

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R***** in der Beschwerdesache B***** über die Beschwerde vom 15. April 2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Landeck Reutte vom 21. März 2014, betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer sowie Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für die Jahre 2011 bis 2013 und die Monate Jänner und Feber 2014 zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang:

Anlässlich einer wegen Eröffnung eines Insolvenzverfahrens durchgeführten abgabenrechtlichen Prüfung wurde die Beschwerdeführerin vom Finanzamt mit Bescheiden vom 21. März 2014 zur Haftung und Zahlung von Lohnsteuer herangezogen und wurden der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zu diesem Beitrag festgesetzt. Dies jeweils für die Jahre 2011 bis 2013 sowie den Zeitraum Jänner bis Feber 2014. Begründet wurden die aus diesen Bescheiden resultierenden Zahlungsverpflichtungen - soweit für die vorliegende Beschwerde relevant - damit, dass Zahlungen, für welche Rechnungen einer polnischen Firma die Grundlage bildeten, die Auszahlung von Arbeitslohn an namentlich angeführte Personen darstellen würden.

Gegen die in Rede stehenden Bescheide wurde fristgerecht durch den (damaligen) Masseverwalter eine als Beschwerde zu wertende "Berufung" erhoben. Beantragt wurde, *"die Bemessungsgrundlagen DB, DZ und darauf entfallende Lohnsteuer um die Beträge zu reduzieren, welche als Honorarnoten für Leasingarbeiten an die Firma ausbezahlt"* worden wären. Die genannte Firma sei eine in Polen ansässige Firma, welche sich mit der

Herstellung von Metallkonstruktionen beschäftige. Diese Firma wäre für einzelne Projekte beauftragt worden und habe dafür einen Mitarbeiter, in diesem Fall den Firmeninhaber selbst, abgestellt. Um die Projektkosten für den Auftraggeber kalkulierbar zu gestalten, wäre eine Abrechnung auf Regiestunden anstatt eines pauschalen Werklohnes vereinbart worden. Der polnische Firmeninhaber wäre nicht in das Unternehmen der Beschwerdeführerin integriert gewesen und hätte keiner festen Arbeitszeit unterlegen. Darüber wären vom Finanzamt jedoch keine Erhebungen angestellt worden, Rücksprache mit den Geschäftsführern der Beschwerdeführerin hätte es ebenso keine gegeben wie die Anforderung von "*Informationen über Registerauszug, Steuernummer der genannten Firma etc*". Ebensowenig habe eine "*formelle*" Schlussbesprechung stattgefunden, bei der die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin zu den genannten Punkte hätte Stellung nehmen können.

Mit Beschwerdeverentscheidung wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt verwies darauf, dass es im vorliegenden Fall nicht von Relevanz sei, ob der im Betrieb der Beschwerdeführerin tätige polnische Staatsbürger in seinem Heimatland als Unternehmer erfasst sei. Vielmehr wäre das Vertragsverhältnis anhand der "äußeren Erscheinungsform" zu beurteilen. Tatsächlich habe der in Rede Stehende die gesamte betriebliche Infrastruktur (Maschinen, Werkzeuge, Material) der Beschwerdeführerin benutzt und wäre zusammen mit (anderen) polnischen Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin in einer Arbeitspartie "unterwegs" gewesen, habe die gleiche Arbeit erhalten und den gleichen Lohn.

Nach den der Abgabenbehörde vorliegenden Abrechnungen habe der in Rede Stehende sowohl die Arbeitsstunden der (mit ihm eine Arbeitspartie bildenden) anderen Arbeitnehmer als auch seine Arbeitsstunden aufsummiert. Von diesen Stunden wurden sodann die auf die Normalarbeitszeit der anderen Dienstnehmer entfallenden Stunden abgezogen und die verbleibenden Stunden (somit auch die Mehr- oder Überstunden der anderen Arbeitnehmer) der Beschwerdeführerin (über die polnische Firma) in Rechnung gestellt. Es wäre klar ersichtlich, dass der in Rede Stehende lediglich seine Arbeitsleistung geschuldet und keinerlei Unternehmerrisiko getragen habe.

Nach außen wäre in keiner Weise erkennbar gewesen, dass hier ein eigener Unternehmer tätig geworden wäre. Die Argumentation der Beschwerdeführerin wäre unschlüssig, da es nicht möglich wäre, dass Arbeitnehmer einer Firma während der Normalarbeitszeit Dienstnehmer der Beschwerdeführerin wären, außerhalb der Normalarbeitszeit dann "beim selben Projekt und in derselben Partie" für die Beschwerdeführerin als Dienstnehmer einer anderen Person (des in Rede stehenden Polen) anzusehen wären. Die Argumentation zur Abrechnungsmethode gehe völlig an der Realität vorbei, da es offensichtlich sei, dass die Kalkulierbarkeit der Kosten nur bei einem fest vereinbarten Werklohn leicht möglich wäre, nicht aber bei einer Abrechnung nach tatsächlich geleisteten Stunden.

