

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R. und die weiteren Senatsmitglieder S1,S2,S3 über die Beschwerden der Bf., vom 23. November 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 17. Oktober 2012, betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für die Kalenderjahre 2009 und 2010 sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2009, 2010 und 2011 nach der am 8. Mai 2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof (Art. 133 Abs. 4 B-VG) ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der (vormaligen Berufungswerberin und nunmehrigen) Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.), einer Kommanditgesellschaft, handelt es sich um ein Unternehmen, das Schneeräumungs- und Gartenarbeiten durchführt. Die von der Bf. auf Basis von sog. „Werkverträgen“ für die Auslieferung von Salz und Kiesel zuständigen Beschäftigten stehen - (nur) mit dieser Tätigkeit - unstrittig in einem Dienstverhältnis zur Bf.

Strittig ist – als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 Abs. 1 EStG 1988) –, ob auch die Schneeräumungs- und Gartenarbeiten im Rahmen von Dienstverhältnissen (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) durchgeführt worden sind.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Am 15. Februar 2012 hat das Finanzamt mit **XY1** eine **Niederschrift** aufgenommen, in der dieser – zu seiner Tätigkeit für die Bf. befragt – (zusammengefasst) Folgendes ausgesagt hat:

Er habe Freunde, die ihn an die Bf. weitergeleitet hätten. Er habe dann zuerst telefonisch Kontakt mit Herrn XY2a aufgenommen. Er sei für 2-3 Stunden geringfügig beschäftigt gewesen, den Rest habe er als „Auftrag“ bekommen. Diese 2-3 Stunden sei er nur für die Zustellung des Materials (Salz und Kies) an die Objekte (mit seinem Privatauto) zuständig gewesen. Die restlichen Tätigkeiten (Gartenarbeiten, Schneeräumung) bei den Objekten seien seiner selbständigen Tätigkeit zuzuordnen. Dafür lege er dann die Honorarnoten. Herr XY2a bekomme die Objekte von der Firma XY3 und gebe diese dann (ua. auch an ihn) weiter. Es habe sich dabei um ca. 40 Objekte für Schneeräumung und um ca. 15 Objekte für Gartenarbeiten gehandelt. Er (selbst) sehe sich die Objekte an und schaue was alles zu tun ist und mache sich dann mit Herrn XY2a eine pauschale Summe aus. Er arbeite nicht auf Stundenbasis. Herr XY2a tätige die Arbeitsaufsicht. Er benötige keine Arbeitskleidung. Herr XY2a teile ihm mit, wo und wann er zu arbeiten habe. Im geringfügigen Arbeitsverhältnis habe er keine bestimmten Arbeitszeiten, er sei (von Herrn XY2a) angerufen und gefragt worden, ob er Zeit habe. Bei der selbständigen Tätigkeit (Gartenarbeit) sei (mit Herrn XY2a) ausgemacht worden, dass er zB eine Woche Zeit habe, um die Tätigkeit zu erledigen. Innerhalb der ausgemachten Zeit könne er kommen und gehen wann er wolle, es gäbe keine bestimmten Arbeitszeiten. Seit Juni 2010 habe er auch andere Auftraggeber. Die Rechnungen habe Herr XY2a geschrieben. Die Preise für die Leistungen habe er selbst festgelegt.

Herr XY1 hat dem Finanzamt folgende Rechnungen vorgelegt:

Rechnung vom 01.01.2010: „Rechnung 001/10“; „Für Schneeräumarbeiten im Zeitraum November 2009 bis April 2010 Verrechnen wir ihnen wie folgt: Schneeräumung lt.

Adressenliste: € 3.000,00“.

Rechnung vom 01.02.2010: „Rechnung 002/10“; „Für Schneeräumarbeiten im Zeitraum November 2009 bis April 2010 Verrechnen wir ihnen wie folgt: Schneeräumung lt.

Adressenliste: € 2.400,00“.

