

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache X, AdresseX, als Insolvenzverwalterin der GmbH, AdresseGmbH, über die Beschwerde gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 04.10.2013, betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG für die Jahre 2008 bis 2011 sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008 bis 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde der beschwerdeführenden Partei (Bf) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Dem gleichzeitig elektronisch übermittelten Beschwerdeakt der belangten Behörde ist Folgendes zu entnehmen:

Den angefochtenen Bescheiden liegen die Ergebnisse einer im Jahr 2013 bei der Fa. GmbH (im Folgenden kurz: GmbH) durchgeführten gemeinsamen Prüfung der Lohnabgaben zugrunde.

Im Zuge dieser GPLA wurde festgestellt, dass die durch Deckungsrechnungen von Fremdfirmen abgerechneten Leistungen von Arbeitern der GmbH ausgeführt worden seien. Die Arbeiter, die für den Auf- und Abbau von Tribünen sowie für diverse Lagerarbeiten zuständig gewesen seien, hätten von den Angestellten der GmbH ihre Anweisungen erhalten hätten, welche Tätigkeiten wann zu verrichten gewesen seien. Für die Durchführung der Arbeiten sei die technische Ausrüstung der GmbH verwendet worden. Dass die Arbeiter in die betrieblichen Abläufe der GmbH eingebunden gewesen seien, sei durch den Umstand bestätigt worden, dass die Arbeiter auch Kleidung der GmbH getragen hätten.

Laut Niederschrift vom 23.04.2013 seien einige Arbeiter bereits seit ca 10 Jahren bei der GmbH tätig. Der Geschäftsführer der GmbH rufe im Bedarfsfall einen Arbeiter direkt an. Die Arbeitsmittel würden von der GmbH zur Verfügung gestellt. Die Stundenlisten/Stundenaufzeichnungen würden von einem Arbeiter selbst geschrieben und unterschrieben.

Abgesehen von den vorgelegten Eingangsrechnungen von Fremdfirmen gebe es keine wesentlichen Indizien, dass diese tatsächlich als Arbeitgeber der Arbeiter zu werten seien, zumal die Arbeiter zum aufgezeichneten Zeitpunkt nicht als Dienstnehmer gemeldet gewesen seien.

Hinsichtlich der Berechnung der Bemessungsgrundlage der zu 50 % geschätzten bzw. anerkannten Lohnaufwendungen sowie der Würdigung der mit den Fremdfirmen in Verbindung stehenden Deckungsrechnungen verwies der Lohnsteuerprüfer auf die abgabenbehördliche Prüfung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer.

Die belangte Behörde erließ dieser Feststellung Rechnung tragende Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Streitjahre.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Beschwerde wurde ausgeführt, die GmbH sei auf hochwertigen Tribünenbau spezialisiert und habe in den letzten Jahren etwa 10 Dienstnehmer beschäftigt, aber auch Arbeitsleistungen in untergeordnetem Ausmaß (im Äquivalent von ca. 2 Arbeitern) von Fremdfirmen zugekauft.

Im Zuge der GPLA habe die Behörde die Ansicht vertreten, dass es sich bei den beiden Lagerarbeitern nicht um überlassene Arbeitskräfte von Personalgestellungsfirmen, sondern um Dienstnehmer der GmbH und bei den von den Arbeitskräfteüberlassungsfirmen gelegten Rechnungen iHv 50 % um Deckungsrechnungen handle.

Die Behörde habe selbst festgestellt, dass Herr A1 nicht zur Erbringung einer persönlichen Leistung verpflichtet gewesen sei, da er selbst dem Auftragsvolumen entsprechend Hilfskräfte organisiert hätte. Weder Herr A1 noch dessen Hilfskräfte seien bezüglich der Arbeitszeit und der Arbeitspausen Regelungen der GmbH unterworfen gewesen.

Die laufenden Entscheidungen betreffend den Lagerplatz habe Herr A1 getroffen und dieser habe auch die Stundenaufzeichnungen geführt, die die Basis für die an die GmbH gelegten Rechnungen gewesen seien. Herr A1 habe weitgehende Entscheidungsfreiheit genossen. Die Hilfskräfte seien gegenüber Herrn A1 und Herrn A2 weisungsgebunden gewesen.