Abschließend führte das Finanzamt aus, dass vom Prüfer im Betrieb mündliche Befragungen über den maßgeblichen Sachverhalt geführt worden seien und trotz der Nichtabhaltung einer formellen Schlussbesprechung keine Verletzung des Parteiengehörs

vorliegen würde. Die Prüfungsfeststellungen wären dem Masseverwalter vorab telefonisch mitgeteilt und eine "Niederschrift über die Schlussbesprechung" wäre ihm mit seiner ausdrücklichen Billigung per Mail übermittelt worden. Der Masseverwalter habe die "Niederschrift" unterschrieben und zurückgesendet. Damit habe ausreichend Möglichkeit bestanden, Fragen zu stellen und konkrete Einwendungen vorzubringen.

Daraufhin beantragte der Masseverwalter die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. In Ergänzung seines bisherigen Vorbringens führte er aus, dass sowohl der in Rede stehende polnische Staatsbürger als auch weitere polnische Facharbeiter in den Jahren 2009 und 2010 bei der Beschwerdeführerin als Leasingarbeiter einer deutsch-polnischen Leasingfirma beschäftigt waren. Sie waren in den Betriebsablauf der Beschwerdeführerin integriert und nutzten die betriebliche Infrastruktur. Im Laufe des Jahres 2010 wurde die Zusammenarbeit mit der Leasingfirma beendet. Auch der in Rede stehende polnische Staatsbürger beendete sein Dienstverhältnis mit der Leasingfirma und gründete in Polen ein Unternehmen. 2011 trat er an die Beschwerdeführerin heran und habe sich und weitere polnische Fachkräfte als "Leasingpersonal" angeboten. Das zuständige Arbeitsmarktservice habe daraufhin die Auskunft erteilt, dass die (anderen) polnischen Facharbeiter nicht als Leasingarbeiter akzeptiert würden, jedoch der in Rede stehende polnische Staatsbürger schon. Daraufhin wurde der Entschluss gefasst, die (anderen) polnischen Facharbeiter als Dienstnehmer der Beschwerdeführerin anzumelden. Mit dem in Rede stehenden Polen wäre ein Werkvertrag abgeschlossen worden, da dieser, wie der versichert habe, in Polen drei weitere Arbeitnehmer beschäftige und daher jederzeit die Möglichkeit haben musste, nach Polen zu reisen. Das Arbeitsmarktservice habe ihn als selbständigen Unternehmer eingestuft. Er sei unregelmäßig bei einzelnen Projekten eingesetzt gewesen, die geleisteten Arbeitsstunden entsprächen nicht dem Arbeitsschema eines Dienstnehmers, da er laufend wieder auf "eigene Baustellen" nach Polen fahren hätte müssen. Er wäre weder in die Aufbau- noch in die Ablauforganisation des Unternehmens der Beschwerdeführerin integriert gewesen. Es entspreche zudem nicht den Tatsachen, dass er den gleichen Stundenlohn erhalten habe, wie die anderen polnischen Dienstnehmer. Vielmehr war dieser höher als der eines Dienstnehmers gleicher Qualifikation.

Es treffe auch nicht zu, dass seitens der Beschwerdeführerin kein Interesse an der Klärung der Umstände bestanden habe. Im Gegenteil, es wären aber sämtliche "von der Geschäftsführung" vorgebrachten Argumente vom Prüfer mit der Begründung zurückgewiesen worden, "er erhebe nur die Sachlage die endgültige Klärung würde noch erfolgen". In der Folge habe es keine Kontaktaufnahme des Finanzamtes gegenüber der Geschäftsführung, weder mündlich noch schriftlich, und auch keine weitere Aussprache oder Schlussbesprechung gegeben. Auch die die Beschwerdeführerin betreuende Steuerberatungskanzlei wurde vom Prüfer vor Erlassung der Bescheide nie kontaktiert. Erst danach wäre es zu einem Telefonat gekommen, die Anregung seitens der steuerlichen Vertretung auf Bescheidaufhebung wäre jedoch ohne Erfolg geblieben.

