

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Unger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mercuria Wirtschaftstreuhand GmbH, Klagbaumgasse 8, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 21. August 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 16. Juli 2014, betreffend Haftung für Lohnsteuer sowie Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen, jeweils für die Jahre 2010 bis 2012, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird Folge gegeben:

Die angefochtenen Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für 2010 bis 2012 werden gemäß § 279 BAO - ersatzlos - aufgehoben.

Die angefochtenen Abgabenbescheide betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen für 2010 bis 2012 werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer beim Beschwerdeführer durchgeführten gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) betreffend den Beschwerdezeitraum 2010 bis 2012 wurden ua folgende Feststellungen getroffen:

„Im Prüfungszeitraum wurden die Mitarbeiter [A] und [B], im Rahmen eines mündlichen Werkvertrages, für Reinigungsarbeiten auf Baustellen und für Be- und Entladen von Materialien, sowie das Verbringen von Materialien auf den Baustellen beschäftigt. Die Werkverträge wurden nur in mündlicher Form abgeschlossen. Schriftliche Werkverträge liegen somit nicht vor. Im Zuge der GPLA-Prüfung wurden mit den Werkvertragsnehmern sowie mit dem Werkvertragsgeber Niederschriften aufgenommen.

Auszug aus den Niederschriften:

1. Niederschrift mit Hr. [B], am 23.1.2014: zum damaligen Zeitpunkt war es nicht möglich frei zu arbeiten und habe daher das Gewerbe angemeldet. Hr.

[Beschwerdeführer] hat mich angerufen ob ich für ihn arbeiten möchte. Es wurde mündlich vereinbart, wann Arbeit war. Meine Tätigkeit bestand aus Zusammenräumen der Baustelle und das Material auf die Baustelle zu tragen. Das Material, das ich ausladen musste, wurde von Hr. [Beschwerdeführer] bezahlt. Wenn ich an einem Tag nicht arbeiten hätte können, durfte ich keine andere Person schicken. Wenn ich krank gewesen wäre, hätte ich dies Hr. [Beschwerdeführer] melden müssen. Hr. [Beschwerdeführer] hat die Arbeit am Ende des Auftrages kontrolliert. Für meine Tätigkeit brauchte ich Schaufel, Hammer, Schuttsäcke und Besen, das ich selber mitgebracht habe. Das Material wurde mit einem vereinbarten Pauschale abgegolten.

2. Niederschrift mit Hr. [A], am 23.1.2014: Hr. [Beschwerdeführer] hat mir Arbeit angeboten. Es gab keinen schriftlichen Vertrag. Meine Tätigkeit bestand aus Zusammenräumen von Baustellen. Materialien die geliefert wurden musste ich auf die Baustelle tragen. Ich hatte Besen und Schaufel mit. Nach Abschluss der Arbeiten hat Hr. [Beschwerdeführer] die Baustelle kontrolliert und mir das Geld in bar übergeben.

Ob sich Hr. [A] vertreten lassen konnte oder ob er krank war konnte er aus sprachlichen Gründen nicht beantworten.

3. Niederschrift mit Hr. [Beschwerdeführer], am 29.1.2014: Hr. [A] wohnte in der Nachbarschaft. Im Gespräch hat er mir gesagt, dass er Tätigkeiten macht, die ich auf meinen Baustellen gebraucht habe. Seine Tätigkeiten bestanden aus Material von der Straße hinauftragen und das Reinigen der Baustelle, wie Abfälle und Schutt zusammenkehren. Schriftlichen Vertrag gab es keinen. Bestimmte Zeitvorgaben hat es

nicht gegeben, nur wenn zum Beispiel ein LKW gekommen ist, musste er da sein, weil das Material hinausgebracht werden musste. Hr. [B] habe ich auf der Baustelle getroffen ansonst war der Ablauf ident mit dem von Hr. [A].

Im Prüfungszeitraum 2010 - 2012 waren Hr. [B] und Hr. [A] mit der Durchführung von Reinigungsarbeiten und mit Abladearbeiten von LKW's und mit dem Verbringen von Materialien auf der Baustelle mittels mündlich abgeschlossenen Werkvertrag beschäftigt.

Im Zuge der GPLA wurde festgestellt, dass Hr. [B] und Hr. [A] aus den nachfolgend angeführten Gründen in einem Dienstverhältnis zu Hr. [Beschwerdeführer] Tomas standen.

[...]