Rechnung vom 01.03.2010: „Rechnung 003/10“; „Für Schneeräumarbeiten im Zeitraum November 2009 bis April 2010 Verrechnen wir ihnen wie folgt: Schneeräumung lt.

Adressenliste: € 2.400,00“.

Rechnung vom 01.04.2010: „Rechnung 004/10“; „Für Schneeräumarbeiten im Zeitraum November 2009 bis April 2010 Verrechnen wir ihnen wie folgt: Schneeräumung lt.

Adressenliste: € 4.200,00“.

Rechnung vom 31.05.2010: „Rechnung 5/10“; „Für Grünflächen Betreuung für die Leistung Zeitraum: Mai 2010 Verrechnen wir ihnen wie folgt: € 2.200,00“.

Am 16. Februar 2012 hat das Finanzamt mit **XY4** eine **Niederschrift** aufgenommen, in der dieser – zu seiner Tätigkeit für die Bf. befragt – (zusammengefasst) Folgendes ausgesagt hat:

Er sei arbeitslos gewesen. Durch einen anderen Bulgaren habe er die Nummer von Herrn XY2a bekommen und ihn angerufen – so sei der Kontakt mit der Bf. zustande gekommen. Er sei nur für die Bf. tätig. Er räume den Schnee weg und transportiere (mit seinem eigenen Pkw) das Salz zu den Adressen. Welche Objekte (Adressen) das

seien, wisse er nicht. Für das Jahr 2012 habe er eine Liste mit Adressen im zehnten Bezirk. Das Honorar sei pauschal berechnet worden, aber die Preise würden sich nach Arbeitsaufwand zusammensetzen. In einem Monat mehr, im nächsten weniger. Er arbeite nicht auf Stundenbasis. Bei seiner Tätigkeit verwende er Salz und Steine. Diese (Arbeits)Materialien erhalte Herr XY2a von der Firma XY3, er (selbst) erhalte diese Sachen von Herrn XY2a. Im Sommer habe er eigene Rasenmäher gehabt, die seien aber jetzt kaputt. Er müsse sich für den nächsten Sommer neue kaufen. Von der Firma XY3 komme ein Kontroller und kontrolliere die Arbeit. Als Arbeitskleidung habe er eine Latzhose, wo die Firma XY3 draufstehe. Diese Arbeitskleidung sei von seiner Frau gereinigt worden.

Bei Schnee sei er von Herrn XY2a angerufen worden und er (selbst) wisse dann aufgrund der Liste, wo er hin müsse. Bei Gartenarbeiten müsse der Rasen innerhalb von 15 Tagen gemäht werden – also teile er sich seine Arbeit selbst ein. Er habe keine bestimmten Arbeitszeiten. Wenn er krank sei, dann rufe er Herrn XY2a an und sage ihm, dass er krank sei. Wer jedoch dann die Arbeiten für ihn erledige, könne er nicht sagen. Er (selbst) könne in so einem Fall keinen Ersatz schicken. Die Rechnungen habe Herr XY2a geschrieben und auch den Stempel dafür machen lassen. Die Preise habe er (selbst) festgelegt.

Herr XY4 hat dem Finanzamt folgende Rechnungen vorgelegt:

Rechnung vom 31.10.2010: „Rechnung 10/10“; „Für Grünflächen Betreuung für die Leistung Zeitraum: Oktober 2010 Verrechnen wir ihnen wie folgt: € 1.300,00“.

Rechnung vom 01.12.2010: „Rechnung 11/10“; „Für Schneeräumarbeiten im Zeitraum November 2010 bis April 2011 Verrechnen wir ihnen wie folgt: Schneeräumung lt. Adressenliste: € 1.400,00“.

Rechnung vom 31.08.2010: „Rechnung 8/10“; „Für Grünflächen Betreuung für die Leistung Zeitraum: August 2010 Verrechnen wir ihnen wie folgt: € 1.400,00“.

Rechnung vom 30.09.2010: „Rechnung 9/10“; „Für Grünflächen Betreuung für die Leistung Zeitraum: September 2010 Verrechnen wir ihnen wie folgt: € 1.540,00“.