2. Rechtslage:

Nach § 47 Abs 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988) durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt. Ein Dienstverhältnis liegt nach Abs 2 der genannten Gesetzesbestimmung vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Arbeitgeber hat gemäß § 78 Abs 1 EStG 1988 bei jeder Lohnzahlung die Lohnsteuer des Arbeitnehmers einzubehalten. Nach § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitnehmer einzubehaltenden Lohnsteuer.

§ 41 Abs 1 FLAG 1967 bestimmt, dass alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten haben. Dienstnehmer sind nach Abs 2 der genannten Gesetzesbestimmung ua Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen.

§ 122 Abs 7 und 8 WKG 1998 enthält die Bestimmungen zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, welcher nach der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 gilt.

3. Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Zur Erfüllung der von der Beschwerdeführerin übernommenen Aufträge bediente sich diese in den Jahren 2009 und 2010 Arbeitskräften einer nicht in Österreich angesiedelten Personalleasingfirma. Eine dieser Arbeitskräfte war Herr A.. Die Leasingarbeitskräfte waren - wie im Vorlageantrag durch die Beschwerdeführerin selbst zugestanden - in den Betriebsablauf der Beschwerdeführerin integriert und nutzten die betriebliche Infrastruktur. Einige Zeit nach Beendigung der Zusammenarbeit mit der Leasingfirma vereinbarte die Beschwerdeführerin eine weitere Zusammenarbeit mit einigen zuvor als Leasingarbeiter tätigen polnischen Staatsbürgern. Dazu gibt die Beschwerdeführerin an, dass einer der in Rede stehenden Polen, Herr A., in seinem Heimatstaat eine (Einzel-)Firma gegründet hat und nicht nur andere Facharbeiter sondern auch sich selbst als "Leasingpersonal" angeboten hat. Seitens des zuständigen Arbeitsmarktservice wurde das "Personalleasing" in der angedachten Form nicht akzeptiert, weshalb die anderen Fachkräfte von der Beschwerdeführerin als Arbeitnehmer aufgenommen wurden.

Bezüglich Herrn A. wurde kein Dienstverhältnis begründet. Das Arbeitsmarktservice teilte dazu in einem Schreiben vom 26. Mai 2014 mit, dass für Herrn A. keine Arbeitsbewilligung ausgestellt worden sei, weil dieser als selbständiger Unternehmer vom Ausländerbeschäftigungsgesetz ausgenommen sei und eine Bewilligung

daher nicht notwendig gewesen wäre. Es kann dahingestellt bleiben, wieso das Arbeitsmarktservice, sollte es überhaupt über den Sachverhalt ausreichend informiert gewesen sein, Herrn A. in der konkreten Situation als selbständigen Unternehmer angesehen hat, da die steuerliche Definition des Dienstverhältnisses unabhängig von einer arbeitsrechtlichen, sozialversicherungsmäßigen oder Einstufung nach sonstigen gesetzlichen Bestimmungen alleine aufgrund der Kriterien des § 47 EStG 1988 zu treffen ist (vgl zB VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191).

Im Verwaltungsakt liegen Rechnungen der (Einzel-)Firma des Herrn A. auf, welchen zu entnehmen ist, dass dieser der Beschwerdeführerin geleistete Arbeitsstunden mit einem festen Stundensatz verrechnete. Dabei handelt es sich einerseits um Stunden, die von Herrn A. persönlich geleistet wurden, andererseits zeichnete dieser auch sämtliche Arbeitsstunden der (unbestritten als Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin anzusehenden) Personen auf. Es wurde sodann wie folgt vorgegangen: Die von Herrn A. geleisteten Arbeitsstunden wurden zur Gänze mit einem Stundenlohn von € 20,00 in die Rechnung aufgenommen. Die von den in Rede stehenden polnischen Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin geleisteten Arbeitsstunden wurden aufsummiert und sodann um die über das Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin entlohten Stunden gekürzt. Daraus folgt, dass sämtliche über die Normalarbeitszeit hinausgehend geleisteten Arbeitsstunden der betroffenen Dienstnehmer der Beschwerdeführerin von Herrn A. ebenfalls mit einem Stundenlohn von € 20,00 abgerechnet wurden. In den vom Finanzamt sichergestellten Stundenabrechnungen sind zwar einzelne Tage enthalten, an welchen nur Arbeitsstunden des Herrn A. aufgezeichnet wurden, aber auch einzelne Tage, an denen Herr A. selbst vor Ort gar nicht anwesend war (vgl etwa die Rechnungen vom 20. Feber und vom 15. März 2012). In einer Gesamtschau lässt sich aber eindeutig erkennen, dass Herr A. im Regelfall mit den anderen polnischen Arbeitnehmern (der Beschwerdeführerin) gemeinsam für die Beschwerdeführerin gearbeitet hat. Dass Herr A. regelmäßig gemeinsam mit anderen Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin in einer "Arbeitspartie" tätig wurde, wird in der Beschwerdeentscheidung ausdrücklich ausgeführt und seitens der Beschwerdeführerin auch nicht bestritten.