Anzumerken sei, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge habe, da auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfülle, in der Regel verpflichtet sei, die Weisungen des Auftraggebers bezüglich der Tätigkeit einzuhalten, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht sei auf den

Arbeitserfolg gerichtet und könne sowohl bei einem selbständig Tätigen als auch bei einem unselbständig Tätigen vorkommen.

Bei der Verpflichtung, innerhalb eines bestimmten örtlichen und zeitlichen Bereiches tätig zu werden und eine Arbeit sach- und termingerecht fertigzustellen, handle es sich um eine sachliche Weisungsgebundenheit.

Die Lagerarbeiter hätten, wenn etwas zu arbeiten gewesen sei, zwischen 8 und 10 Stunden pro Tag gearbeitet, wenn keine Arbeit vorhanden gewesen sei, seien diese weder am Lagerplatz der GmbH anwesend gewesen noch seien sie von der GmbH bezahlt worden. Ob die Lagerarbeiter diesbezüglich den Weisungen der Fremdfirmen unterworfen gewesen seien, entziehe sich der Kenntnis der beschwerdeführenden Partei. Auch sei nicht bekannt, was die Arbeiter in der Zeit getan hätten, in der ihre Dienste nicht von der GmbH benötigt worden seien.

Je nach Auftragslage der GmbH hätten sich die benötigten Dienste unregelmäßig und sporadisch gestaltet. Dies gehe auch aus den für die Fremdfirmen geführten Aufzeichnungen von Herrn A1 hervor. Je nachdem, wieviele Hilfskräfte Herr A1 angefordert habe, seien diese unterschiedlich lange und häufig zum Einsatz gekommen. Bei wem er sie angefordert habe, wisse die beschwerdeführende Partei nicht. Auch aus den Rechnungen der Fremdfirmen gehe hervor, dass die Fremdleistungen nicht kontinuierlich gleich geblieben seien.

Es seien weder Mindeststundenleistungen noch sei eine Anwesenheitspflicht oder ein Bereitstehen auf Abruf vereinbart gewesen. In Abstimmung mit einzelnen Großprojekten hätten sich naturgemäß gewisse zeitliche Anforderungen ergeben, die jedoch Ausfluss einer sachlichen Koordination gewesen seien.

Urlaube seien nicht durch die GmbH genehmigt worden. Die Arbeiter hätten den Lagerplatz jederzeit ohne Angabe von Gründen verlassen können. Sie hätten sowohl den Lagerplatz als auch etwaige Baustellen selbständig betreten und verlassen können. Erkrankungen seien nicht der GmbH mitgeteilt worden. Im Fall einer Erkrankung sei die GmbH von Herrn A1 im Sinne einer aufeinander abgestimmten Zusammenarbeit informiert worden. In so einem Fall habe Herr A2 die Arbeit übernommen. Fehlzeiten seien nicht an die GmbH weiterverrechnet worden.

Da sich der Lagerplatz nicht in der Nähe des Büros der GmbH befunden habe, sei schon aus räumlichen Gründen eine entsprechende laufende Kontrolle und Überwachung der Tätigkeiten am Lagerplatz nicht möglich und vorgesehen gewesen.

Da die GmbH weder Herrn A1 noch den sonstigen Hilfskräften eine fixe Arbeitszeit vorgegeben habe, sei nicht bekannt, ob diese auch noch für andere Auftraggeber tätig geworden seien. Insbesondere sei mit den Lagerarbeitern kein Konkurrenzverbot vereinbart worden.

Zu den Arbeitsmitteln sei anzuführen, dass Herr A1 mit einem nicht der GmbH zuzurechnenden Pkw fallweise Lieferungen zu den jeweiligen Baustellen getätigt habe.

Die dafür entstandenen Fahrtkosten und etwaige Diäten seien nicht von der GmbH getragen worden. Andere Arbeitsmittel seien nicht benötigt worden. Es sei korrekt, dass aufgrund des besseren Erscheinungsbildes gegenüber den Kunden der GmbH die Lagerarbeiter T-Shirts der GmbH auf deren Wunsch hin getragen hätten, wenn sie an einem Veranstaltungsort Arbeiten zu erledigen gehabt hätten. Ansonsten sei ihnen die Wahl ihrer Arbeitskleidung selbst überlassen gewesen und hätte die GmbH auch nicht die Kosten dafür getragen.