Laut den Niederschrift vom 23.1.2014 mit Hr. [B] und Hr. [A] bestand die Tätigkeit aus Zusammenräumen der Baustelle und das Entladen von LKW's und das Material auf die Baustelle zu bringen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Sie zeigt sich u.a. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Zur Durchführung der Reinigungsarbeiten konnten Hr. [B] und Hr. [A] sich die Stunden teilweise selbst einteilen. Im Durchschnitt haben sie vier bis fünf Stunden pro Tag gearbeitet. Wenn ein LKW zum Entladen gekommen ist, mussten die Werkvertragsnehmer anwesend sein. Die Arbeiten wurden von Hr. [Beschwerdeführer] am Ende der Arbeit kontrolliert.

Eine Reinigungsperson steht regelmäßig in einem Dienstverhältnis, selbst wenn ihr hinsichtlich der Arbeitszeit eine gewisse Freizügigkeit eingeräumt ist (VwGH 21.2.1984, 83/14/0102). Die erforderlichen Reinigungsutensilien wie Besen, Schaufel und Reinigungssäcke wurden von Hr. [B] und Hr. [A] selbst beigelegt, wurden allerdings mit einem vereinbarten Pauschalbetrag von Hr. [Beschwerdeführer] abgegolten. Ein vom Auftraggeber vorgegebener Arbeitsort (verschiedene zugewiesene Baustellen) weist auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hin (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Die Möglichkeit einer Vertretung war nicht vereinbart, noch hat eine tatsächliche Vertretung überhaupt stattgefunden bzw. war eine Vertretung aufgrund der Niederschriften nicht möglich. Zur Durchführung der Reinigungsarbeiten und Abladearbeiten wurden Hr. [B] und Hr. [A] die Baustellen (Arbeitsort) zugeteilt. Somit hatten die Beschäftigten keine freie Wahl des Arbeitsortes bzw. musste sie dort anwesend sein, wo Abladearbeiten und das Verbringen der Materialien auf den Baustellen notwendig war. Ein vom Auftraggeber vorgegebener Arbeitsort (hier

verschiedene Baustellen) weist auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hin (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103).

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist 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 muss (VwGH 5.10.1994, 92/15/0230).

Damit keine für die Annahme persönlicher Abhängigkeit wesentliche persönliche Arbeitspflicht vorliegt, bedarf es dabei einer generellen, d.h. nicht auf bestimmte Arbeiten oder Ereignisse (wie z.B. Krankheit oder Urlaub) beschränkten Vertretungsbefugnis. Solange aber eine generelle Vertretungsbefugnis weder vereinbart war noch nach dem tatsächlichen Beschäftigungsbild praktiziert wurde, ist im Zweifel von einer grundsätzlich persönlichen Arbeitspflicht auszugehen (VwGH Datum 24.3.1992, Zl. 91/08/0117). Lt. den aufgenommen Niederschriften hätten die beschäftigten Personen keine anderen Personen schicken dürfen. Auch wenn sie krank gewesen wären, mussten sie dies Hr. [Beschwerdeführer] melden.

Die Arbeitsleistung einer Reinigungskraft stellt keine, für einen Werkvertrag typische, konkretisierte und individualisierte Leistung dar und es ist darunter weder die Herstellung eines Werkes noch die Herstellung einer in sich geschlossenen Einheit zu verstehen. Auch die Vereinbarung eines Pauschallohnes, ohne den Umfang des vermeintlich zu erbringenden Werkes festzulegen, spricht gegen einen Werkvertrag. Gegen das Vorliegen eines Werkvertrages spricht weiters, dass die in Rede stehende Tätigkeit über einen längeren Zeitraum erbracht wurde. Die für einen Werkvertrag, als Zielschuldverhältnis, sonst typische Befristung der Leistungserbringung als Gesamtwerk ist hier nicht gegeben. Vielmehr ist aufgrund der fortgesetzten Tätigkeit auf das Vorliegen eines Dauerschuldverhältnisses zu schließen. Das Vertragsverhältnis ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden, somit liegt ein Dauerschuldverhältnis vor. Hr. [B] und Hr. [A] schuldeten Hr. [Beschwerdeführer] kein Werk, sondern ihre Arbeitskraft. [...]

Allgemein liegt Weisungsgebundenheit vor, wenn der Arbeitnehmer verpflichtet ist, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen. Die damit in direktem Zusammenhang stehende persönliche Abhängigkeit und weitgehende Unterordnung führt zur Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit. Das persönliche Weisungsrecht fordert somit einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. Ein rein sachliches bzw. technisches Weisungsrecht, welches das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit nicht ausschließen würde, bezieht sich lediglich auf die im Rahmen eines Werkvertrages vereinbarte Werkleistung und somit nur auf den Arbeitserfolg. Wie oben ausgeführt wurde, stellt die im gegenständlichen Fall erbrachte Reinigungstätigkeit und Abladen von LKW's sowie das Verbringen der Materialien auf der Baustelle keine Leistung aus

einem Werkvertrag dar, sodass ein solches rein sachliches Weisungsrecht der Auftraggeberin gegenüber den Reinigungskräften auszuschließen ist.

