zu stützen. Derartige Schriftstücke sind im Bauwesen zwar nicht unüblich, lassen für sich allein jedoch keinen Rückschluss auf das Vorliegen eines konkret bestimmten und abnahmefähigen Werkes zu. Sie ersetzen insbesondere nicht den Nachweis, welcher konkrete werkvertragliche Erfolg geschuldet gewesen sein soll. Hinzu kommt, dass die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Schreiben betreffend das Bauvorhaben ***3*** vom 19.01.2018 und 22.01.2022 nicht die gegenständlichen Bauvorhaben ***7*** bzw. ***8*** betreffen. Mangels sachlichen Zusammenhangs mit den im Beschwerdeverfahren zu beurteilenden Leistungen kommt diesen Unterlagen für die Beweiswürdigung daher keine Aussagekraft zu.

Schließlich konnte auch nicht festgestellt werden, dass die ***2*** für ein konkret bestimmbares Werk eine eigenständige Gewährleistungsverpflichtung übernommen hätte. Die Beschwerdeführerin vermochte trotz ausdrücklicher gerichtlicher Nachfrage kein bestimmtes Bauteil oder keine abnahmefähige Teilleistung zu nennen, für deren mangelfreie Herstellung der Subunternehmer einzustehen gehabt hätte. Gerade eine derartige Zuordnung wäre jedoch Voraussetzung einer werkvertraglichen Gewährleistung.

Bereits diese Umstände sprechen mit erheblichem Gewicht gegen das Vorliegen eines Werkvertrages. Sie zeigen vielmehr, dass sich die behauptete Werkleistung einer objektiven Abgrenzung entzieht und sich aus den vorliegenden Unterlagen kein selbständiger, überprüfbarer Leistungserfolg ableiten lässt.

Die im Verfahren aufgenommenen Aussagen des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin sowie der einvernommenen Auskunftspersonen bestätigen grundsätzlich das bereits aus den Urkunden gewonnene Bild und sprechen insgesamt gegen das Vorliegen eines Werkvertrages.

Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin vermochte in der mündlichen Verhandlung trotz mehrfacher gerichtlicher Nachfrage nicht nachvollziehbar darzulegen, worin der konkrete werkvertragliche Erfolg bestanden haben soll. Seine Ausführungen beschränkten sich im Wesentlichen darauf, dass die Leistungen nach verlegten Tonnen Bewehrungsstahl abgerechnet worden seien und die Subfirma bestimmte Arbeiten übernommen habe. Eine konkrete Zuordnung dieser Leistungen zu einzelnen Bauteilen, Bauabschnitten oder Bewehrungsplänen konnte jedoch auch in der mündlichen Verhandlung nicht vorgenommen werden.

Ebenso wenig vermochte der Geschäftsführer darzulegen, auf welcher Grundlage die abgerechneten Stahlmengen festgestellt wurden. Zwar führte er aus, Grundlage der Abrechnung seien Lieferscheine und Bewehrungspläne gewesen, aus den vorgelegten Unterlagen ergibt sich jedoch keine nachvollziehbare Verbindung zwischen den verrechneten Mengen und konkreten Bauteilen oder Planpositionen. Lieferscheine dokumentieren lediglich die Lieferung von Material, nicht aber dessen tatsächlichen Einbau in ein bestimmtes Bauteil

oder dessen Verarbeitung durch einen bestimmten Unternehmer. Auch die Bewehrungspläne wurden nicht in einer Weise erläutert, die eine Zuordnung der verrechneten Mengen zu den behaupteten Werkleistungen ermöglicht hätte.

Auch die Ausführungen des Geschäftsführers zur Preisgestaltung vermochten das Vorliegen eines Werkvertrages nicht zu stützen. Er erklärte, der vereinbarte Preis pro Tonne stelle einen Durchschnittswert dar, wobei sich unterschiedlich aufwendige Arbeiten gegenseitig ausgleichen würden. Dabei verwies er insbesondere auf unterschiedliche Kiloleistungen pro Arbeitnehmer. Diese Darstellung orientiert sich jedoch nicht an einem bestimmten Werk, sondern an der Produktivität der eingesetzten Arbeitskräfte. Ein Werkunternehmer würde seine Kalkulation regelmäßig an den konkreten technischen Anforderungen des jeweiligen Bauteils ausrichten. Dass der Geschäftsführer seine Erläuterungen ausschließlich anhand der Arbeitsleistung pro Arbeitnehmer erklärte, spricht vielmehr dafür, dass wirtschaftlich die Zurverfügungstellung von Arbeitskraft im Vordergrund stand.