Ob Herr A1 den Weisungen seiner Arbeitgeber unterlegen und in deren betriebliche Organisation eingebunden gewesen sei, entziehe sich der Kenntnis der GmbH.

Weder Herr A1 noch etwaige Hilfsarbeiter seien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse weisungsgebunden und in den geschäftlichen Organismus der GmbH eingegliedert gewesen. Sie hätten mit Ausnahme der T-Shirts ihre sonstigen Auslagen nicht von der GmbH abgegolten erhalten. Auch Urlaube und Krankenständen seien nicht von der GmbH abgegolten worden. Es sei kein monatlich fixes Entgelt bezahlt worden, sondern es sei nach erbrachten Leistungsstunden abgerechnet worden. Eine Entgeltfortzahlung im Verhinderungsfall sei niemals mit Herrn A2 vereinbart worden. Die Arbeiter seien je nach Auftragslage angefordert worden, eine Arbeitszeit sei nicht vorgegeben worden. Die zu erbringenden Arbeiten hätten in der für die jeweilige Veranstaltung maßgeblichen Zeit erledigt werden müssen. Durch welche und wieviele Arbeiter dieses Ergebnis herbeigeführt worden sei, sei für die GmbH nicht interessant gewesen. Herr A1 und Herr A2 hätten den Ertrag ihrer Tätigkeit durch Auswahl von Hilfskräften nach ihrem Ermessen beeinflussen und Aufträge annehmen oder ablehnen können. Ein Unternehmerwagnis werde auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Tätigkeit nur für einen Auftraggeber erfolge. Da die GmbH den Arbeitern keine fixe Arbeitszeit vorgegeben habe, sei nicht bekannt, ob diese auch für andere Auftraggeber tätig geworden seien.

Die beiden Lagerarbeiter hätten ihre Leistung auch nicht persönlich erbringen müssen, sie hätten sich vertreten lassen können. Das Bestimmungsrecht darüber sei nicht der GmbH obliegen. Sie seien auch nicht laufend entlohnt worden. Die gelegten Rechnungen seien von der GmbH mittels Barscheck bezahlt worden. Die Höhe des Honorars sei mit Herrn A2 vereinbart worden.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sei somit evident, dass die beiden Lagerarbeiter keine Dienstnehmer der GmbH seien. Es habe keine Verpflichtung bestanden, die Arbeitskraft laufend zur Verfügung zu stellen und es seien keine vom Erfolg unabhängigen Löhne bezahlt worden.

Mit Beschwerdeverechtsentscheidung wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, die weitgehende Entscheidungsfreiheit des Herrn A1 betreffend den Lagerplatz und die erforderlichen Hilfskräfte schließe eine Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung nicht aus. Dass einem Dienstnehmer hinsichtlich seines Arbeitsbereiches, für den keine besondere Qualifikation erforderlich sei, eine gewisse

Entscheidungsfreiheit im Rahmen der weisungsmäßigen Vorgaben des Dienstgebers eingeräumt werde, sei für ein Dienstverhältnis nicht ungewöhnlich.

Ebensowenig spreche ein Weisungsverhältnis gegenüber den Hilfskräften gegen ein Dienstverhältnis des Herrn A1 zur GmbH, da hierarchische Strukturen unter Dienstnehmern im Wirtschaftsleben durchaus üblich seien.

Dass eine sachliche Weisungsgebundenheit auch bei einem Werkvertragsverhältnis vorliegen könne, stelle das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nicht in Frage. Schon die Art der Tätigkeit der Lagerarbeiter (Schlichten, Lackieren, Vorbereiten der Gerüste, Aufladen, etc.) spreche für ein Dienstverhältnis.

Die Behörde habe entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde nicht festgestellt, dass Herr A1 keine Verpflichtung zur Erbringung einer persönlichen Leistung gehabt habe, da sich ein derartiger Schluss aus der Feststellung des Organisierens und Einteilens der Hilfskräfte keineswegs zwingend ergebe.

Gerade im Hinblick darauf, dass die Lagerarbeiter je nach Auftragslage angefordert worden seien, ergebe sich, dass es im Rahmen der Organisation der betrieblichen Abläufe entsprechende Arbeitszeitvorgaben im Rahmen der Eingliederung der Lagerarbeiter in diese betrieblichen Abläufe gegeben habe.

