

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler über die Beschwerde des Bf., vom 18. Juni 2013, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 23. Oktober 2012 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2011 nach der am 30. Oktober 2019 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird 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

Strittig ist – als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 Abs. 1 EStG 1988) –, ob XY1 und XY2, die für den (vormaligen Berufungswerber und nunmehrigen) Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) als Zusteller für Speisen und Getränke ("Pizzazusteller") gearbeitet haben, diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt haben.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Der Bf. hat mit den Pizzazustellern eine als „**Rahmenwerkvertrag**“ bezeichnete Vereinbarung folgenden (gleichlautenden) Inhaltes abgeschlossen (Werkbesteller = Bf., Werkunternehmer = Pizzazusteller):

“Präambel

Der Werkbesteller erbringt auf Grundlage eines Rahmenwerkvertrages mit [Bf.] (in der Folge kurz der 'Werkbesteller') Werkleistungen auf dem Gebiet der Zustellung von Pizzen und sonstigen Speisen. Der Rahmenwerkvertrag gestattet dem Werkbesteller, an ihn erteilte Aufträge an Dritte weiterzugeben. Solche Dritte agieren als selbständige Subunternehmer und erbringen die ihnen vom Werkbesteller erteilten Aufträge in eigenem Namen auf Rechnung des Werkunternehmers.

1. Tätigkeitsgebiet

1.1 Der Werkbesteller vergibt die gemäß Rahmenwerkvertrag mit dem Werkunternehmer zu erbringenden Leistungen an selbständige Subunternehmer. Der Werkunternehmer wird nach Maßgabe der jeweiligen Auftragserteilung an solche Subunternehmer deren Leistungserbringung kontrollieren und überwachen. Dem Werkbesteller steht es frei, Art und Inhalt der vom Werkunternehmer zu erbringenden Leistungen nach Maßgabe der Erfordernisse des Geschäftsbetriebes anzupassen und abzuändern.

1.2 Der Werkunternehmer erbringt seine Werkleistungen an den ihm vom Werkbesteller bekannt gegebenen Orten.

2. Entgelt

2.1 Für die ordnungsgemäße Erbringung seiner Leistungen erhält der Werkunternehmer abhängig von der erbrachten Leistung ein Entgelt von pauschal € 4,50/Zustellung.

Ein darüber hinausgehender Barauslagen- oder sonst Spesenersatz steht dem Werkunternehmer nicht zu.

2.2 Über diese Ansprüche wird der Werkunternehmer am Ende eines jeden Kalendermonats eine vorsteuerabzugsfähige Faktura unter Anschluss von Stundenlisten bzw. Leistungsnachweisen legen. Diese Fakturen sind dann innerhalb von 14 Tagen zur Zahlung fällig.

2.3 Der Werkunternehmer nimmt zustimmend zur Kenntnis, dass – mangels Vorliegens eines Dienstverhältnisses – der Werkbesteller keine Lohnsteuer einbehalten wird und der Werkunternehmer die alleinige Verantwortung für die einkommensteuerrechtliche Veranlagung des aufgrund dieser Vereinbarung erhaltenen Entgelts trägt. Der Werkunternehmer verpflichtet sich zum Abschluss einer die unter diesen Vertrag fallenden Tätigkeit umfassenden Haftpflichtversicherung und zur Erbringung eines entsprechenden Nachweises gegenüber dem Werkbesteller.

2.4 Der Werkunternehmer nimmt zustimmend zur Kenntnis, dass der Werkbesteller Aufträge an den Werkunternehmer erst dann erteilen wird, wenn der Werkunternehmer dem Werkbesteller den aufrechten Bestand einer Gewerbeberechtigung nachgewiesen hat. Der Werkunternehmer ist verpflichtet dem Werkbesteller über sämtliche Umstände, die den aufrechten Bestand seiner Gewerbeberechtigung und seiner aufrechten Meldung zur Sozialversicherung betreffen, unverzüglich Mitteilung zu machen.

3. Rechtsstellung des Werkunternehmers

Der gegenständliche Vertrag unterliegt den Regeln des Werkvertrags. Der Werkunternehmer kann die Erbringung der Werkleistung an andere geeignete Personen übertragen.

4. Dauer des Vertragsverhältnisses

4.1 Dieses Vertragsverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

4.2 Das Vertragsverhältnis kann von beiden Seiten unter Einhaltung einer als angemessen einzustufenden Kündigungsfrist von drei Wochen durch eingeschriebenen Brief an die jeweils zuletzt bekannt gegebene Adresse aufgekündigt werden, wobei für die Rechtzeitigkeit der Kündigung das Datum des Poststempels ausschlaggebend ist.

5. Mindestaufträge, Exklusivität

5.1 Der Werkunternehmer hat keinen Anspruch gegenüber dem Werkbesteller auf Erteilung einer bestimmten Mindestanzahl von Aufträgen. Der Werkbesteller ist in der Vergabe von Aufträgen an andere Subunternehmer vollkommen frei.