Auch hinsichtlich der behaupteten Abnahme der Leistungen blieben die Angaben unsubstantiiert. Der Geschäftsführer verwies zwar auf einen vom Bauherrn beauftragten Ziviltechniker sowie auf beim Auftraggeber vorhandene Abnahmeunterlagen, konkrete Abnahmeprotokolle oder sonstige Nachweise wurden jedoch trotz gerichtlicher Aufforderung nicht vorgelegt. Ebenso wenig konnten bestimmte Bauabschnitte oder Bauteile genannt werden, hinsichtlich derer eine eigenständige Abnahme der Leistungen der ***2*** erfolgt wäre. Nach der allgemeinen Erfahrung im Bauwesen wäre eine derartige Dokumentation bei einem tatsächlich geschuldeten Werk ohne Weiteres zu erwarten gewesen.

Das Gericht misst darüber hinaus den Aussagen der einvernommenen Auskunftspersonen erhebliches Gewicht bei, da diese die tatsächliche Organisation der Arbeiten auf den Baustellen schilderten.

Der als Vorarbeiter der Beschwerdeführerin einvernommene Zeuge gab an, dass er selbst dem Vorarbeiter der Subfirma jeweils mitteile, wie viele Arbeitnehmer benötigt würden. Die Anzahl der Arbeitskräfte sei vom jeweiligen Baufortschritt abhängig gewesen und habe kurzfristig angepasst werden können. Diese bedarfsgesteuerte Anforderung von Personal entspricht typischerweise einer Arbeitskräftegestellung und nicht der Ausführung eines bereits im Voraus festgelegten Werkes.

Besonders aufschlussreich war seine Aussage, wonach die Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin und jene der Subfirma gemeinsam auf denselben Bauabschnitten tätig gewesen seien und die Arbeitseinteilung für sämtliche Arbeitnehmer durch ihn erfolgt sei. Die Arbeiten wurden somit nicht getrennt nach einzelnen Gewerken oder Bauabschnitten organisiert, sondern in gemischten Arbeitsgruppen durchgeführt. Arbeitsbeginn, Arbeitsende sowie die organisatorischen Vorgaben seien vom Polier vorgegeben worden. Daraus ergibt sich

eine Eingliederung der Arbeitnehmer der Subfirma in die Arbeitsorganisation der Beschwerdeführerin.

Von besonderer Bedeutung ist ferner die Aussage des Vorarbeiters, wonach im Nachhinein nicht mehr nachvollzogen werden könne, welcher Arbeitnehmer welche konkrete Leistung erbracht habe. Nach seinen Angaben seien die insgesamt verlegten Stahlmengen vielmehr entsprechend dem Verhältnis der jeweils eingesetzten Arbeitnehmer auf die beteiligten Unternehmen aufgeteilt worden. Eine derartige Vorgangsweise ist mit einem Werkvertrag nicht vereinbar, da sie gerade voraussetzt, dass keine eigenständigen Werkleistungen voneinander abgegrenzt werden konnten.

Auch die Aussage des als Techniker bzw. Verlegeleiter tätigen Zeugen bestätigt dieses Gesamtbild. Er schilderte, dass die organisatorischen Vorgaben hinsichtlich der auszuführenden Arbeiten von der Beschwerdeführerin ausgingen und die Abstimmung mit der Subfirma laufend durch die Baustellenleitung erfolgte. Das Material wurde von der Beschwerdeführerin bereitgestellt; die Arbeitnehmer der Subfirma führten lediglich die ihnen zugewiesenen Verlegearbeiten aus. Auch dieser Zeuge vermochte keine nachvollziehbare Zuordnung der Leistungen zu bestimmten Bauteilen oder Bauabschnitten darzustellen.