Zu den der Nachversteuerung unterzogenen Zahlungen der Beschwerdeführerin an Herrn A. für die über die Normalstunden hinausgehend geleisteten Arbeitsstunden der Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin wird weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag argumentiert, obwohl diese vom Beschwerdeantrag offensichtlich umfasst sind, weil die Reduktion der Bemessungsgrundlagen um sämtliche Beträge gefordert wird, die "*als Honorarnoten für Leasingarbeiten*" ausbezahlt worden sind.

Die ursprüngliche Leasingarbeiterargumentation wird schon alleine deshalb ad absurdum geführt, weil es im gegenständlich relevanten Zeitraum keine vertraglichen Vereinbarungen mit einer Arbeitskräfteüberlassungsfirma mehr gegeben hat und es ohnehin schlichtweg denkunmöglich ist, dass ein und dieselbe Person während der Normalarbeitszeit als Arbeitnehmer, während der über die Normalarbeitszeit hinausgehenden Tätigkeitszeiten beim gleichen "Projekt" am gleichen Arbeitsort

aber als Leasingarbeiter (einer anderen Firma) anzusehen ist. Im Übrigen wird im Vorlageantrag ausdrücklich angeführt, dass mangels Genehmigung durch das AMS die Leasingarbeitervariante grundsätzlich nicht möglich war und auch nicht mehr weiter verfolgt wurde.

Aus der Begründung der Erstbescheide lässt sich - in der Folge unbestritten - entnehmen, dass Herr A. für die Beschwerdeführerin persönlich tätig wurde. Im weiteren Begründungstext findet man allgemein gehaltene Ausführungen zur sozialversicherungsrechtlichen Definition eines Dienstverhältnisses. Das Finanzamt kam letztlich zum Schluss, dass Herr A. als "Dienstnehmer anzusehen" sei.

In der Beschwerde gegen diese Bescheide wurde sodann die Behauptung aufgestellt, die polnische Firma des Herrn A. wäre mit einzelnen "Projekten" beauftragt worden und hätte dazu einen "Mitarbeiter", nämlich Herrn A. selbst, "abgestellt". Alleine die Aussage, dass ein Einzelunternehmer durch seine Firma "abgestellt" wird, mutet eigenartig an. Weiters wurde konkret in keiner Weise angeführt, um welche eigenständigen Projekte es sich dabei handeln sollte. In den vorliegenden Stundenabrechnungen sind zwar - zumindest zum Teil - "Projekte" verzeichnet (teils mit einfacher Ortsangabe, teils mit einem konkreten Auftraggeber oder einer Arbeitsstelle), dabei handelt es sich aber offensichtlich allgemein um Vorhaben der Beschwerdeführerin. Aus den Rechnungen, in welchen regelmäßig allgemein Schlosser- und Schweißarbeiten angeführt sind, ergibt sich keinerlei Anhaltspunkt dafür, dass abgrenzbare Teile des Gesamtauftrages an die Firma des Herrn A. weitervergeben wurden und bei Rechnungen mit mehreren angeführten Projekten besteht auch keine Möglichkeit einer konkreten Zuordnung der Arbeitsstunden zu einem konkreten Teilprojekt bzw Projekt.

Der Verantwortung "Projekte" trat auch das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung entgegen, indem es ausführte, dass Herr A. zusammen mit anderen Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin in einer Arbeitspartie tätig wurde, dabei die gesamte betriebliche Infrastruktur der Beschwerdeführerin nutzte und auch die gleiche Arbeit verrichtete. Es wäre nach außen in keiner Weise ersichtlich gewesen, dass Herr A. als (Sub-)Unternehmer an den jeweiligen Arbeitsorten Leistungen gegenüber der Beschwerdeführerin erbracht hätte. Im Vorlageantrag wird sodann von der Beschwerdeführerin selbst angeführt, dass Herrn A. "bei einzelnen Projekten eingesetzt" worden ist. Damit wird aber von der Beschwerdeführerin selbst zugestanden, dass auch Herr A. regelmäßig gemeinsam mit Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin mit den Betriebsmitteln und Werkzeugen der Beschwerdeführerin gearbeitet hat und ausschließlich die geleisteten Arbeitsstunden entlohnt wurden.