Am 30. August 2012 hat das Finanzamt mit dem persönlich haftenden Gesellschafter der Bf., Herrn **XY2**, eine **Niederschrift** aufgenommen, in der dieser Folgendes ausgesagt hat: Die Aufteilung in eine selbständige und eine nichtselbständige Tätigkeit sei deshalb vorgenommen worden, weil es bei der Schneeräumung so sei, dass monatelang keine Arbeiten vorhanden seien, aber die Kosten auflaufen würden und dann, wenn es zu Schneefall komme, die Dienstnehmer nicht zur Verfügung stünden, weil sie zB in Krankenstand gingen. Alle Tätigkeiten, die nicht die Schneeräumung beträfen, seien auf nichtselbständiger Basis durchgeführt worden.

Die Werkvertragsnehmer bekämen – falls notwendig – auch ein Fahrzeug von der Firma bereitgestellt. Die Schneeschaufeln würden vom Betrieb bzw. von der Firma XY3 zur Verfügung gestellt. Das Salz und das Streumaterial seien von der Bf. gekauft worden. Die Werkvertragsnehmer bekämen von der Bf. auch die Rasenmäher und andere Gartenutensilien zur Benützung.

Die Abrechnung erfolge nach Routen. Die Werkvertragsnehmer erhielten einen Prozentsatz von der Auftragssumme der Firma XY3.

Die Werkvertragsnehmer müssten im Prinzip den Routenplänen folgen. Die Räumungsarbeiten seien von Kontrolloren der Firma XY3 bzw. auch von ihm selbst kontrolliert worden.

Zu den Niederschriften von Herrn XY4 und von Herrn XY1 habe er nichts weiter zu sagen, da die Aussagen der Wahrheit entsprächen.

Zur Begründung der angefochtenen **Bescheide vom 17. Oktober 2012** hat das Finanzamt auf den (ebenfalls mit 17. Oktober 2012 datierten) Bericht verwiesen und darin Folgendes ausgeführt:

Nach den Niederschriften mit den Dienstnehmern XY1 vom 15. Februar 2012 und XY4 vom 16. Februar 2012 und dem Komplementär Herrn XY2 vom 30. August 2012 sei folgender Sachverhalt festgestellt worden:

Die Werkvertragsnehmer seien auch gleichzeitig als geringfügig beschäftigte Arbeiter bei der Firma angemeldet gewesen. Die Abgrenzung sei derart erfolgt, dass der Transport von Streumaterial in der nichtselbständigen Beschäftigung erfolgt sei, während die Räumungsarbeit auf Werkvertragsbasis durchgeführt worden sei. Die letztere Tätigkeit stehe in kausalen Zusammenhang mit der nichtselbständigen Beschäftigung und sei nur deshalb so praktiziert worden, da nach der Aussage von Herrn XY2 die Dienstnehmer im Falle von Schneefall nicht arbeiten würden. Es werde auf die ständige Judikatur verwiesen, wonach Hilfsarbeiten bzw. einfache manipulative Tätigkeiten Dienstleistungen und kein selbständiges Werk darstellten (vgl. VwGH 27. Oktober 1999, 98/09/0033, 21. März 1995, 94/09/0163).

Es seien keine schriftlichen Werkverträge abgeschlossen worden. Nicht alle Werkvertragsnehmer, wie zB Herr XY5, hätten über eine entsprechende Gewerbeberechtigung verfügt.

Die Streumaterialien seien zur Gänze und die übrigen Werkzeuge und Kraftfahrzeuge seien zum Großteil von der Bf. bereitgestellt worden.

Die Rechnungen der Werkvertragsnehmer seien zumindest zum Teil von Herrn XY2 ausgestellt worden.

Die Werkvertragsnehmer hätten sich nach Auskunft der Bf. nur durch andere Werkvertragsnehmer, die in einem Vertragsverhältnis mit der Bf. gestanden seien, vertreten lassen können. Im Prinzip hätten alle Werkvertragsnehmer einer vorgegebenen Route folgen müssen.