Soweit der Zeuge ausführte, die Subfirma habe einzelne Bauteile bearbeitet, blieb dieses Vorbringen ohne objektive Grundlage. Weder konnten entsprechende Unterlagen vorgelegt werden noch ergab sich aus den übrigen Beweisergebnissen eine nachvollziehbare bauteilbezogene Leistungsabgrenzung. Seine Aussage vermochte daher die übrigen Feststellungen nicht zu entkräften.

Schließlich bestätigte auch der als Polier einer weiteren auf der Baustelle tätigen Firma einvernommene Zeuge, dass die Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin und jene der Subfirma gemeinsam auf denselben Bauabschnitten tätig gewesen seien und ihre Leistungen nicht voneinander getrennt werden konnten. Ansprechpartner auf der Baustelle sei stets der Verlegeleiter der Beschwerdeführerin gewesen. Die Arbeitnehmer der Subfirma seien entsprechend dem Personalbedarf der Beschwerdeführerin angefordert worden und unter deren organisatorischer Leitung tätig gewesen. Auch die Qualitätskontrolle der Arbeiten sei durch Mitarbeiter der Beschwerdeführerin erfolgt.

Diese Aussagen stimmen in ihren wesentlichen Punkten überein und ergänzen einander. Sie vermitteln ein schlüssiges Bild der tatsächlichen Arbeitsorganisation und bestätigen insbesondere, dass die Arbeitnehmer der Subfirma nicht eigenverantwortlich ein abgegrenztes Werk ausführten, sondern gemeinsam mit den Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin in deren Baustellenorganisation eingebunden waren.

Auch die Art der Abrechnung vermag das Vorliegen eines Werkvertrages nicht zu belegen. Sämtliche Rechnungen der ***2*** weisen lediglich die insgesamt verlegten Kilogramm bzw.

Tonnen an Bewehrungsstahl aus. Angaben zu konkreten Bauteilen, Bauabschnitten, Bewehrungsplänen, Planpositionen oder sonstigen abnahmefähigen Teilleistungen fehlen hingegen. Damit lässt sich den Rechnungen nicht entnehmen, welches konkret bestimmbare Werk Gegenstand der jeweiligen Abrechnung gewesen sein soll.

Diesem Umstand kommt im vorliegenden Verfahren besonderes Gewicht zu, weil auch im Übrigen keine Unterlagen vorgelegt wurden, aus denen sich eine nachvollziehbare Zuordnung der verrechneten Stahlmengen zu bestimmten Bauabschnitten oder Bauteilen ergeben würde. Weder die Rechnungen noch die Lieferscheine oder die nachgereichten Unterlagen ermöglichen eine Überprüfung, welche Leistungen von der ***2*** tatsächlich eigenständig erbracht worden sein sollen. Die Abrechnung erschöpft sich vielmehr in einer mengenmäßigen Bewertung der insgesamt verlegten Stahlmenge, ohne einen Bezug zu einem konkret bestimmten Werk herzustellen.

Ebenso wenig vermochten die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Mahn-, Pönal- und Verzugsschreiben das Vorliegen eines Werkvertrages zu belegen. Derartige Schriftstücke sind im Bauwesen zwar nicht ungewöhnlich, erlauben für sich allein jedoch keinen Rückschluss auf das Bestehen eines konkret bestimmten und abnahmefähigen Werkes. Sie ersetzen insbesondere nicht den Nachweis, welcher werkvertragliche Erfolg tatsächlich geschuldet gewesen sein soll. Soweit die Beschwerdeführerin Schreiben betreffend das Bauvorhaben ***3*** vom 19.01.2018 und 22.01.2022 vorlegte, kommt diesen schon deshalb keine Beweiskraft zu, weil sie nicht die gegenständlichen Bauvorhaben ***7*** bzw. ***8*** betreffen und daher keinen Rückschluss auf die hier zu beurteilenden Vertragsverhältnisse zulassen.

Das Gericht hat schließlich auch den Hinweis der Beschwerdeführerin auf den im Verwaltungsstrafverfahren ergangenen Freispruch berücksichtigt. Dieser vermag die im gegenständlichen Verfahren gewonnenen Feststellungen jedoch nicht zu erschüttern.