5.2 Dem Werkunternehmer stehen aus der Vergabe von Aufträgen an andere Subunternehmer durch den Werkbesteller keinerlei Ansprüche gegenüber dem Werkbesteller zu.

6. Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse

6.1 Es ist dem Werkunternehmer untersagt, Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse sowie jedwede Information, die er über Art, Betriebsumfang und praktische Tätigkeit des Werkbestellers erhalten hat, während oder auch nach Beendigung des vorliegenden Vertragsverhältnisses an wen auch immer weiterzugeben.

6.2 Die Verpflichtung der Verschwiegenheit besteht auch für betriebliche Kenntnisse über Belange sowie über Projektsbelange des Werkbestellers, die der Werkunternehmer zufällig – also nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner Tätigkeit auf Grund dieses Vertrages – erworben hat.

Möglich: 7. Konkurrenzverbot

7.1 Der Werkunternehmer verpflichtet sich für die Dauer dieses Vertragsverhältnisses im Geschäftszweig des Werkbestellers oder der keine Geschäfte auf eigene oder sonst fremde Rechnung zu machen, sich als Gesellschafter an Kapitalgesellschaften oder als persönlich haftender Gesellschafter an Personengesellschaften im selben Geschäftszweig wie jenem des Werkbestellers oder der zu beteiligen, seien diese Beteiligungen direkt oder indirekt, oder in solchen Gesellschaften Stellen als Geschäftsführer, Aufsichtsrat oder Vorstand zu bekleiden.

7.2 Ausgenommen von diesem Konkurrenzverbot sind solche Nebenerwerbstätigkeiten, die dem Werkbesteller zum Zeitpunkt der Unterfertigung dieses Vertrages bekannt sind und zu denen der Werkbesteller seine ausdrückliche, schriftliche Zustimmung erteilt hat.

8. Konkurrenzklausel

Möglich: 8.1 Der Werkunternehmer verpflichtet sich, für die Dauer eines Jahres nach Beendigung dieses Vertragsverhältnisses in und für Unternehmen, die vergleichbare Dienstleistungen erbringen, weder selbständig noch unselbständig, direkt oder indirekt, tätig zu sein.

Möglich: 8.2 Für den Fall eines Verstoßes gegen diese Konkurrenzklausel verpflichtet sich der Werkunternehmer zur Zahlung eines Betrages in Höhe des Bruttoentgelts der letzten sechs Monate vor Beendigung dieses Vertragsverhältnisses, die nach Aufforderung binnen 14 Tagen fällig ist.

8.3 Der Werkunternehmer ist verpflichtet, für die Dauer von fünf Jahren nach Beendigung dieses Vertragsverhältnisses keine Kunden des Werkbestellers abzuwerben, zu übernehmen, einem anderen Unternehmen zuzuführen oder im Rahmen einer Gesellschaft zu betreuen, sei dies entgeltlich oder unentgeltlich. Für den Fall des Zuwiderhandelns gegen dieses Verbot ist der Werkunternehmer zur Zahlung eines Betrages in Höhe eines Bruttoentgelts der letzten 12 Monate vor Beendigung dieses Vertragsverhältnisses verpflichtet.

9. Besondere Bestimmungen

9.1 Der Werkunternehmer verpflichtet sich zu ordnungsgemäßigem Verhalten gegenüber Kunden des Werkbestellers und des Werkbestellers.

9.2. Die Werkunternehmer erbringen für Kunden keine Leistungen oder Zusatzleistungen in eigenem oder fremden Namen, auf eigene oder sonst fremde Rechnung, die durch die ihnen vom Werkbesteller erteilte Bestellung nicht gedeckt sind.

10. Rechtswahl; Gerichtsstand

10.1 Änderungen dieses Vertrages sind nur in schriftlicher Form möglich.

10.2 Dieser Werkvertrag unterliegt ausschließlich österreichischem Recht. Gerichtsstand ist Wien.

10.3 Sollten einzelne Bestimmungen dieses Vertrages unwirksam oder nichtig sein, ändert dies nichts an der Gültigkeit des restlichen Vertrages. Die unwirksame oder nichtige Bestimmungen ist durch eine wirksame und gültige Bestimmung zu ersetzen, die dem Willen der Parteien, die dem Willen beider Parteien bestmöglich entspricht.“

In dem zur Begründung der angefochtenen **Bescheide vom 23. Oktober 2012** verwiesenen (und ebenfalls mit 23. Oktober 2012 datierten) Bericht hat das Finanzamt Folgendes ausgeführt: Bei einer am 5. Dezember 2011 durchgeführten Kontrolle seien die beiden Pizzazusteller, der indische Staatsbürger XY1 und der bulgarische Staatsbürger XY2, die nicht bei der Sozialversicherung angemeldet gewesen seien, angetroffen worden. Auf den ihnen vorgelegten (mehrsprachigen) Personenblättern hätten die beiden angegeben, seit April 2011 30 bzw. 40 Stunden pro Woche als Zusteller für den Bf. tätig zu sein. Da nach der Judikatur bei der Tätigkeit als Pizzazusteller die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber den Merkmalen der Selbständigkeit überwiegen würden, seien die beiden Pizzazusteller als Dienstnehmer des Bf. zu beurteilen gewesen.