Nach Durchführung jeder Reinigung wurde zunächst für einen konkreten Zeitraum eine Honorarnote gelegt. Die Höhe der Honorarnoten richten sich nach dem Beschäftigungszeitraum, der auf den Rechnungen konkret angeführt wurde.

Wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses ist, dass fortlaufende, im Wesentlichen gleich bleibende Arbeiten mit einem fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt werden (VwGH 23.5.2000, 97/14/0167). Ist es den auf Dauer beauftragten ‚Werkvertragsnehmern‘ nicht möglich, die Höhe ihrer Einnahmen selbst zu bestimmen, weil zwar die Abrechnung nach der ‚Leistung‘ von den zugeteilten Reinigungsarbeiten abhängig ist, sie aber keine Steigerung der Zuteilung erreichen können, liegt ein der Annahme von Dienstverhältnissen allenfalls entgegenstehendes Unternehmerrisiko nicht vor.

Nach Angaben in den Niederschriften haben die Werkvertragsnehmer auch noch für andere Firmen gearbeitet. Die Tatsache spricht jedoch nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses beim Einzelunternehmen von Hr. [Beschwerdeführer]. Es ist in der heutigen Zeit nichts Ungewöhnliches, wenn nebeneinander mehrere Dienstverhältnisse bestehen.“

Infolgedessen hat die belangte Behörde ua die hier streitgegenständlichen Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Lohnsteuer sowie Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2012 erlassen und als deren Begründung auf den bezughabenden Prüfungsbericht verwiesen.

In seiner Beschwerde vom 20.8.2014 wendet sich der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter gegen die behördliche Annahme einer Dienstnehmereigenschaft der beiden gegenständlichen Personen, rügt dabei einseitige behördliche Schlussfolgerungen zu Ungunsten des Beschwerdeführers und führt hierzu ua folgendes aus:

„Unter Hinweis auf die übereinstimmenden Aussagen der Herren [B] und [A] waren sämtliche Verträge auf die Erbringung eines bestimmten Erfolgs bzw. Werkes gerichtet. In keinem einzigen Fall wurde eine Arbeitsleistung vereinbart. --> WERKVERTRAG

Auch hinsichtlich der Vertragsdauer ergeben sich keine Anhaltspunkte für die Annahme eines Dienstverhältnisses. Mit Erbringung des Werkes endete das Vertragsverhältnis (= Zielschuldverhältnis). In keinem einzigen Fall war das Vertragsverhältnis auf eine bestimmte oder unbestimmte Zeit festgelegt. --> WERKVERTRAG

Unter Hinweis auf die Niederschriften richtete sich der Entgeltanspruch in keinem Fall nach der Dauer der zur Verfügung gestellten Arbeitskraft (Entlohnung nach Arbeitszeit), sondern fand die Bezahlung nach Fertigstellung des vereinbarten Werkes entsprechend dem Erfolg statt. --> WERKVERTRAG

Zur Frage des unternehmerischen Wagnisses ist ebenfalls auf die Erhebungsergebnisse zu verweisen: Das Risiko für den Eintritt des vereinbarten Erfolgs (Werks) trugen stets die Auftragnehmer. Nach den übereinstimmenden Angaben sämtlicher Beteiligten lag das Risiko für die Nützlichkeit der Leistung in keinem Fall beim Auftraggeber. --> WERKVERTRAG

Nach den Ergebnissen der GPLA bestand in keinem Fall eine Pflicht zur Erbringung einer persönlichen Arbeitsleistung. Die nicht ausdrücklich erteilte Zustimmung des Auftraggebers zur Vertretungsmöglichkeit, lässt keinen Rückschluss auf einen allfälligen Ausschluss von der Vertretung zu, zumal im Rahmen eines Werkvertrags üblicherweise eine solche Vertretungsmöglichkeit besteht. --> WERKVERTRAG

Ein Dienstnehmer ist in Ausführung seiner Arbeitsleistung den persönlichen (Verhalten, Organisation der Arbeit etc.) und sachlichen Weisungen unterworfen. Ein Auftragnehmer unterliegt nur sachlichen Anweisungen. Die Feststellungen der GPLA haben keine Hinweise für eine persönliche Weisung des Auftraggebers erbracht. --> WERKVERTRAG