Die beiden befragten Werkvertragsnehmer hätten während ihrer Tätigkeit für die Bf. für keine anderen Auftraggeber gearbeitet.

Aus allen oben genannten Fakten ergäbe sich, dass bei der Tätigkeit der Werkvertragsnehmer die Merkmale einer nichtselbständigen Tätigkeit überwiegen würden und daher Einkünfte nach § 25 EStG vorlägen.

Diesen Ausführungen ist die Bf. in ihren **Berufungen vom 23. November 2012** wie folgt entgegen getreten:

Zur Begründung der Bescheide sei auf den Bericht vom 17. Oktober 2012 verwiesen worden. Der im Bescheid angeführte Dienstgeberbeitrag 2009 (€ 2.301,08) sei nicht nachvollziehbar. Bei einem Großteil der für 2010 festgesetzten Lohnsteuer (€ 1.497,40) und der Dienstgeberbeiträge (€ 2.347,38) sei keine Zuordnung zu den Personen bzw. Zeiträumen, bei denen bzw. für die diese Abgaben angefallen seien, erfolgt. Auch die für 2011 festgesetzten Dienstgeberbeiträge (€ 1.107,52) seien keinen Zeiträumen und keinen Personen zuordenbar. Die festgesetzten Abgaben könnten daher nicht überprüft werden. Die angefochtenen Bescheide seien daher mangelhaft begründet.

Für die Kalenderjahre 2007 bis 2009 sei bereits eine Außenprüfung durchgeführt worden (Umsatzsteuer, einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung). Von dieser Prüfung seien auch die gegenständlichen Rechnungen (Honorare der Werkvertragsnehmer) erfasst gewesen. Gemäß § 148 Abs. 3 BAO dürfe für den gleichen Zeitraum kein neuerlicher Prüfungsauftrag ausgestellt werden (Wiederholungsverbot). Die Rechnungen der Werkvertragsnehmer seien bereits von der erwähnten Prüfung erfasst gewesen. Die Feststellungen zu den Rechnungen in den angefochtenen Bescheiden verstießen daher gegen das Wiederholungsverbot des § 148 Abs. 3 BAO.

Zur Begründung der Dienstnehmereigenschaft sei auf die ständige Judikatur hingewiesen worden, wonach Hilfsarbeiten bzw. einfache manipulative Tätigkeiten kein selbständiges Werk darstellen könnten. Hilfsarbeiten und einfache manipulative Tätigkeiten seien ein sehr unpräzises Kriterium; in der Begründung der Bescheide werde nicht erläutert, inwiefern Schneeräumungsarbeiten dazu gehörten. Die Bf. sei der Auffassung, dass Tätigkeiten mit der Verwendung von motorisierten Hilfsgeräten bzw. mit Fahrzeugen durchaus nicht einfach oder Hilfstätigkeiten seien.

Die Begründung weise auch auf die fehlende Schriftlichkeit der Werkverträge hin und sehe darin ein Kriterium der Nichtselbständigkeit; es sei allerdings nicht erwähnt worden, dass Verträge der hier in Frage stehenden Art zu ihrer Rechtswirksamkeit nicht der Schriftform bedürften, sondern auch mündlich abgeschlossen werden könnten.

In der Begründung sei ferner darauf hingewiesen worden, dass einer der Werkvertragsnehmer keine entsprechende Gewerbeberechtigung besessen habe. Bei der hier zu prüfenden Frage, ob die Tätigkeit eine selbständige oder eine unselbständige sei, sei dieser Umstand jedoch ohne Belang; andernfalls müsste bei den anderen Werkvertragsnehmern, die diese Gewerbeberechtigung besessen hätten, dieser Umstand als positiv festgehalten werden.