Diese Bescheide hat das Finanzamt der steuerlichen Vertretung des Bf., der StGmbH, zugestellt.

Mit dem (innerhalb der bis zum 31. Jänner 2013 verlängerten Berufungsfrist eingebrachten) **Schriftsatz vom 31. Jänner 2013** hat der Rechtsanwalt RA (in der Folge: Beschwerdevertreter) seine Vollmacht bekannt gegeben und ersucht, weitere Zustellungen zu seinen Händen zu verfügen. In diesem Schriftsatz hat der Beschwerdevertreter auch die Mitteilung der den angefochtenen Bescheiden fehlenden Begründung (§ 245 Abs. 2 BAO) und eventualiter die Verlängerung der Berufungsfrist bis zum 28. März 2013 beantragt.

In seiner (dem Beschwerdevertreter zugestellten) **Mitteilung gemäß § 245 Abs. 2 BAO vom 11. Juni 2013** hat das Finanzamt ausgeführt, dass zur Begründung auf den Bericht vom 23. Oktober 2013 verwiesen werde, dem die Sachverhaltsdarstellung, Beweiswürdigung bzw. die rechtliche Beurteilung eindeutig zu entnehmen seien, sodass den Anforderungen an eine Bescheidbegründung vollinhaltlich entsprochen worden sei.

Seine (vom Beschwerdevertreter eingebrachte) **Berufung vom 18. Juni 2013** hat der Bf. wie folgt begründet: Der Bericht vom 23. Oktober 2013, auf den zur Begründung der

angefochtenen Bescheide verwiesen worden sei, trage dem Anforderungsprofil an eine Bescheidbegründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO; VwGH vom 28. Mai 1997, Zl. 94/13/0200) nicht Rechnung.

Das Finanzamt sei in den angefochtenen Bescheiden anscheinend davon ausgegangen, dass die im Prüfbericht genannten Personen (XY1 und XY2) als Dienstnehmer des Bf. zu qualifizieren seien. Tatsächlich sei keine der angeführten Personen beim Bf. jemals als Dienstnehmer beschäftigt gewesen. Der Bf. habe sich als Restaurantbetreiber zur Zustellung von Speisen und Getränken verschiedener selbständiger Unternehmer bedient. Zu den im Prüfbericht angeführten Personen hätten in den angegebenen Zeiträumen lediglich werkvertragliche Beziehungen bestanden, der Bf. sei zu keiner Zeit Dienstgeber gewesen, sämtliche angeführten Personen seien im Prüfungszeitraum keine Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG gewesen.

§ 4 Abs. 2 ASVG enthalte folgende Regelung: Dienstnehmer im Sinne dieses Bundesgesetzes sei, wer in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt werde; hiezu gehörten auch Personen, bei deren Beschäftigung die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit überwiegen würden. Entscheidungswesentlich für die Qualifikation als "Dienstnehmer" sei die Frage, ob jemand in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit beschäftigt sei.

Wesentliche Merkmale eines Dienstverhältnisses seien, dass es sich um ein Dauerschuldverhältnis handle, dass der Dienstnehmer den Anordnungen des Dienstgebers Folge leisten müsse (Weisungsgebundenheit), dass der Dienstnehmer organisatorisch in den Betrieb des Dienstgebers eingegliedert sei, und zwar hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsort, Arbeitsmittel und Arbeitsabläufe, und das Fehlen eines Unternehmerrisikos. Ein Unternehmerrisiko liege dann vor, wenn die Entlohnung nur von der erbrachten Leistung abhänge und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen im wesentlichen vom Auftragnehmer selbst getragen werden müssten.

Mit den im Prüfbericht genannten Personen hätten Werkverträge bestanden, aus denen hervorgehe, dass die Werkvertragsnehmer in keiner Weise in den Betrieb des Auftraggebers eingebunden gewesen seien, sie seien an keinen Standort gebunden gewesen und keinen Weisungen unterlegen. Weiters seien alle wesentlichen Betriebsmittel (zum Beispiel Kraftfahrzeug) von den Werkvertragsnehmern beizustellen gewesen. Die Werkvertragsnehmer seien laut Vertrag auch berechtigt gewesen, sich ohne Zustimmung des Bf. vertreten zu lassen. Sie seien an keine Dienstzeiten gebunden gewesen und die Zustellung von Speisen und Getränken sei jeweils über gesonderten Auftrag erfolgt. Die Entlohnung sei einzig und allein von der erbrachten Leistung, d.h. von der Anzahl der Zustellungen, abhängig gewesen. Aus den Werkverträgen gehe eindeutig hervor, dass die Parteien den Abschluss von Werkverträgen beabsichtigt hätten und die Vertragsverhältnisse seien auch praktisch so "gelebt" worden. Der Bf. habe als Auftraggeber keine Verfügungsmacht über die Arbeitskraft der Zusteller gehabt und diese seien in keiner Weise in den Betrieb des Bf. eingebunden gewesen. Die Werkvertragsnehmer hätten ausnahmslos eine umfassende unternehmerische