Die faktischen Abläufe würden jedenfalls hinsichtlich der Herren A1 und A3 betreffend Mindeststundenleistung, Anwesenheitspflicht und Bereitstehen auf Abruf ein anderes Bild ergeben, welches durch deren niederschriftlichen Angaben zur Arbeitszeit untermauert werde.

Die Tatsache, dass eine laufende Kontrolle und eine Überwachung der Tätigkeiten am Lagerplatz wegen der räumlichen Distanz zum Büro der GmbH nicht möglich gewesen sei, sei nicht entscheidungswesentlich, weil eine laufende Kontrolle insbesondere dann kein entscheidendes Merkmal für ein Dienstverhältnis sei, wenn Dienstnehmer seit Jahren das Vertrauen des Dienstgebers genießen würden. Die Nichtvereinbarung eines Konkurrenzverbotes sei in Ansehung des Berufsbildes eines Lagerarbeiters durchaus nicht ungewöhnlich.

Der Umstand, dass Herr A1 fallweise mit einem nicht der GmbH zuzurechnenden Pkw Lieferungen zu den jeweiligen Baustellen getätigt habe und die dadurch entstandenen Kosten ebenso wie die Kosten der Arbeitskleidung nicht ersetzt erhalten habe, schließe ein Dienstverhältnis nicht aus.

Eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden stelle noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar; die Nichtzahlung eines monatlich fixen Entgelts schließe gerade im Hinblick auf die zahlreichen, nur wenige Tage dauernden Dienstverhältnisse das Vorliegen von Dienstverhältnissen nicht aus.

Dass die Lagerarbeiter je nach Auftragslage angefordert worden seien, entspreche einer wirtschaftlich orientierten Betriebsführung. Dass tatsächlich eine Arbeitszeit vorgegeben

worden sei, erschließe sich aus den Aussagen der beiden Lagerarbeiter, die angegeben hätten, täglich 8 Stunden, bei Bedarf bis zu 10 Stunden gearbeitet zu haben.

Das Vorbringen, es sei für die GmbH nicht von Interesse gewesen, welche und wieviele Arbeiter beschäftigt worden seien, sei in Anbetracht der Tatsache, dass die Arbeitsstunden der zusätzlichen Arbeiter Gegenstand der an die GmbH gelegten Rechnungen gewesen seien, nicht nachvollziehbar.

Dass Herr A1 den Ertrag seiner Tätigkeit durch Auswahl von Hilfskräften nach seinem Ermessen habe beeinflussen können, sei nicht schlüssig, weil die Kosten der jeweiligen Hilfskräfte zu Lasten der GmbH gegangen seien. Es sei nicht dargetan worden, dass die Hilfskräfte auf Namen und Rechnung des Herrn A1 bzw. des Herrn A2 tätig geworden seien. Auch sei im Einzelfall die erforderliche Anzahl an Arbeitskräften durch den auftragsbezogenen kalkulierbaren Arbeitszeitaufwand im Wesentlichen vorgegeben.

Die Möglichkeit, Aufträge anzunehmen oder abzulehnen, hätten im Sinne des Eingehens von allenfalls kurzfristigen Dienstverhältnissen auch Nichtunternehmer.

Die beiden Lagerarbeiter hätten niederschriftlich angegeben, dass der Geschäftsführer der GmbH direkt auf sie zugreife und umgekehrt habe er auf die korrekte Leistungserbringung durch die beiden vertraut. Es sei daher davon auszugehen, dass die GmbH sehr wohl Wert auf die persönliche Leistungserbringung durch A1 und A3 gelegt habe und sich die beiden nicht hätten vertreten lassen können.

Selbst wenn die Arbeiter ihren Lohn von der jeweiligen Fremdfirma bezogen und von der dortigen Sekretärin ausbezahlt erhalten hätten, könne auf Grund der Umleitung der Zahlungsflüsse über Briefkasten-GmbHs nicht davon ausgegangen werden, dass die Lagerarbeiter nicht laufend von der GmbH entlohnt worden wären.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sei daher davon auszugehen, dass die Leistungen der Lagerarbeiter weisungsgebunden und eingegliedert in den betrieblichen Organismus der GmbH erbracht worden seien.