In der Begründung sei ferner darauf hingewiesen worden, dass die von den Werkvertragsnehmern benutzten Werkzeuge und Fahrzeuge von der Bf. ausgeliehen worden seien. Ob eine Werkleistung vorliege oder nicht, könne jedoch nicht davon abhängen, ob die dazu benötigten Gerätschaften ausgeliehen worden seien oder sich im Eigenbesitz befänden. Im konkreten Fall der Schneeräumung seien die benötigten Gerätschaften sehr speziell und kaum anderweitig einsetzbar, so dass es für einen Kleinstbetrieb im Hinblick auf die betriebliche Flexibilität eher unzweckmäßig sei, derartige Geräte zu erwerben statt sie auszuleihen.

Ferner sei in der Begründung als weiteres Merkmal der Nichtselbständigkeit der Werkvertragsnehmer der Umstand angeführt worden, dass die Rechnungen der Werkvertragsnehmer vom Geschäftsführer der Bf., Herrn XY2, angefertigt worden seien. Dass junge Selbständige, die weder die zu beachtenden formalen Vorschriften genau kennen würden, noch die Sprache korrekt beherrschten, sich der Hilfe Dritter bei der Erstellung von Rechnungen bedienen oder sogar bedienen hätten müssen, sei unmittelbar einsichtig und könne kein Kriterium der Nichtselbständigkeit sein. Dass der Rechnungsempfänger selbst die Rechnungen schreibe, sei im Hinblick auf den Umstand, dass die nach den einschlägigen Vorschriften des Steuerrechtes erforderliche Korrektheit der Rechnungslegung für ihn von erheblicher Bedeutung sei, naheliegend. Es entbehre nicht einer gewissen Pikanterie, wenn einerseits der Steuergesetzgeber sehr hohe Anforderungen an die formale Korrektheit von Rechnungen stelle, es andererseits einem jungen Unternehmer als Zeichen mangelnder Unternehmereigenschaft auslege, wenn er, um den hohen Anforderungen des Gesetzgebers gerecht zu werden, Hilfe bei der Anfertigung von Rechnungen in Anspruch nehme.

Die Werkvertragsnehmer hätten sich nur durch andere Werkvertragsnehmer vertreten lassen können, die ebenfalls in einem Vertragsverhältnis mit der Bf. gestanden seien; auch dies sei als Merkmal der Nichtselbständigkeit angesehen worden.

Die Tätigkeit des Schneeräumens setze eine gewisse Praxiserfahrung und/oder Einschulung, allein schon im Hinblick auf die zu bearbeitenden Routen, voraus. Eine voraussetzungslose Vertretbarkeit als Merkmal echter Selbständigkeit zu verlangen, würde den sachlichen Notwendigkeiten im Schneeräumbetrieb nicht gerecht werden und wäre unter Praktikabilitätsgesichtspunkten naiv. Darüber hinaus sehe die Bf. in einer Vertretungsmöglichkeit, die aus sachlichen Gründen auf einen abgegrenzten Personenkreis beschränkt sei, grundsätzlich das Kriterium der Vertretbarkeit als gegeben an.

Ferner sei in der Begründung des Bescheides darauf hingewiesen worden, die Werkvertragsnehmer hätten bei ihrer Tätigkeit einer vorgegebenen Route folgen müssen, und dass sie während der fraglichen Zeit für keine anderen Auftraggeber tätig gewesen seien. Die Routenvorgabe sei letztlich Ausfluss des Leistungswunsches des Kunden. Dass die Werkvertragsnehmer zugleich für keine anderen Auftraggeber tätig gewesen seien, ergäbe sich zwangsläufig aus dem Umstand, dass die Tätigkeit von Naturereignissen abhängig und das zeitliche Eintreffen dieser Ereignisse nicht vorhersehbar bzw. planbar sei.