Stellung gehabt, sie hätten bestimmt, ob sie einen Auftrag annehmen, sie hätten die Art der Zustellung bestimmt und diese mit ihren eigenen Betriebsmitteln durchgeführt und sie seien auch nicht verpflichtet gewesen, die Aufträge persönlich auszuführen. Für fehlerhafte Zustellungen hätten sie haften müssen.

Das Finanzamt habe zu den oben aufgezeigten entscheidungswesentlichen Fragen kein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren durchgeführt und der gesetzlichen Feststellungs- und Begründungspflicht nicht entsprochen. Hätte das Finanzamt ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren durchgeführt und der gesetzlichen Feststellungs- und Begründungspflicht entsprochen, dann wäre das Finanzamt zu dem Ergebnis gelangt, dass von den angefochtenen Verschreibungen Abstand zu nehmen sei; zumindest hätte sich aber ergeben, dass die vom Finanzamt angenommenen Bemessungsgrundlagen und die daraus resultierenden Verschreibungen bei weitem überhöht und gesetzlich nicht gedeckt seien.

Zum Beweis dafür, dass die beiden im Prüfbericht angeführten Personen selbständige Unternehmer und keine Dienstnehmer des Bf. gewesen seien, insbesondere zum Beweis der Tatsache, dass sie an keine Dienstorte und Dienstzeiten gebunden gewesen seien, sich ohne Zustimmung des Auftraggebers hätten vertreten lassen können, über eine eigene unternehmerische Struktur verfügt hätten und auch für andere Auftraggeber tätig gewesen seien, werde ua. die Einvernahme von XY1 und XY2 jeweils als Zeugen sowie die Einvernahme des Bf. als Partei beantragt.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 3. Dezember 2013** hat das Finanzamt die Berufung abgewiesen. Nach auszugsweiser Wiedergabe des "Rahmenwerkvertrages" hat das Finanzamt Folgendes ausgeführt: Bei einer Kontrolle der Finanzpolizei am 5. Dezember 2011 seien u.a. die beiden Pizzazusteller XY1 (indischer Staatsbürger) und XY2 (bulgarischer Staatsbürger) angetroffen worden, die nicht bei der Sozialversicherung gemeldet gewesen seien. Auf den ihnen vorgelegten mehrsprachigen Personenblättern hätten die beiden angegeben, seit April 2011 30 bzw. 40 Stunden pro Woche bei einem Stundenlohn von € 6,00 als Zusteller für den Bf. tätig zu sein. Der vor Ort niederschriftlich befragte Bf. habe angegeben, die Herren XY1 und XY2 als selbständige Unternehmer auf Werkvertragsbasis mit der Zustellung von Pizzen beauftragt zu haben. Daneben habe er noch drei weitere Zusteller, diese seien allerdings bei ihm angestellt und ordnungsgemäß zur Sozialversicherung gemeldet. Der Bf. habe auch noch angegeben, den Weg über die Selbständigkeit mittels Werkvertrag nur deshalb gewählt zu haben, weil die beiden Herren in Österreich nicht arbeiten dürften. Zur Qualifizierung von Arbeitslöhnen iSd § 25 EStG 1988 käme der äußeren Erscheinungsform einer vertraglichen Abmachung keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu. Auf Grund des verwirklichten Gesamtbildes der Tätigkeiten der betroffenen Mitarbeiter bzw. sogenannten Werkunternehmer habe sich ergeben, dass diese im Rahmen ihrer tatsächlichen Aufgaben- bzw. Leistungserfüllung in der Pizzeria gegenüber dem Bf. weisungsgebunden gewesen seien und diesem ihre persönliche Arbeitskraft geschuldet hätten (konkrete Art von Aufgaben, vorgegebener Arbeitsort, Höchstpersönlichkeit der Arbeitsleistung, persönliches Weisungsrecht des

Bf.). Des weiteren zeige sich die Tatsache, dass die vom Bf. an die Werkunternehmer ausbezahlten Entgelte in einer unmittelbaren Wechselwirkung zur erbrachten Arbeitsleistung gestanden hätten (Entlohnung auf Stundenbasis) und dass die Tätigkeit der Werkunternehmer überwiegend von den Merkmalen der Unselbständigkeit geprägt gewesen sei (z.B. Stundenlohnabrechnungen, Kontrollunterworfenheit, Konkurrenzverbot, Unternehmerwagnis). In Entsprechung dieser Feststellungen sei das Prüfungsorgan trotz Vorliegens eines schriftlichen „Rahmenwerkvertrages“ zu dem Ergebnis gelangt, dass die „Werkunternehmer“ steuerrechtlich als Dienstnehmer gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu behandeln seien und deren Entgelte somit lohnsteuerpflichtige Arbeitslöhne iSd § 25 EStG 1988 darstellten.