Abgabenverfahren und Verwaltungsstrafverfahren verfolgen unterschiedliche Zielsetzungen und unterliegen unterschiedlichen Beweismaßstäben. Während im Strafverfahren eine Verurteilung nur zulässig ist, wenn die Schuld des Angeklagten ohne vernünftigen Zweifel feststeht, hat das Bundesfinanzgericht im Abgabenverfahren im Rahmen der freien Beweiswürdigung jenen Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, der gegenüber anderen Möglichkeiten die größere Wahrscheinlichkeit für sich hat. Ein strafgerichtlicher Freispruch schließt daher eine abweichende Beurteilung desselben Sachverhaltes im Abgabenverfahren nicht aus und entfaltet keine Bindungswirkung für das Bundesfinanzgericht.

Im vorliegenden Verfahren stützt sich das Gericht nicht auf einzelne Indizien, sondern auf die Gesamtheit der erhobenen Beweise. Maßgeblich ist dabei insbesondere,

- dass eine nachvollziehbare Zuordnung der behaupteten Leistungen zu konkreten Bauteilen oder Bauabschnitten nicht möglich war,
- dass weder Bewehrungspläne, Planpositionen noch Biegelisten oder bauteilbezogene Aufmaße eine eigenständige Werkleistung der ***2*** erkennen lassen,
- dass Rechnungen und Lieferscheine lediglich Mengen an verlegtem Stahl ausweisen,
- dass die behaupteten Abnahmen und Gewährleistungsverpflichtungen nicht konkret nachgewiesen werden konnten,
- dass die Arbeitnehmer der ***2*** gemeinsam mit den Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin auf denselben Bauabschnitten tätig waren,
- dass deren Einsatz entsprechend dem jeweiligen Personalbedarf der beschwerdeführenden Partei laufend angepasst wurde,
- dass die Arbeitsorganisation, Arbeitseinteilung und Qualitätskontrolle durch Mitarbeiter der Beschwerdeführerin erfolgten,
- und schließlich, dass nach den übereinstimmenden Aussagen der einvernommenen Auskunftspersonen eine nachträgliche Zuordnung der tatsächlich erbrachten Leistungen zu einzelnen Unternehmen nicht möglich war.

Diese Umstände bilden in ihrer Gesamtheit ein stimmiges und widerspruchsfreies Gesamtbild. Sie sprechen mit erheblichem Gewicht gegen die Annahme eines eigenständig geschuldeten Werkes und lassen vielmehr erkennen, dass die Arbeitnehmer der ***2*** in den laufenden Produktionsprozess der Beschwerdeführerin eingegliedert waren und ihre Tätigkeit nach deren organisatorischen Vorgaben verrichteten. Die ***2*** schuldete nach dem tatsächlich verwirklichten Vertragsinhalt keinen abgrenzbaren werkvertraglichen Erfolg, sondern stellte der Beschwerdeführerin Arbeitskräfte zur Verfügung, deren Einsatz entsprechend dem jeweiligen Baufortschritt gesteuert wurde.

Das Gericht gelangt daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung zur Überzeugung, dass das wirtschaftliche Gepräge der zwischen der Beschwerdeführerin und der ***2*** bestehenden Vertragsbeziehungen nicht in der Herstellung eines konkret bestimmbar und abnahmefähigen Werkes lag. Vielmehr erschöpfte sich die Tätigkeit der ***2*** nach dem Gesamtbild der festgestellten Umstände in der Überlassung von Arbeitskräften zur Durchführung laufender Bewehrungsarbeiten auf den Baustellen der Beschwerdeführerin.

Die Bezeichnung der Verträge als Werkverträge vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Nach § 21 BAO ist für die abgabenrechtliche Beurteilung nicht die äußere Erscheinungsform oder die von den Parteien gewählte Bezeichnung maßgeblich, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt des Rechtsverhältnisses. Dieser besteht im vorliegenden Fall nach Überzeugung des Gerichtes in einer Arbeitskräftegestellung und nicht in der Erbringung selbständiger Werkleistungen.