Aus den angeführten Gründen werde daher die ersatzlose Behebung der angefochtenen Bescheide beantragt.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 26. Februar 2013** hat das Finanzamt die Berufung abgewiesen und diese Entscheidung wie folgt begründet:

Einleitend sei auf die Entscheidung des VwGH vom 28. März 2012, ZI. 2009/08/0135, betreffend ein Schneeräumungsunternehmen mit einem fast analogen Sachverhalt zu verweisen. Im gegenständlichen Fall seien aber die sogenannten Werkvertragsnehmer auch noch gleichzeitig als Dienstnehmer der Bf. gemeldet gewesen.

Zum ersten Punkt der Berufung (Wiederholungsverbot [§ 148 Abs. 3 BAO]): Die GPLA habe logischerweise keinerlei Prüfungshandlungen betreffend der Umsatzsteuer gesetzt. Die Tatsache, dass dieselben Honorarnoten, die von der gleichzeitigen Umsatzsteuerprüfung im Sinne der Umsatzsteuer kontrolliert worden seien, auch von der GPLA im Sinne der Lohnabgaben zur Prüfung herangezogen worden seien, falle nicht unter das Wiederholungsverbot des § 148 Abs. 3 BAO, da hier zwei völlig unterschiedliche Abgabenarten geprüft worden seien.

Zum zweiten Punkt der Berufung (mangelnde Zuordnung/Nachvollziehbarkeit): Die einzelnen Honorarnoten seien den Zeiträumen (Monaten, Jahren) zugeordnet worden, die auf den Rechnungen aufgeschienen seien. Dies sei für jeden einzelnen „Werkvertragsnehmer“ genau detailliert in der Niederschrift der Schlussbesprechung aufgegliedert worden.

Zum dritten Punkt der Berufung (inhaltliche Einwendungen): Es entspräche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Schneeräumarbeiten einfache manuelle Tätigkeiten seien. Dazu bedürfe es keiner näheren Begründung.

In Ermangelung schriftlicher Werkverträge sei kein klar abgegrenztes Werk mit gewährleistungsfähigen Kriterien feststellbar. Daher habe der wahre wirtschaftliche Sachverhalt herangezogen werden müssen. Die Honorarnoten, die zumindest zum Teil von der Bf. selbst angefertigt worden seien, enthielten außer dem Vermerk „Schneeräumarbeiten“ und „Grünflächenbetreuung“ keine näheren Leistungsbeschreibungen. Auffallend sei, dass die „Werkvertragsnehmer“ auch für die gleichen Zeiträume meist auch genau das gleiche Entgelt erhalten hätten. Das sei auch ein Indiz, welches für die Dienstnehmereigenschaft spräche. Auf einigen Banküberweisungen, wie zB auf der vom 6. Juli 2011 an Herrn XY6, sei als Verwendungszweck „Lohn“ angegeben.

Betreffend die Gewerbeberechtigungen der „Werkvertragsnehmer“ sei darauf verwiesen worden, dass bei deren Fehlen keine Unternehmereigenschaft möglich sei, aber im Umkehrfall könne nicht automatisch die Selbständigkeit angenommen werden, sondern es müssten die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse untersucht werden (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 3. November 2004, Zl. 2001/18/0129). Es werde in diesem Zusammenhang auch darauf verwiesen, dass Herr XY2 in der Niederschrift vom 20. August 2012 zugegeben habe, dass er den „Werkvertragsnehmern“ bei der Beschaffung der Gewerbeberechtigungen geholfen habe. Allein dieses Faktum sei ein Indiz gegen eine echte Unternehmereigenschaft.

Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass die „Werkvertragsnehmer“ gleichzeitig auch als echte Dienstnehmer bei der Bf. beschäftigt gewesen seien. Die Winterdiensttätigkeiten seien lt. Herrn XY2 (Niederschrift vom 30. August 2012) in Schneeräumarbeiten (auf selbständiger Basis) und in die restlichen Arbeiten wie zB Salzstreuung (auf nichtselbständiger Basis) aufgeteilt gewesen. Es handle sich hierbei um eine zeitliche und inhaltliche Verschränkung der selbständigen mit der nichtselbständigen Tätigkeit (siehe VwGH vom 23. Juni 1998, Zl. 95/08/0281; VwGH vom 17. Dezember 2002, Zl. 99/08/0047; VwGH vom 7. August 2002, Zl. 99/08/0140).