Im Übrigen hat die Beschwerdeführerin - wie oben bereits erwähnt - ebenfalls selbst zugestanden, dass nach Beendigung der Zusammenarbeit mit der Personalleasingfirma Herr A. und andere "Leasingarbeiter" eine weitere Beschäftigung bei der Beschwerdeführerin anstrebten und sich dabei wiederum als "Leasingpersonal" angeboten hätten. Das Wesen von "Leasingpersonal" ist aber genau darin zu sehen, dass eine Personalleasingfirma, bei der Personen in einem Dienstverhältnis beschäftigt sind, einem Personalleasingnehmer für eine gewisse Zeit die Arbeitskraft der bei ihr

beschäftigten Personen zur Verfügung stellt und diese Personen im Wesentlichen in den Betrieb des Personalleasingnehmers integriert mit den Arbeitsmitteln des Personalleasingnehmers dessen Weisungen folgend jene Aufgaben erfüllen, welche ihnen zugewiesen werden. Regelmäßig ergänzen diese Personen somit den Mitarbeiterstamm bzw ersetzen eigene Arbeitnehmer des Personalleasingnehmers. Durch die Beschäftigung von "Leasingarbeitern" wird somit regelmäßig der Bedarf an Arbeitskräften befriedigt. Das Bundesfinanzgericht geht im vorliegenden Fall davon aus, dass es der Beschwerdeführerin von Beginn an ausschließlich darum gegangen ist, das zur Ausführung der von ihr übernommenen Aufträge notwendige Personal zu beschäftigen und somit nach Beendigung der Zusammenarbeit mit der Personalleasingfirma die Beschäftigung aller in Rede stehenden Personen gleichartig weiter erfolgte. Durch den Wegfall der Personalleasingfirma als Arbeitskräfte zur Verfügung stellende Arbeitgeberin traten die Arbeitskräfte nunmehr in direkte Vertragsbeziehungen zur Beschwerdeführerin.

Die Arbeiten wurden mit den Betriebsmitteln und Gerätschaften der Beschwerdeführerin ausgeführt. Das Vorliegen eines Unternehmerrisikos ist nicht erkennbar (unwidersprochen gebliebene Feststellung des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung).

Der Zufluss von Zahlungen an und die Abrechnungsmodalitäten mit Herrn A. wurden dem Finanzamt erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung erstmals bekannt.

4. Erwägungen:

Nach den gesetzlichen Bestimmungen, der Literatur und der Judikatur liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn eine natürliche Person dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl bspw VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162, oder VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059, mwN).

Ausgehend vom maßgeblichen funktionalen Verständnis der Eingliederung in den Organismus des Arbeitgebers kann im Beschwerdefall nicht nur hinsichtlich der als Arbeitnehmer beschäftigten Personen, sondern auch hinsichtlich der Tätigkeit des Herrn A. kein Zweifel an der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin bestehen. Indem sämtliche in Rede stehenden beschäftigten

Personen über einen Zeitraum von mehreren Jahren (wenn auch mit Unterbrechungen) im operativen Bereich der Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin tätig wurden und im Regelfall auch gemeinsam in einer sogenannten "Arbeitspartie" die von der Beschwerdeführerin übernommenen Aufträge von diversen Kunden abarbeiteten, bildeten sie klar einen Teil der betrieblichen Organisation der Beschwerdeführerin. Der Eingliederung steht es nicht entgegen, wenn ein Teil der Arbeitszeit auch einem anderen Unternehmen gewidmet wird (vgl etwa VwGH 27.3.2008, 2006/13/0127, mwN). Im vorliegenden Fall wurde von Herrn A. nach den Ausführungen der Beschwerdeführerin eine durchgehende Beschäftigung für die Beschwerdeführerin deshalb abgelehnt, weil er in Polen eine eigene (Einzel-)Firma betreibe. Das Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung wird aber nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Beschäftigung nicht durchgehend über viele Monate oder Jahre ohne Unterbrechungen ausgeübt wird. Entscheidend ist nämlich ausschließlich, ob eine Person in der Zeit, in der sie sich zur Erbringung von Arbeitsleistungen bereit erklärt, einen Teil des betrieblichen Organismus bildet. Da es der Annahme eines Dienstverhältnisses nicht entgegen steht, wenn in bestimmten Fällen auch nur für wenige Stunden eines Tages für einen Arbeitgeber gearbeitet wird (vgl auch zB VwGH 29.4.2010, 2008/15/0103), kann auch eine - wie gegenständlich - über Wochen andauernde Beschäftigung das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nicht ausschließen bzw stellt keinen Grund dafür dar, dass zwangsläufig vom Vorliegen eines "Werkvertrages" ausgegangen werden muss.