1. Rechtliche Beurteilung

Ausgehend von den im Verfahren getroffenen Feststellungen war im abgabenrechtlichen Zusammenhang zu prüfen, ob die von der Beschwerdeführerin an den ausländischen Leistungserbringer geleisteten Vergütungen ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach als Entgelte für eine Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung zu qualifizieren sind und daher dem Steuerabzug nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 unterliegen. Ist dies zu bejahen, trifft den inländischen Vergütungsschuldner die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer; bei Unterbleiben des Abzuges ist er als Haftungspflichtiger heranzuziehen.

Rechtsgrundlage der Abzugsteuer ist § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988, wonach bei beschränkt Steuerpflichtigen die Einkommensteuer von Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung im Wege des Steuerabzuges erhoben wird. Die Haftung des Vergütungsschuldners für Einbehaltung und Abfuhr ergibt sich aus § 100 Abs. 2 EStG 1988; unterbleibt der Steuerabzug, ist der Vergütungsschuldner im Haftungsweg zur Entrichtung der nicht einbehaltenen Steuer heranzuziehen, wobei die Heranziehung als Haftungspflichtiger im Abgabenverfahren nach Maßgabe der BAO erfolgt (insbesondere § 202 BAO).

Tatbestandsvoraussetzung dieser Haftungsinanspruchnahme ist demnach, dass die an den ausländischen Leistungserbringer geleisteten Vergütungen wirtschaftlich Einkünfte aus einer Arbeitskräftegestellung darstellen.

Für diese Qualifikation ist nach ständiger Rechtsprechung nicht die formale Vertragsbezeichnung oder eine zivilrechtliche Etikettierung maßgeblich, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt der Leistungsbeziehung im Sinne des § 21 BAO. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine Arbeitskräftegestellung insbesondere dann vor, wenn ein Unternehmer seine Arbeitnehmer einem anderen Unternehmer zur Verfügung stellt, damit diese in dessen Betrieb bzw. dessen Arbeitsorganisation tätig werden, ohne dass ein konkret abgrenzbarer werkvertraglicher Erfolg geschuldet wird; kennzeichnend sind dabei namentlich das Fehlen eines selbständigen Werkes, das Tragen des Gefahrenrisikos durch den Beschäftigten sowie die Dienst- und Fachaufsicht des Beschäftigten über die eingesetzten Arbeitskräfte (vgl. etwa VwGH 27.09.2000, 96/14/0126; VwGH 23.01.2013, 2009/15/0174; VwGH 15.09.2016, 2013/15/0136; VwGH 17.07.2019, Ro 2017/13/0007). Demgegenüber setzt ein Werkvertrag im abgabenrechtlich relevanten Sinn voraus, dass ein bestimmter, vom übrigen Betrieb abgrenzbarer Erfolg geschuldet wird, dessen Herbeiführung der Auftragnehmer eigenverantwortlich organisiert, wobei Dienst- und Fachaufsicht sowie das wirtschaftliche Risiko des Gelingens oder Misslingens beim Auftragnehmer verbleiben.

Im gegenständlichen Fall wurden zwar schriftliche Vereinbarungen abgeschlossen, die als „Werkvertrag“ bezeichnet waren und eine Abrechnung der Bewehrungsarbeiten zu einem Fixpreis pro Tonne vorsahen. Diese vertragliche Konstruktion ist für sich allein jedoch nicht

entscheidend. Nach § 21 BAO ist vielmehr auf die tatsächliche Durchführung abzustellen; auch formal als Werkvertrag bezeichnete Vereinbarungen können bei entsprechender praktischer Handhabung als Arbeitskräftegestellung zu qualifizieren sein. Der Umstand einer tonnagebezogenen Abrechnung oder die bloße Aufnahme von Gewährleistungs- bzw. Haftungsklauseln ändert daher nur dann etwas, wenn sich daraus auch tatsächlich eine eigenständige werkbezogene Leistungsorganisation und ein abgrenzbarer Werkserfolg ableiten lässt.

Gerade dies konnte nach den Feststellungen nicht festgestellt werden. Die Beweiswürdigung hat vielmehr ergeben, dass die Arbeitnehmer des ausländischen Leistungserbringers in den laufenden Baustellenbetrieb der Beschwerdeführerin eingegliedert waren und ihre Tätigkeit nicht als eigenständige, abgrenzbare Teilleistung eines Subgewerks erbracht wurde.