Die Bf zog den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung mit Schreiben vom 18.04.2018 zurück und ersuchte um Berücksichtigung des Verhandlungsprotokolls vom 17.01.2019 im Verfahren RV/7100884/2017.

Darin wurde ausgeführt, die Abgabenbehörde behandle die eingesetzten Lagerarbeiter als Dienstnehmer, obwohl das Beweisverfahren die Dienstnehmereigenschaft nicht bestätigt habe. Sie beschränke ihre Erhebungen auf die Herren A1 und A3, während die übrigen Arbeiter gänzlich außer Betracht geblieben seien. Aus den Aussagen von A1 und A3 ergebe sich klar, dass die beiden von jenen Firmen bezahlt worden seien, bei welchen sie auch angemeldet gewesen seien. Allein aus der Aussage, man habe den Geschäftsführer der GmbH im Krankheitsfall angerufen, ergebe sich kein hinreichender Anhaltspunkt, weil gleichzeitig klargestellt worden sei, dass Krankmeldungen tatsächlich nicht erfolgt seien. Dass ein Auftraggeber davon informiert werde, dass in einem gewissen Zeitraum keine Auftragserledigung erfolgen könne, begründe keine Dienstnehmereigenschaft. Das Tragen

von T-Shirts der GmbH diene ausschließlich dazu, die Lagerarbeiter, die Gerüstteile zu diversen Projekten geliefert hätten, als projektzuhörig auszuweisen, damit sei bei dem jeweiligen Vorhaben von der Security zugelassen worden seien.

Der Geschäftsführer habe nach Vorliegen eines Projektauftrages die Planung in Angriff genommen und nach Fertigstellung der Materialzettel, welche alle für das Vorhaben erforderlichen Gerüstteile beinhaltet hätten, Herrn A1 angerufen, ob er wieder zur Verfügung stehe. In den meisten Fällen habe dieser sofort zugesagt. In einigen wenigen Fällen habe dieser erklärt, erst beim Arbeitgeber nachfragen zu müssen, ob er und Herr A3 zu diesem Zeitpunkt frei seien. Dann sei Herr A1 ins Büro gekommen und es seien ihm die Materialzettel übergeben und mitgeteilt worden, bis zu welchem Datum das Material hergerichtet sein müsse. A1 und A3 hätten mit den Arbeiten begonnen und bei umfangreichen Arbeiten, die von den beiden allein nicht termingerecht zu bewältigen gewesen seien, habe Herr A1 angerufen und mitgeteilt, dass er weitere Arbeiter organisieren werden. Die in Auftrag gegebenen Arbeiten seien erledigt worden. Herr A1 habe an seinen Arbeitgeber die Stundenzahl in Summe gemeldet und diese sei der GmbH dann in Rechnung gestellt worden. Immer, wenn eine neue Firma die Arbeitskräfte gestellt habe, sei die UID-Nummer abgefragt worden, um sicherzugehen, dass es sich um eine existierende Firma handle.

Das in die Herren A1 und A3 gesetzte Vertrauen beruhe darauf, dass diese beiden schon zu einem Zeitpunkt für die GmbH gearbeitet hätten, als der Geschäftsführer bei der GmbH eingetreten sei. Die beiden seien nie Angestellte der GmbH gewesen, sondern einfach rasch verfügbare Arbeitskräfte, die bei einschlägigen Firmen angestellt gewesen seien.

Von Seiten der bei den Projekten eingesetzten Arbeiter seien nie Forderungen an die GmbH gestellt worden. Die Arbeiter seien nie von der GmbH entlohnt worden. Hinsichtlich der Urlaube hätte Herr A1 den Geschäftsführer im Voraus informiert, aber nicht gefragt, ob er Urlaub nehmen dürfe.

Die GmbH habe Zeiten mit Spitzenauslastung und Zeiten ohne Aufträge, weshalb es wirtschaftlich notwendig gewesen sei, Fremdpersonal in Anspruch zu nehmen.

Herr A1 und Herr A3 hätten die Auftragserteilung an ihre Arbeitgeber weitergegeben, sie seien gewissermaßen als Vermittler tätig geworden. Es seien daher nicht die Herren A1 und A3 mit der Erbringung der Leistungen beauftragt worden, sondern seien diese Aufträge von ihnen an ihre Arbeitgeber weitergeleitet worden, die dann auch weitere Arbeitskräfte bei Bedarf gestellt hätten.