Nach Wiedergabe der für die Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds maßgeblichen Bestimmung des § 41 FLAG 1967 hat sich das Finanzamt mit dem steuerrechtlichen Begriff des Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) auseinandergesetzt und dazu – (auch) unter Bezugnahme auf den gegenständlichen Fall – Folgendes ausgeführt:

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Die Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sei eine eigenständige des Steuerrechtes und weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses komme es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag, freier Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr seien die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl. VwGH vom 5. Oktober 1994, ZI. 92/15/0230), die ausgeübte Tätigkeit müsse in ihrer äußeren Erscheinungsform dem Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entsprechen. Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthalte als Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprächen, die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die im Zusammenhang mit der Weisungsgebundenheit formulierte Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In jenen Fällen, in denen beide Kriterien keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichten, sei auf weitere Abgrenzungskriterien abzustellen. Zu diesen gehörten insbesondere die laufende Lohnzahlung sowie das Fehlen eines Unternehmerwagnisses und einer Vertretungsbefugnis. Es sei daher das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen würden.

Hinsichtlich des Merkmales der Weisungsgebundenheit sei das sachliche Weisungsrecht, das auf den Arbeitserfolg gerichtet sei, von dem – für die Arbeitnehmerschaft sprechenden - persönlichen Weisungsrecht, das einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit erfordere, zu unterscheiden. Die persönlichen Weisungen seien auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft innerhalb eines bestimmten Zeitraumes

gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspreche, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stelle (VwGH vom 2. Juli 2002, ZI. 2000/14/0148). Entscheidend sei, ob nach dem Parteiwillen die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft erreicht und entlohnt werden soll oder ob die Herstellung eines bestimmten Arbeitserfolges Ziel des Vertrages und Grund für die Entgeltzahlung sei.

Im gegenständlichen Fall seien die Werkunternehmer – wie in den Punkten 1 und 2 des Rahmenwerkvertrages angeführt – vertraglich dazu verpflichtet worden, dass ihre Leistungserbringung kontrolliert und überwacht werde. Das Entgelt sei am Ende jeden Kalendermonats durch eine vorsteuerabzugsfähige Faktura unter Anschluss von Stundenlisten bzw. Leistungsnachweisen berechnet worden und sei innerhalb von 14 Tagen zur Zahlung fällig gewesen. Die Werkunternehmer seien daher nicht verpflichtet gewesen, einen bestimmten Arbeitserfolg zu erbringen, sondern eine bestimmte Arbeitsleistung, was für das Bestehen eines Dienstverhältnisses sprechen würde. Jedenfalls würden das (in den abgeschlossenen Rahmenwerkverträgen vereinbarte) Verbot der Nebenbeschäftigung bei aufrechter Dienstverhältnis und die Konkurrenzklausel nach Auflösung des Dienstverhältnisses – als Ausfluss persönlicher Abhängigkeit vom Arbeitgeber – auf das Vorliegen von Dienstverhältnissen hinweisen (VwGH vom 31. Juli 1996, ZI. 95/13/0220). Ein Konkurrenzverbot diene nach der ständigen Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes primär der Hintanhaltung jenes Nachteiles, der für den Dienstgeber darin liege, dass eine weitere Beschäftigung (Tätigkeit) die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers in unzumutbarer Weise beeinträchtigen könnte, sodass dieser seine Pflichten aus dem Arbeitsverhältnis nicht mehr ordnungsgemäß erfüllen könne (OGH vom 8. November 2000, 9 ObA 218/00z, vom 31. Mai 2000, 9 ObA 19/00k, und vom 24. Jänner 2001, 9 ObA 217/00b). Diese Vertragsbestandteile, dass bei Verstoß 6 bzw. 12 Bruttoentgelte der letzten sechs bzw. zwölf Monate an den Bf. zurückzuzahlen seien, würden daher auf ein Arbeitsverhältnis hinweisen. Dem Einwand, dass die Werkunternehmer an keine Dienstorte und an keine Dienstzeiten gebunden gewesen seien, sei entgegenzuhalten, dass die einmal wie auch immer festgelegte Arbeitszeit auch eingehalten habe werden müssen. Dass ihre Anwesenheit – wie im Rahmenwerkvertrag vereinbart – vom Bf. auch kontrolliert worden sei, spräche für eine gewisse Weisungsgebundenheit sowie für die Eingliederung in das Unternehmen.

In den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei ein Arbeitnehmer insbesondere dann eingegliedert, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel zur Verfügung stelle und sich der Arbeitnehmer dazu verpflichte, eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden zu vorgegebenen Zeiten zu leisten.

Eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden (hier: Entlohnung nach Maßgabe der vorgelegten Stundenaufzeichnungen) stelle keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und diene somit als weiteres gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit (VwGH vom 5. Oktober 1994, ZI. 92/15/0230). Zu den wesentlichen Merkmalen eines Dienstverhältnisses zähle, dass der Arbeitnehmer für seine Dienstleistungen

laufend ein angemessenes Entgelt erhalte, wobei Dienstverhältnisse an keine zeitliche Minstdauer geknüpft seien, da auch eine nur kurz dauernde oder auch eine nur vorübergehende Beschäftigung ein Dienstverhältnis begründen könne. Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder die Absicherung bei Verletzungen mögen zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein, ihr Fehlen bedeute aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht schulden würde (VwGH vom 15. September 1999, ZI. 97/13/0164). Die im gegenständlichen Fall erfolgte Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden würde für das Vorliegen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses sprechen.

Nach der ständigen Rechtsprechung sei ein Unternehmerwagnis dann gegeben, wenn der Erfolg der Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und wenn der Leistende für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen müsse. Im Vordergrund dieses Merkmales stehe, ob den Leistungserbringer tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen treffen würde. In die Überlegung einzubeziehen seien auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergäben (VwGH vom 2. Juli 2002, ZI. 2000/14/0148). Dem Einwand, wonach die Werkunternehmer grundsätzlich die Möglichkeit gehabt hätten, Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und dadurch den Umfang ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit selbst bestimmen hätten können, sei zu entgegnen, dass die Vereinbarung einer Entlohnung nach geleisteten Arbeitsstunden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vom 2. Juli 2002, ZI. 2000/14/0148; vom 15. September 1999, ZI. 97/13/0164) für sich allein noch keine erfolgsabhängige Entlohnung darstelle und gegen das Vorliegen eines einnahmenseitigen Unternehmerwagnisses sprechen würde. Auf Grund des im Rahmenwerkvertrag vereinbarten Konkurrenzverbotes sei es den Werkunternehmern unmöglich gewesen, andere Aufträge von anderen Unternehmen anzunehmen und somit die Einnahmen zu erhöhen. Allein ausgabenseitig könne vom Vorliegen eines Risikos ausgegangen werden, weil die Werkunternehmer lt. Vertrag – und unbestritten auch faktisch – die Reisekosten selbst zu tragen gehabt hätten.

Im Unterschied zum Dienstvertrag handle es sich bei einem Werkvertrag, bei dem ein bestimmter Arbeitserfolg oder ein Werk zugesagt werde, um ein Zielschuldverhältnis, das häufig auch durch Stellung eines Vertreters oder durch die Beiziehung von Hilfskräften erbracht werden könne. Die Vereinbarung einer generellen Vertretungsbefugnis könne die persönliche Abhängigkeit und Dienstnehmereigenschaft von vornherein nur dann ausschließen, wenn das Vertretungsrecht auch tatsächlich genutzt werde oder bei objektiver Betrachtung eine solche Nutzung zu erwarten sei. Es sei dabei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise darauf Bedacht zu nehmen, dass es sich bei der Vertretungsmöglichkeit nicht bloß um eine formale Vereinbarung, sondern um eine der üblichen Gestaltung im Wirtschaftsleben entsprechende tatsächliche Vertretungsmöglichkeit handeln müsse (VwGH vom 5. Oktober 1994, ZI. 92/15/0230).

Die Beiziehung von Hilfskräften zur Erfüllung eines Auftrages würde für eine selbständige Tätigkeit sprechen, wenn diese Hilfskräfte im Namen und auf Rechnung des Auftragnehmers tätig würden (VwGH vom 27. Juni 1989, Zl. 88/14/0112). Die tatsächliche Nutzung der im „Rahmenwerkvertrag“ eingeräumten Vertretungsmöglichkeit habe im wirklichen Geschäftsleben nicht stattgefunden.

Das Gesamtbild der zu beurteilenden Tätigkeit würde daher für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen.

Das Finanzamt hat die Berufungsvorentscheidung (nur) der steuerlichen Vertretung des Bf., der StGmbH, zugestellt.

In seinem (vom Beschwerdevertreter eingebrachten) **Vorlageantrag vom 7. Jänner 2014** hat der Bf. (nur) die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und darauf hingewiesen, dass der Beschwerdevertreter bereits mit Schriftsatz vom 31. Jänner 2013 seine Vollmacht bekannt gegeben und ersucht habe, weitere Zustellungen zu seinen Händen zu verfügen und dass das Finanzamt die Berufungsvorentscheidung dennoch ausschließlich der steuerlichen Vertretung des Bf., der StGmbH, zugestellt habe.