Maßgebliche Indizien dafür sind die festgestellte tatsächliche Arbeitsorganisation und Steuerung: Die Arbeitnehmer wurden nach Bedarf angefordert, arbeiteten zumindest teilweise in gemischten Teams gemeinsam mit Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin am selben Gewerk, Arbeitsbeginn, Arbeitsende, Pausen und organisatorische Abläufe wurden durch die Bauleitung bzw. den Baustellenablauf vorgegeben, die Aufsicht sowie die Qualitätskontrolle wurden durch Vorarbeiter der Beschwerdeführerin wahrgenommen, und eine eindeutige, jederzeit nachvollziehbare Leistungsabgrenzung zwischen den Tätigkeiten der Beschwerdeführerin und jenen des ausländischen Leistungserbringers war nicht möglich.

Damit liegt das zentrale Abgrenzungskriterium der Rechtsprechung vor: die organisatorische Eingliederung der Arbeitskräfte in die Sphäre des Beschäftigers und ihre faktische Unterstellung unter dessen Weisungs- und Kontrollstruktur. Der Verwaltungsgerichtshof hat in vergleichbaren Konstellationen entscheidend darauf abgestellt, dass die Arbeitskräfte unter der Dienst- und Fachaufsicht des Beschäftigers standen und dessen betrieblichen Ablauf unterstützten, während ein eigenständiger, vom Auftragnehmer autonom zu erbringender Werkserfolg nicht feststellbar war (vgl. insbesondere VwGH 23.01.2013, 2009/15/0174; VwGH 17.07.2019, Ro 2017/13/0007). Eine solche Konstellation wurde hier festgestellt.

Hinzu tritt, dass ein abgrenzbarer Werkserfolg auch inhaltlich nicht konkretisiert und nicht nachgewiesen werden konnte. Bei Bewehrungsarbeiten wäre – nach der branchenüblichen technischen Abwicklung – zu erwarten, dass eine werkvertragliche Leistung zumindest bauteil-, plan- oder positionsbezogen darstellbar ist (Zuordnung zu bestimmten Bauteilen/Bauabschnitten, Bewehrungsplänen, Planpositionen, Biegelisten/Stahlauszügen, bauteilbezogenem Aufmaß). Die Feststellungen zeigen jedoch, dass weder aus den Abrechnungen noch aus den vorgelegten Unterlagen eine solche Zuordnung ableitbar war. Die Rechnungen enthielten im Wesentlichen bloß pauschale Mengenangaben (Tonnen), ohne bauteil- oder planbezogene Konkretisierung. Die behauptete Mengenermittlung über Lieferscheine vermochte eine werkbezogene Leistung ebenfalls nicht zu tragen, weil Lieferscheine typischerweise die Materiallieferung dokumentieren, nicht aber den konkreten

Einbau durch ein bestimmtes Unternehmen und schon gar nicht die Zuordnung zu einem abgrenzbaren Werkteil.

Besonders gewichtig ist in diesem Zusammenhang die festgestellte praktische Abgrenzungslogik der Leistung: Nach den Aussagen aus der Baustellenorganisation war eine Zuordnung „wer was geleistet hat“ nicht möglich; die verlegten Tonnen wurden vielmehr nachträglich im Verhältnis der eingesetzten Arbeitskräfte aufgeteilt. Eine solche Abrechnungs- und Zuordnungsmethode entspricht typischerweise einer arbeitsteiligen, gemeinsamen Baustellenproduktion und bestätigt, dass es gerade nicht um die Erfüllung eines eigenständig geschuldeten Werkes ging, sondern um die Bewertung von Arbeitsleistung anhand einer pauschalen Bezugsgröße. Auch die im Verfahren thematisierte Preislogik (Mittelwertbetrachtung, Bezugnahme auf Kiloleistung pro Mann) stützt dieses Bild, weil sie an Arbeitsproduktivität und nicht an einen bauteilbezogenen Werkumfang anknüpft.