Auch das Kriterium der Weisungsgebundenheit ist im Beschwerdefall erfüllt, da eine über eine rein sachliche oder technische Weisungsgebundenheit hinausgehende Unterordnung von Herrn A. unter den Willen der Beschwerdeführerin als Arbeitgeberin gegeben gewesen ist. Diese äußerte sich in der Tatsache, dass mit dem Eingehen des Dienstverhältnisses klar war, dass Herr A. im Regelfall im Zusammenspiel mit anderen (unbestritten) Dienstnehmern gemeinsam bestimmte Arbeitsleistungen zu erbringen gehabt hat. Das Aufgabengebiet und die konkrete Art der Durchführung war somit vorgegeben, der konkrete Einsatzort (entsprechend den von der Beschwerdeführerin übernommenen Aufträgen) vorbestimmt und die Arbeitszeit festgelegt, da der gemeinsame und koordinierte Arbeitseinsatz durch die Beschwerdeführerin vorgegeben war. Eine andere Vorgangsweise wäre letztlich nur denkbar gewesen, wenn Herr A. nicht (mangels eigener Gerätschaften und Werkzeuge) auf die Verwendung der betrieblichen Infrastruktur der Beschwerdeführerin zurückgreifen hätte müssen, was aber unbetrifft den Fall war. Die Weisungsgebundenheit ergibt sich somit aus der Fremdbestimmtheit bezüglich Arbeitszeit (der von der Beschwerdeführerin vorgegebene Einsatztermin), Arbeitsort (der von der Beschwerdeführerin vorgegebene Einsatzort) und Erbringung der Arbeitsleistungen innerhalb des (von der Beschwerdeführerin vorgegebenen) organisatorischen Umfeldes. Daran würde sich auch nichts ändern, wenn, wie im Vorlageantrag behauptet, Herr A. "unregelmäßig bei einzelnen Projekten" (gemeint wohl: der Beschwerdeführerin) eingesetzt worden ist, da, wie bereits ausgeführt, die Dauer eines Dienstverhältnisses

nicht ausschlaggebend ist. Entscheidend ist vielmehr, dass ein Arbeitnehmer sich bereit erklärt, (für einen bestimmten Zeitraum) seine Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen.

Dass Herr A. sich hätte nach freiem Gutdünken vertreten lassen können, wird seitens der Beschwerdeführerin nicht behauptet und ist es unstrittig, dass Herr A. die Arbeiten stets persönlich ausgeführt hat.

Wenn im Vorlageantrag weiters behauptet wird, die geleisteten Arbeitsstunden entsprächen nicht dem Arbeitsschema eines Dienstnehmers, ist dazu festzuhalten, dass aus den im Verwaltungsakt vorliegenden Stundenaufstellungen klar hervorgeht, dass Herr A. über Wochen ununterbrochen für die Beschwerdeführerin gearbeitet hat. Es kann also keine Rede davon sein, dass er zur Betreuung eigener Baustellen "laufend" nach Polen habe reisen müssen und wird durch diesen Umstand auch die Behauptung eines nur "unregelmäßigen" Einsatzes widerlegt. Vielmehr ergibt sich aus dem Inhalt des Verwaltungsaktes und den Vorbringen der Beschwerdeführerin klar, dass die Beschwerdeführerin den in ihrem Betrieb bestehenden Bedarf nach Arbeitskräften ua auch mit der Beschäftigung von Herrn A. abgedeckt hat. Dieser Umstand wurde von der Beschwerdeführerin auch sehr deutlich zugestanden, indem in der Beschwerde von einer angedachten Beschäftigung als Leasingarbeiter die Rede ist. Ohne dass im Hintergrund ein Personalleasingunternehmen bestanden hat, bei dem der Leasingarbeiter nichtselbständig beschäftigt ist, kann eine solche Beschäftigung aber regelmäßig nur als nichtselbständige Beschäftigung bei dem Unternehmen angesehen werden, bei dem und für das die Arbeitsleistung erbracht wird.

Aber selbst wenn Herr A. wegen einer selbständigen Tätigkeit als Einzelunternehmer in Polen kein durchgehendes und über einen langen Zeitraum andauerndes Dienstverhältnis habe eingehen wollen, ist für die Beurteilung der Einkunftsart betreffend die Zahlungen der Beschwerdeführerin die Art der Tätigkeit in der Zeit der Arbeitserbringung für die Beschwerdeführerin entscheidend. Die Möglichkeit einer flexiblen Arbeitszeiteinteilung (die Bereitschaft nur innerhalb bestimmter zeitlicher Grenzen für eine Arbeitsleistung zur Verfügung zu stehen, wie dies insbesondere bei Zusatzbeschäftigungen regelmäßig der Fall ist) spricht im Übrigen weder gegen das Bestehen einer persönlichen Abhängigkeit der Beschäftigten noch gegen deren Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin (vgl VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191). Gleiches gilt, wie der Verwaltungsgerichtshof im angesprochenen Erkenntnis ebenso zum Ausdruck gebracht hat, wenn Arbeitnehmer nur entsprechend der Auftragslage beschäftigt werden.