Der Vertreter der belangten Behörde führte in der Niederschrift vom 17.01.2019 aus, die Arbeiter A1 und A3 hätten angegeben, von der GmbH direkt angesprochen worden zu sein, wenn Arbeiter benötigt worden seien. Eine Abstimmung mit den beschwerdegegenständlichen Subfirmen habe nicht stattgefunden. Es widerspreche jeglicher Lebenserfahrung, dass A1 und A3 jederzeit zur Verfügung gestanden seien, obwohl sie bei unterschiedlichen Subfirmen beschäftigt gewesen seien.

Zum Thema Angemessenheit der Entgelte führte der Amtsvertreter aus, die GmbH habe in den Jahren 2007 bis 2012 nur Verluste erzielt und in der Selbstanzeige, die nach Durchführung der Prüfung erstattet worden sei, die Stundensätze als hochpreisig eingestanden. Dass die hochpreisigen Stundensätze bezahlt worden seien, sei in Ansehung der wirtschaftlichen Situation der GmbH nicht glaubhaft.

Die Herren A1 und A3 hätten angegeben, von Montag bis Freitag täglich acht Stunden tätig gewesen zu sein.

Der Aussage des Geschäftsführers sei zu entnehmen, dass A1 je nach Arbeitsaufwand entschieden habe, wie viele Hilfskräfte benötigt würden und dass er diese auch organisiert hätte. Daraus sei zu schließen, dass A1 Dienstnehmer für die GmbH organisiert habe. Dies weise darauf hin, dass es sich um Dienstnehmer der GmbH gehandelt habe. Aus der Aussage des Geschäftsführers gehe auch hervor, dass vor Leistungserbringung durch die Lagerarbeiter die vermeintlichen Rechnungsleger nie kontaktiert worden seien. Die rechnungslegenden Firmen hätten von der GmbH keinen Auftrag bekommen, sondern es seien A1 und A3 mit der Leistungserbringung beauftragt worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in die mit dem Geschäftsführer, mit A1 und A3 aufgenommenen Niederschriften, in die Niederschrift vom 17.01.2019 und in die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Neben eigenen Dienstnehmern erbrachten die bei diversen Fremdfirmen angemeldeten Lagerarbeiter A1 und A3 laufend Arbeitsleistungen wie Lagerung, Schlichten, Lackieren, Vorbereiten der Gerüste, Aufladen, etc. für die GmbH. Sie wurden auf den Lagerplätzen der GmbH in der Lagerplatz1 und in Lagerplatz2 tätig. Bei größerem Personalbedarf organisierte A1 zusätzliche Arbeitskräfte. Die Arbeitsleistungen wurden der GmbH unter Zugrundelegung der von ihm geführten Stundenaufzeichnungen in Rechnung gestellt.

Es existieren keine schriftlichen Vereinbarungen über Personalgestaltung. Weder Geschäftskorrespondenz mit den rechnungslegenden Firmen noch nachvollziehbare Dokumentationen, welcher Preis pro Arbeitsstunde jeweils vereinbart war, konnten vorgelegt werden. Die Bezahlung erfolgte in den Streitjahren mittels Barschecks.

Der von der GmbH geltend gemachte Fremdleistungsaufwand entspricht in Anbetracht der in den Rechnungen der Fremdfirmen ausgewiesenen unrealistisch hohen Stundenpreise nicht den Tatsachen, die in Rechnung gestellten Preise wurden tatsächlich nicht bezahlt. Bei den von den funktionslosen Fremdfirmen gelegten Rechnungen handelt es sich um Deckungsrechnungen. Die mit diesen Deckungsrechnungen gedeckten Arbeiten wurden

von Arbeitskräften verrichtet, die nur pro forma als Dienstnehmer der rechnungslegenden Firmen ausgegeben worden sind.

Sowohl Herr A1 als auch Herr A3 und die von Herrn A1 bei Bedarf organisierten Arbeitskräfte waren Dienstnehmer der GmbH.