Soweit die Beschwerdeführerin vorbrachte, es seien eigene Teams eingesetzt, eigenes Werkzeug verwendet oder bestimmte Bereiche zugeteilt worden, handelt es sich zwar um Umstände, die im Einzelfall Indizwirkung entfalten können. Sie treten jedoch im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung hinter die festgestellte tatsächliche Durchführung zurück. Entscheidend ist nicht, ob einzelne äußere Merkmale einer Subunternehmerbeziehung behauptet werden, sondern ob nach dem Gesamtbild ein eigenständiges Werk mit eigenständiger Organisation, klarer Abgrenzung, abnahmefähigem Erfolg und beim Auftragnehmer liegendem Risiko erkennbar ist. Gerade diese Elemente konnten nicht festgestellt werden; demgegenüber sind Eingliederung, Weisungs-/Kontrollunterstellung, fehlende Leistungsabgrenzung und bedarfsorientierte Personaldisposition klar hervorgetreten. Damit entspricht der wahre wirtschaftliche Gehalt der Leistungsbeziehung einer Gestellung von Arbeitskräften im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988.

Folgt daraus die Qualifikation als Arbeitskräftegestellung, sind die an den ausländischen Leistungserbringer geleisteten Vergütungen als beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Arbeitskräftegestellung zu behandeln, die der Abzugsteuer unterliegen. Die Beschwerdeführerin war daher als Vergütungsschuldnerin verpflichtet, die Abzugsteuer einzubehalten und abzuführen; hat sie diese Verpflichtung nicht erfüllt, erfolgte ihre Heranziehung im Haftungsweg nach § 100 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 202 BAO dem Grunde nach zu Recht.

Auch die unionsrechtlichen Einwände (Art. 56 AEUV) vermögen daran nichts zu ändern. Eine Quellenbesteuerung bei beschränkt Steuerpflichtigen ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union grundsätzlich zulässig, soweit sie der Sicherstellung der Steuererhebung dient und verhältnismäßig ausgestaltet ist. In den Entscheidungen EuGH 19.06.2014, C-53/13 und C-80/13 (Strojírny Prostějov; ACO Industries Tábor) wurde eine Abzugsteuerpflicht in der dortigen Konstellation insbesondere deshalb als unzulässig beurteilt,

weil der ausländische Dienstleister im Tätigkeitsstaat über eine stabile, einer Niederlassung vergleichbare Präsenz verfügte und dadurch für die Steuerverwaltung ohne Weiteres greifbar war; unter solchen Umständen konnte eine zusätzliche Inanspruchnahme des Leistungsempfängers unverhältnismäßig sein. Eine derartige Verfestigung lag hier nach den Feststellungen jedoch nicht vor: Der ausländische Leistungserbringer verfügte über keine inländische Betriebsstätte oder vergleichbare organisatorische Präsenz, sondern erbrachte Leistungen im Rahmen einzelner Baustellenaufträge. Unter diesen Umständen stellt die Abzugsteuer ein geeignetes und sachlich gerechtfertigtes Mittel zur Sicherung des Steueranspruchs dar; eine unionsrechtlich unzulässige Diskriminierung oder unverhältnismäßige Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit ist nicht erkennbar.

Da somit die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 erfüllt sind, die Haftungsinanspruchnahme nach § 100 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 202 BAO dem Grunde nach trägt und unionsrechtliche Einwendungen nicht durchgreifen, erweisen sich die Haftungsbescheide als rechtmäßig; die Beschwerde war daher abzuweisen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, weil die Entscheidung auf der Anwendung gefestigter höchstgerichtlicher Rechtsprechung auf den festgestellten Einzelfall beruht und im Übrigen wesentlich von der einzelfallbezogenen Sachverhalts- und Beweiswürdigung getragen ist.

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.

Eine Revision ist nicht zulässig, weil keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG vorliegt. Die maßgeblichen Rechtsfragen zur Abgrenzung zwischen Werkvertrag und Arbeitskräftegestellung sowie zur Anwendung des § 99 Abs. 1 Z 5 EStG sind durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt; die Entscheidung beruht im Wesentlichen auf einer einzelfallbezogenen Beweiswürdigung.

Linz, am 10. Juli 2026