Aus dem gesamten Vorbringen der Beschwerdeführerin ist nicht zu erkennen, dass sie sich eines (im Ausland ansässigen) Unternehmers zur Leistungserbringung bedient hätte. Dies würde nämlich voraussetzen, dass der selbständige Unternehmer mit eigenen betrieblichen Strukturen und auf eigenes Kostenrisiko bestimmte Arbeitsaufträge übernimmt und diese sodann eigenständig durchführt. Im Gegensatz dazu erbrachte, wie bereits das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt hat, Herr A. seine Arbeitsleistung gemeinsam mit anderen Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin unter (ausschließlicher) Nutzung der betrieblichen Infrastruktur (Maschinen, Werkzeuge, Material) der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin hat auch nicht behauptet,

dass Herr A. in irgendeiner Art und Weise ein Unternehmerrisiko (allenfalls in Form einer Haftung für unzureichende Qualität seiner Tätigkeit oder nicht fristgerechte Leistungserbringung, Ersatzpflichten bei Schäden im Zuge der Arbeitserbringung an Gerätschaften der Beschwerdeführerin usw) zu tragen gehabt hätte und konnte dieser auf Grund der feststehenden Entlohnung nach erbrachten Arbeitsstunden auch einnahmenseitig seinen wirtschaftlichen Erfolg durch persönliche Tüchtigkeit, besonderen Fleiß oder Geschicklichkeit nicht selbst beeinflussen. Die Vereinbarung eines Stundenhonorares stellt nach der ständigen Rechtsprechung ein klares Indiz dafür dar, dass nicht ein bestimmter Arbeitserfolg geschuldet wird, sondern (lediglich) die Arbeitskraft zur Verfügung gestellt wird. Monatliche Einnahmenschwankungen auf Grund einer unterschiedlich hohen Anzahl geleisteter Arbeitsstunden sprechen nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (vgl VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200, unter Verweis auf VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191, und VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163). Somit ist im vorliegenden Fall auch festzustellen, dass Herr A. im Rahmen der Tätigkeit für die Beschwerdeführerin kein Unternehmerrisiko zu tragen hatte.

Aus oben Gesagtem ergibt sich zusammengefasst, dass im vorliegenden Fall bezüglich der Beschäftigung von Herrn A. die Merkmale, welche für eine nichtselbständige Tätigkeit sprechen, klar jene überwiegen, die für eine selbständige Tätigkeit sprechen. Das Finanzamt hat somit zu Recht die ausbezahlten Vergütungen für diese Tätigkeit als Arbeitslohn beurteilt.

Im Weiteren wurden von Herrn A. (über seine Einzelfirma) der Beschwerdeführerin aber auch Vergütungen für Arbeitsstunden in Rechnung gestellt, welche von (polnischen) Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin geleistet wurden. Bei diesen handelt es sich, wie bereits oben dargestellt, um (alle) über die Normalarbeitszeit hinaus geleisteten Arbeitsstunden dieser Dienstnehmer. Dass dabei - so wie bei Herrn A. - allenfalls höhere Stundensätze ausbezahlt wurden, mag damit zusammenhängen, dass die Beschwerdeführerin im Falle der Abrechnung über die Lohnkonten einen (wesentlich) höheren Aufwand (allfällige Zuschläge für Mehr- und Überstunden, Sozialversicherungsbeiträge und Lohnnebenkosten) zu gewärtigen gehabt hätte. Letztlich sind aber die Überlegungen, welche die Beschwerdeführerin zur gewählten Abrechnungsmethode geführt haben nicht relevant, da es im Bereich des Steuerrechts lediglich darauf ankommt, ob Zahlungen Arbeitslohn darstellen und ein Zufluss erfolgt ist. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es zwar grundsätzlich möglich, dass eine Person sowohl Arbeitslohn als auch andere als nichtselbständige Einkünfte von ein und demselben Arbeit- bzw Auftraggeber bezieht. Voraussetzung dafür wäre jedoch, dass sich die als selbständig zu beurteilende Tätigkeit des Arbeitnehmers deutlich von seinen gegenüber dem Arbeitgeber sonst erbrachten Leistungen abhebt und für sich alleine zumindest überwiegend die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit aufweist (vgl VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087). Dass die in Rede stehenden Arbeitnehmer durchwegs keine sich von ihrer sonstigen Tätigkeit abhebenden Leistungen erbracht haben und gegenständlich die im Rahmen des Dienstverhältnisses angefallenen und über die Normalarbeitszeit hinausgehenden Arbeitsstunden nicht über das Lohnkonto