Dieser Sachverhalt gründet sich hinsichtlich des Vorliegens von Deckungsrechnungen auf die Feststellungen im Erkenntnis vom 19.02.2019, RV/7100884/2017, das von der Bf nicht mit Revision bekämpft worden ist. Auf diese Feststellungen wird hiemit ausdrücklich verwiesen. Die Qualifikation der Arbeiter A1 und A3 sowie der zusätzlich herangezogenen Hilfsarbeiter als Dienstnehmer der GmbH basiert auf folgender Beweiswürdigung:

A1 und A3 sind seit Jahren an den Lagerplätzen in der Lagerplatz1 und in Lagerplatz2 mit der Lagerung, dem Lackieren, Schlichten, Vorbereiten der Gerüste und dem Aufladen beschäftigt. Der Geschäftsführer der GmbH übergab die von ihm erstellten Materiallisten Herrn A1, an Hand welcher die beiden Arbeiter die notwendigen Arbeiten erledigten. Bei Bedarf wurden nach Rücksprache mit dem Geschäftsführer zusätzliche Arbeiter herangezogen. Die handschriftlichen Stundenaufzeichnungen betreffend die im Einsatz befindlichen Arbeiter wurden von A1 geführt und anhand dieser Stundenaufzeichnungen die Deckungsrechnungen erstellt. Dass die Stundenaufzeichnungen von A1 geführt wurden und keine Kontrolle durch den Geschäftsführer vorgenommen wurde, bestätigt, dass A1 auf Grund der langjährigen Tätigkeit für die GmbH in den geschäftlichen Organismus der GmbH eingegliedert und dem Geschäftsführer hinsichtlich der zeitgerechten und ordnungsgemäßen Durchführung der in Auftrag gegebenen Arbeiten weisungsgebunden war. Dass A1 für die auftragsgemäße Erledigung der Arbeiten verantwortlich war, steht der Dienstnehmereigenschaft nicht entgegen, gibt es doch auch im Rahmen von Dienstverhältnissen "Vorarbeiter", die die Verantwortung für die ordnungsgemäße Abwicklung der Arbeiten übernehmen. Der Geschäftsführer der GmbH trat nicht in Kontakt mit den Fremdfirmen, seine Überprüfung beschränkte sich laut eigener Aussage auf die Überprüfung der UID-Nummer. A1 gab im Zuge seiner Einvernahme an, von Montag bis Freitag täglich 8 Stunden, wenn notwendig auch bis zu 10 Stunden zu arbeiten.

Laut Aussage des Geschäftsführers im Verfahren RV/710084/2017 wurden die von ihm in Auftrag gegebenen Arbeiten von Herrn A1 und Herrn A3 verrichtet, wenn es der Umfang der Arbeiten erforderte, wurden von Herrn A1 zusätzliche Arbeiter organisiert, die auf den Baustellen mit den T-Shirts der GmbH in Erscheinung traten und jene Arbeiten erledigten, die der Geschäftsführer in Auftrag gab. Sämtliche Betriebsmittel wurden von der GmbH zur Verfügung gestellt. Diese Tatsachen sind Indizien dafür, dass die für die Auftragserledigung eingesetzten Arbeiter in den betrieblichen Organismus der GmbH eingegliedert waren. Die Dienstnehmereigenschaft von A1, A3 und den sonstigen Arbeitern war daher zu bejahen.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen, denen die Bf im Vorlageantrag nicht entgegengetreten ist.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; 19.2.2002, 98/14/0213; 9.9.2004, 99/15/0250).

Die von den angeblichen Subfirmen in Rechnung gestellten Beträge waren daher vom Prüfer zu Recht als versteckter Lohnaufwand und die für die GmbH tätig gewordenen Arbeiter als Dienstnehmer der GmbH behandelt worden.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Gemäß § 41 Abs. 5 FLAG 1967 beträgt der Beitrag 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage.

Die Regelungen des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ), welcher von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, finden sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis 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.

Seit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, VwSlg. 7979/F, entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2

EStG 1988 anhand zweier Kriterien, nämlich der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu beurteilen ist. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (VwGH 22.2.2017, Ro 2014/13/0033, mwN).

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Hievon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht (VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162, mwN).