In der am **30. Oktober 2019** durchgeführten **mündlichen Verhandlung** hat der Bf. vorgebracht, dass er die gegenständlichen Verfahren bereits vergessen habe und dass er derzeit nur Schulden und Probleme habe. Das Finanzamt hat auf seine Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Über die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung wurde erwogen:

Der Beschwerdevertreter wendet sich ua. dagegen, dass er dem Finanzamt sein Vollmachtsverhältnis angezeigt und das Finanzamt - dessen ungeachtet - die Berufungsvorentscheidung der steuerlichen Vertretung des Bf., der StGmbH, zugestellt habe.

Gemäß § 98 Abs. 1 Bundabgabenordnung (BAO) sind Zustellungen nach dem Zustellgesetz (ZustG) vorzunehmen, soweit die BAO selbst nichts anderes bestimmt. Hat eine Partei mehrere Zustellungsbevollmächtigte, so gilt gemäß § 9 Abs. 4 zweiter Satz ZustG die Zustellung als bewirkt, sobald sie an einen von ihnen vorgenommen worden ist.

Unstrittig ist, dass die StGmbH (im Zeitpunkt der Zustellung der Berufungsvorentscheidung) eine Zustellungsvollmacht hatte. Ungeachtet des Umstandes, dass (im Zeitpunkt der Zustellung der Berufungsvorentscheidung) auch der Beschwerdevertreter eine Zustellvollmacht hatte, ist die Zustellung - § 9 Abs. 4 zweiter Satz ZustG zufolge - rechtswirksam erfolgt (VwGH vom 26. Februar 2014, Zl. 2012/13/0051). Dem diesbezüglichen Einwand des Bf. kommt daher keine Berechtigung zu.

Zum Einwand des Bf., dass die Begründung der angefochtenen Bescheide (= Bericht vom 23. Oktober 2012) dem Anforderungsprofil an eine Bescheidebegründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) nicht Rechnung trage: Dies trifft zweifelsohne zu. Begründungsmängel von Bescheiden der Abgabenbehörden erster Instanz können aber dadurch in ihrer Fehlerhaftigkeit unwirksam werden, dass die Abgabenbehörde erster Instanz über eine Berufung eine Berufungsvorentscheidung erlässt und diese ausreichend begründet. Diese Berufungsvorentscheidung wirkt prinzipiell als Berufungserledigung und ersetzt damit den angefochtenen Bescheid, beseitigt damit auch den dem angefochtenen Bescheid anhaftenden Begründungsmangel (*Stoll*, BAO, Kommentar, Seite 973). Das ist hier der Fall. Das Finanzamt hat mit der Berufungsvorentscheidung die vom Bf. (zu Recht) monierte Mangelhaftigkeit der Bescheidebegründung saniert, sodass auch diesem Einwand keine Berechtigung mehr zukommt.

In seiner Berufung hat der Bf. zum Beweis dafür, dass die beiden Pizzazusteller selbständige Unternehmer (und keine Dienstnehmer des Bf.) gewesen seien, deren Einvernahme und die des Bf. beantragt. Dazu ist auszuführen, dass im Abgabenverfahren auch Beweismittel verwendet werden dürfen, die andere Behörden erhoben haben (zB Auswertung von Aussagen eines Zeugen, die er vor einer anderen Behörde abgegeben hat). Eine unmittelbare Beweisaufnahme ist im Abgabenverfahren nicht erforderlich (*Ritz*, BAO, Kommentar⁶, Rz 1 zu § 83; VwGH vom 28. Oktober 2009, ZI. 2007/15/0070). Sowohl die beiden Pizzazusteller als auch der Bf. wurden vom Unabhängigen Verwaltungssenat Wien im Berufungsverfahren GZ: UVS-07/A/37/13050/2012 (betreffend: Übertretung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes; Berufungsbescheid vom 21. Oktober 2013) befragt. In diesem Verfahren ist der Unabhängige Verwaltungssenat Wien zu dem Ergebnis gelangt, dass die im Jahre 2011 erfolgte Tätigkeit der beiden Pizzazusteller für den Bf. als zumindest arbeitnehmerähnlich iSd § 2 Abs. 2 lit. b AuslBG einzustufen sei. Dieser Entscheidung hat der Unabhängige Verwaltungssenat Wien folgenden (ua. auf den Aussagen der beiden Pizzazusteller und des Bf. beruhenden) Sachverhalt zu Grunde gelegt: Die beiden Pizzazusteller hätten mit ihren eigenen Fahrzeugen (XY1 habe dafür ein Moped verwendet) für den Bf. Speisenzustellungen durchgeführt. XY2 sei etwa 40 Stunden pro Woche ausschließlich und XY1 etwa 30 Stunden pro Woche überwiegend für den Bf. tätig gewesen. Die Arbeitseinteilung sei vom Bf. vorgenommen worden. Für die Zustellungen hätten die beiden Pizzazusteller auch Betriebsmittel des Bf., insbesondere Wärmetaschen (die sie zwar nominell selbst angeschafft hätten, die jedoch ausschließlich im Lokal aufbewahrt worden seien), Werbemittel und -tafeln sowie dessen Logistik verwendet. Die Zustell- bzw. Arbeitszeiten der beiden Pizzazusteller seien vom Bf. erfasst worden, der aufgrund dieser Aufzeichnungen auch die jeweils auf XY1 und XY2 lautenden Honorarnoten verfasst habe. Umgerechnet hätten beide Pizzazusteller einen Stundenlohn in Höhe von € 6,00 erhalten. Die beiden Pizzazusteller hätten nicht die Möglichkeit gehabt, sich (im Krankheits- oder Verhinderungsfall) vertreten zu lassen. Gleichgelagerte Tätigkeiten seien auch von anderen Arbeitskräften durchgeführt worden, die in einem Dienstverhältnis zum Bf. gestanden seien.