Unstrittig sei auch, dass keine Vertretung möglich gewesen sei, dass die Arbeits- und Betriebsmittel des Auftraggebers benutzt worden seien, dass die Routen vorgeschrieben worden seien und dass die „Werkvertragsnehmer“ zudem nur für die Bf. gearbeitet hätten. Letztgenannter Umstand sei in der Berufung sogar noch einmal betont worden. Laut Niederschrift vom 30. August 2012 sei die Arbeit einerseits von Herrn XY2 und andererseits auch von dessen Auftraggeber (Firma XY3) überprüft worden. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH vom 21. Dezember 1993, ZI. 90/14/0103). Sie zeige sich u.a. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringe eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkvertragsverhältnisses zuwider laufe (VwGH vom 15. September 1999, ZI. 97/13/0164).

Die wirtschaftliche Abhängigkeit, die nach der gängigen Rechtsprechung ihren sinnfälligen Ausdruck im Fehlen der im eigenen Namen auszuübenden Verfügungsmacht über die nach dem Einzelfall für den Betrieb wesentlichen Einrichtungen und Betriebsmittel finde, sei bei entgeltlichen Arbeitsverhältnissen die zwangsläufige Folge persönlicher Abhängigkeit (vgl. zB VwGH vom 4. Juni 2008, ZI. 2007/08/0252).

Auf Grund der genannten Fakten und im Hinblick auf die Entscheidung des VwGH vom 28. März 2012, ZI. 2009/08/0135, würden die Merkmale einer nichtselbständigen Tätigkeit überwiegen. Es lägen daher Einkommen im Sinne des § 25 EStG 1988 und des § 47 EStG 1988 vor.

In ihrem **Vorlageantrag vom 4. April 2013** hat die Bf. (nur) die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat beantragt.

Den Ausführungen des Finanzamtes (in der Berufungsvorentscheidung) ist die Bf. nicht entgegen getreten.

In der am **8. Mai 2018** durchgeführten **mündlichen Verhandlung** hat das Finanzamt auf sein bisheriges Vorbringen verwiesen und beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Bf. ist zur mündlichen Verhandlung nicht erschienen. Die (mit 4. April 2018 datierte) Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde dem Bundesfinanzgericht mit dem Vermerk "Nicht behoben" retourniert. Bei der im Spruch der gegenständlichen Entscheidung angeführten Anschrift handelt es sich um die aufrechte Meldeadresse des Liquidators der Bf. An dieser Adresse wurde die Verständigung über die Hinterlegung (der Ladung) am 10. April 2018 nachweislich eingelegt.

Über die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung wurde erwogen:

Das Finanzamt hat sich in seiner ausführlich gehaltenen Berufungsvorentscheidung vom 26. Februar 2013 mit den von der Bf. vorgebrachten Einwendungen umfassend auseinander gesetzt. Das Bundesfinanzgericht schließt sich diesen Ausführungen vollinhaltlich an.

Zur Begründung der gegenständlichen Entscheidung wird daher auf die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 26. Februar 2013, denen die Bf. im Vorlageantrag nicht mehr entgegen getreten ist, verwiesen. Hiezu hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen, dass es zulässig ist, in der Begründung einer Entscheidung auf die einer anderen, der Partei bekannt gegebenen Entscheidung zu verweisen (vgl. die bei *Ritz*, BAO³, § 93 Tz 15 wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nur dann zulässig, wenn zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder wenn die Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden ist oder wenn das Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Zu der Frage, wann ein Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) vorliegt, gib es eine (umfangreiche) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, diese ist einheitlich und das Finanzamt ist in der Berufungsvorentscheidung vom 26. Februar 2013, auf die zur Begründung der gegenständlichen Entscheidung verwiesen worden ist, davon nicht abgewichen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 15. Mai 2018