Im vorliegenden Fall verpflichteten sich A1 und A3 und im Bedarfsfall auch die weiteren Arbeiter zur Erbringung von Hilfstätigkeiten (Schlichten, Lackieren, Vorbereiten der Gerüste, Aufladen). Die Arbeiten richteten sich nach dem Bedarf der GmbH, die Arbeiter hatten nicht die Möglichkeit, den vorgegebenen Ablauf der Arbeit jederzeit selbst zu regeln und auch zu ändern, wie es für einen freien Dienstvertrag typisch wäre (VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0066; VwGH 20.01.2016, 2012/13/0095). Dass aber die Arbeiten nach dem Bedarf der GmbH zu erbringen waren, bedeutet gerade, dass die Arbeiten nach den jeweiligen Anweisungen des Geschäftsführers der GmbH zu erbringen waren. Die Personen versprachen damit nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, sondern stellten ihre Arbeitskraft zur Verfügung (VwGH 29.07.2010, 2007/15/0223, mwN). Das Vorliegen der Weisungsgebundenheit war daher zu bejahen.

Dass weder eine Mindeststundenleistung noch eine Anwesenheitspflicht oder ein Bereitstehen auf Abruf vereinbart war, ist einerseits nicht mit der Aussage des Herrn A1 in Einklang zu bringen, dass er 8, bei Bedarf auch mehr Stunden täglich gearbeitet habe. Außerdem lässt dies nicht ohne Weiteres auf das Fehlen persönlicher Weisungsgebundenheit schließen. Gerade ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten des Auftraggebers (nach dessen Bedarf) bringt eine Eingliederung in dessen Unternehmensorganismus zum Ausdruck (VwGH 28.04.2004, 2000/14/0125, mwN).

Der Geschäftsführer der GmbH gab die durchzuführenden Arbeiten vor und legte damit sowohl den Leistungsort als auch den Leistungszeitpunkt fest. Das Vorliegen der Eingliederung der die Leistung erbringenden Personen in den Betrieb der GmbH war daher zu bejahen.

Das Vorbringen, die Arbeiter seien nur sporadisch und bei Bedarf für die GmbH tätig geworden, steht der Annahme der Eingliederung und Weisungsgebundenheit der Arbeiter nicht entgegen, da Dienstverhältnisse kein durchgehendes Tätigwerden voraussetzen, weil auch kurzfristige Dienstverhältnisse rechtlich möglich sind.

Das Bundesfinanzgericht

Die Tatsache, dass eine Entlohnung nach Stunden erfolgte, ist ebenfalls ein Indiz für das Vorliegen von Dienstverhältnissen.

Das Argument des Geschäftsführers, die Arbeiter hätten den Erfolg ihrer Tätigkeit beeinflussen können, je nachdem, wieviele Hilfskräfte sie zusätzlich engagiert hätten, steht im Widerspruch dazu, dass Herr A1 Stundenaufzeichnungen geführt hat, die den Deckungsrechnungen zu Grunde gelegt worden sind. Hat aber die GmbH die laut Stundenaufzeichnungen in Rechnung gestellten Beträge und nicht einen vorher vereinbarten Pauschalbetrag bezahlt, kann nicht nachvollzogen werden, wie sich die Anzahl der organisierten Arbeiter auf den Erfolg ausgewirkt haben könnte.

Wenn vorgebracht wird, dass nicht die Herren A1 und A3 beauftragt worden seien, sondern dass diese die Aufträge an ihre jeweiligen Arbeitgeber weitergeleitet hätten, so erscheint dieser Umweg gerade im Hinblick auf eventuell eintretende Gewährleistungsfälle nicht glaubwürdig, zumal keinerlei schriftliche Vereinbarungen von der GmbH vorgelegt werden konnten und vom Geschäftsführer auch kein direkter Kontakt zu den Fremdfirmen behauptet und nachgewiesen worden ist.

Das Finanzamt ist daher zu Recht vom Vorliegen von Dienstverhältnissen iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausgegangen.

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.

Bei der Beurteilung der Frage, ob die streitgegenständlichen Leistungen durch eigene Dienstnehmer der GmbH oder durch Dienstnehmer von Fremdfirmen erbracht wurden, handelt es sich um eine Sachverhalts- und keine Rechtsfrage.

Zu der Frage wann ein Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) vorliegt, gibt es eine (umfangreiche) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, diese ist einheitlich und das Bundesfinanzgericht ist davon nicht abgewichen.

Wien, am 12. Juni 2019