abgerechnet wurden, ergibt sich klar aus dem Verwaltungsverfahren und wird auch nicht bestritten. Es liegt somit eindeutig Arbeitslohn vor. Der Zufluss der Zahlungen steht außer Streit und wurde auch von der Beschwerdeführerin nicht in Zweifel gezogen. Selbst wenn es so gewesen sein sollte, dass sämtliche in den Rechnungen aufscheinenden Beträge an Herrn A. auf das in diesen angegebene Bankkonto geflossen sein sollten, ist davon auszugehen, dass die einzelnen Arbeitnehmer, mit welchen Herr A. bereits seit Jahren gemeinsam gearbeitet hat und als deren "Sprecher" er aufgetreten ist (vgl. die Ausführungen im Vorlageantrag: er hat sich selbst und weitere polnische Fachkräfte angeboten), mit dieser Art der Bezahlung ihrer Arbeitsleistungen einverstanden waren und somit über ihren Arbeitslohn verfügt haben (vgl. Jakom/Baldauf, EStG, 2015, § 19 Tz 8). Damit wurde auch jener Teil der in Rechnung gestellten Beträge, der auf die von den anderen Arbeitnehmern geleisteten Arbeitsstunden entfällt, durch das Finanzamt zu Recht als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit beurteilt und der Nachversteuerung unterzogen.

Gegen die Ermessensübung bei der Erlassung des Haftungsbescheides nach § 82 EStG 1988 wurden keine Einwendungen erhoben. Die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ist gerechtfertigt, da die Tatsache der Beschäftigung des Herrn A. als Dienstnehmer und die Abrechnungsmodalitäten betreffend andere (polnische) Dienstnehmer erst im Zuge der Prüfung erkannt werden konnten (§ 201 Abs 2 Z 3 BAO). Hinsichtlich der Ermessensübung ist auf die Ausführungen zum Haftungsbescheid zu verweisen, welche sinngemäß gelten.

Abschließend darf noch angemerkt werden, dass die Beschwerdeführerin in der Beschwerde darauf hinweist, dass keine formelle Schlussbesprechung stattgefunden habe, bei der die Geschäftsführung hätte Stellung nehmen können. Auch wenn die in diesem Zusammenhang zitierte Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates nicht einschlägig sein dürfte, wird damit wohl ein Verfahrensfehler (Wahrung des Parteiengehörs) angesprochen. Hiezu ist vorweg auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung zu verweisen, welche zum Inhalt dieses Erkenntnisses erhoben werden. Im weiteren hat die Beschwerdeführerin sodann im Vorlageantrag gerügt, dass die Geschäftsführung seitens des Prüfers nicht kontaktiert worden sei. Dem ist entgegen zu halten, dass über das Unternehmen der Beschwerdeführerin ein Insolvenzverfahren eröffnet worden war, weshalb ausschließlich der Masseverwalter vertretungsbefugt war. Dass dieser über die Feststellungen und das Prüfungsergebnis informiert wurde, ergibt sich klar aus dem Verfahrensablauf. Es wäre an ihm gelegen gewesen, den Feststellungen des Finanzamtes entgegenzutreten und entsprechend konkrete Beweisanträge zu stellen. Dies ist aber selbst im Vorlageantrag nicht geschehen. Wenn im vorletzten Absatz die mögliche Vernehmung von Herrn A. angesprochen wird, um diesem die Möglichkeit zu geben, "die Angelegenheit aus seiner Sicht darzustellen", stellt dies keinen zu berücksichtigenden Beweisantrag dar, weil nicht dargelegt wird, welche Sachverhaltsfeststellungen damit erschüttert werden

könnten und das Vorbringen somit keine konkrete und präzise Angabe des Beweisthemas enthält.

Gegen die Höhe der Bezüge und die Berechnung und Höhe der Abgaben wurden keinerlei Einwendungen erhoben, weshalb diese als unstrittig geblieben der gegenständlichen Entscheidung zu Grunde gelegt werden können.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

5. Zulässigkeit einer 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis vorliegt, eine Sachverhalts- und keine Rechtsfrage dar. Im Übrigen wurde im vorliegenden Fall von der bestehenden und einheitlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Es war daher die ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 25. Juli 2017