Der Sachverhalt, den das Finanzamt seiner Berufungsvorentscheidung vom 3. Dezember 2013 zu Grunde gelegt hat, entspricht im Wesentlichen dem vom Unabhängigen Verwaltungssenat Wien im Verfahren GZ: UVS-07/A/37/13050/2012 festgestellten Sachverhalt. Da die beiden Pizzazusteller sowie der Bf. - wie oben ausgeführt - bereits vor dem Unabhängigen Verwaltungssenat Wien ausgesagt haben und ihre Aussagen mit dem vom Finanzamt festgestellten - und vom Bf. unwidersprochen gebliebenen - Sachverhalt im Wesentlichen übereinstimmen, wurde von einer (nochmaligen) Befragung der beiden Pizzazusteller sowie des Bf. Abstand genommen.

Der Bf. ist den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung nicht entgegen getreten. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt einer Berufungsvorentscheidung Vorhaltecharakter zu, was bedeutet, dass dann, wenn der Abgabepflichtige den in der Berufungsvorentscheidung erwähnten Fakten nicht entgegentritt, diese als richtig angenommen werden können (VwGH vom 23. Mai 2012, Zl. 2008/17/0115; vom 25. Oktober 1994, Zl. 90/14/0184; vom 7. Dezember 1988, Zl. 88/13/0005).

Entgegen der in der Berufung vertretenen Auffassung ist im gegenständlichen Fall nicht zu beurteilen, ob eine Dienstnehmereigenschaft iSd § 4 Abs. 2 ASVG vorliegt, sondern, ob die Tätigkeit der beiden Pizzazusteller als Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 einzustufen ist, weil die Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen nach § 41 Abs. 2 FLAG und des Zuschlages dazu nach § 122 Abs. 8 WKG das Vorliegen eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 voraussetzt.

Hinsichtlich dieser Beurteilung - ob Dienstverhältnisse iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen - wird auf die (vom Bf. im Vorlageantrag unwidersprochen gebliebenen) Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 3. Dezember 2013, denen sich das Bundesfinanzgericht vollinhaltlich anschließt, verwiesen. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen, dass es zulässig ist, zur Begründung einer Entscheidung auf die einer anderen, der Partei bereits bekannten Entscheidung zu verweisen (*Ritz*, BAO, Kommentar⁶, Rz 15 zu § 93, und die dort angeführte Rechtsprechung). Insbesondere aus folgenden Gründen wird nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes das Vorliegen von steuerrechtlichen Dienstverhältnissen als erwiesen erachtet: Die sog. Rahmenwerkverträge wurden auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es lagen somit Dauerschuldverhältnisse vor, was für das Vorliegen von Dienstverhältnissen spricht. Dem Bf. stand es frei, "Art und Inhalt der vom Werkunternehmer zu erbringenden Leistungen nach Maßgabe der Erfordernisse des Geschäftsbetriebes anzupassen und abzuändern" und er war berechtigt, die Leistungserbringung der Werkunternehmer zu überwachen und zu kontrollieren (Punkt 1.1 Rahmenwerkvertrag). Das bedeutet, dass die beiden Pizzazusteller in die im Unternehmen des Bf. bestehenden betrieblichen Abläufe eingegliedert und verpflichtet waren, den Weisungen des Bf. Folge zu leisten. Die beiden Herren konnten sich nicht vertreten lassen. Eine Vertretungsbefugnis hätte auch in Widerspruch zu der vertraglich

vereinbarten Verpflichtung zur Wahrung der Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse gestanden (Punkt 6. Rahmenwerkvertrag). Die beiden Pizzazusteller waren nicht berechtigt, an die Kunden des Bf. auch andere - nicht vom Bf. übertragene - Leistungen zu erbringen (Punkt 9.2 Rahmenwerkvertrag). Gleichartige Tätigkeiten wurden auch von anderen Personen durchgeführt, die in einem Dienstverhältnis zum Bf. standen.

Der Beschwerde war daher der gewünschte Erfolg zu versagen.

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 (und damit in weiterer Folge: ob die Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 und des Zuschlages dazu nach § 122 Abs. 8 WKG 1998 besteht), gib es eine (umfangreiche) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, diese ist einheitlich und das Bundesfinanzgericht ist davon nicht abgewichen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 20. November 2019