Im Rahmen eines Dienstverhältnisses sind Arbeitszeit und Arbeitsort geregelt. Dadurch ist im Regelfall auch eine weitgehende bis vollständige Integration in die betriebliche Organisation verbunden. Dagegen ist der Werkvertrag durch ein Fehlen dieser Merkmale gekennzeichnet. Der (wechselnde) Ort der Leistungserbringung wird durch den Auftraggeber bestimmt, die Zeit der Leistungserbringung wird einmalig nach den Erfordernissen des Auftraggebers vereinbart. Die im Zusammenhang mit Arbeitszeit und Arbeitsort vorliegenden Rahmenbedingungen sind uneingeschränkt mit sonstigen Handwerksberufen vergleichbar, womit die Unterstellung eines Dienstverhältnisses ausgeschlossen erscheint. --> WERKVERTRAG

Ein weiteres Merkmal für das Vorliegen eines Werkvertrages ist in den eigenen Betriebsmittel zu sehen. Dem entgegen hat der Arbeitgeber beim Dienstverhältnis sämtliche zur Arbeitsleistung erforderlichen Mittel zur Verfügung zu stellen. Auch zu diesem Merkmal hat die GPLA keinen einzigen Anhaltspunkt ergeben, der für die Annahme eines Dienstverhältnisses sprechen könnte. --> WERKVERTRAG

Schließlich ist auch auf das Vorliegen der formalen Voraussetzungen für die Ausführung von Werkverträgen hinzuweisen. Beide Herren haben vor Aufnahme der selbständigen Tätigkeit die Erteilung der erforderlichen Gewerbeberechtigung beantragt, welche ihnen auch gewährt wurde. Weitere erfolgte auch die Meldung beim zuständigen

Sozialversicherungsträger, der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, und die Entrichtung der laufend vorgeschriebenen Beiträge. --> WERKVERTRAG

Entsprechend der laufenden Rechtsprechung erfolgt die Abgrenzung der verschiedenen Vertragsformen nach dem Überwiegen der vorstehend angeführten Kriterien. Unter Hinweis auf die vorstehenden Ausführungen ergeben sich auf Grund des erhobenen Sachverhalts keine wesentlichen Hinweise, die auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hinweisen. Auch wenn zur Begründung der Bescheide auf die sich mehrfach im Prüfungsbericht wiederholenden Feststellungen der Prüferin verwiesen wird, so liefern diese Ausführungen keine schlüssigen Anhaltspunkte, die zu einer grundlegenden Umqualifizierung des Vertragsverhältnisses führen könnten.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27.5.2015 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und wiederholte hierzu im Wesentlichen die Ausführungen des Prüfungsberichtes.

Hiergegen wurde vom Beschwerdeführer der Vorlageantrag vom 26.6.2015 eingebracht, in dem ergänzend zur Beschwerde ua folgendes ausgeführt wird:

„In unserer Beschwerde vom 21.8.2014 haben wir zu den einzelnen Kriterien detailliert Stellung genommen und auf den vorliegenden Sachverhalt verwiesen. In Zusammenfassung dieser Überlegungen zeigt sich eine nahezu ausschließliche Bestätigung der für das Vorliegen von Werkverträgen sprechenden Argumente.

Ohne auf diese Argumente einzugehen, stellt die Behörde auf Seite 2 [der Beschwerdeverentscheidung], beginnend mit dem dritten Absatz, lediglich fest, dass sich die Herren [B] und [A] ,die Stunden teilweise selbst einteilen‘ konnten, eine ,Anwesenheitspflicht beim Entladen und Beladen der LKWs‘ bestand. Weitere hätte keine Vertretungsmöglichkeit bestanden. Die durchzuführenden Arbeiten wurden vom Auftraggeber (Hr. [Beschwerdeführer]) kontrolliert. Für die von den Auftragnehmern beigestellten Arbeitsmittel wurde eine pauschale Abgeltung geleistet. Eine sich aus dieser - mit der Aktenlage teilweise in Widerspruch stehenden - Darstellung ergebende Schlussfolgerung zur Lösung der Sachfrage fehlt. Statt dessen wird auf ein fehlendes Unternehmerwagnis verwiesen, ohne jedoch eine schlüssige Begründung für diese Behauptung anzuführen.

Bezug nehmend auf die bisherigen Ermittlungen, die vorliegenden Einvernahmen und die Aktenlage weisen wir auf folgenden Sachverhalt hin:

Noch vor Aufnahme der selbständigen Tätigkeit und Abschluss der ersten Aufträge haben die Herren [B] und [A] um Erteilung der erforderlichen Gewerbeberechtigung angesucht und eine Meldung beim zuständigen Sozialversicherungsträger, der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, erstattet. Ergänzend ist anzumerken, dass in der Folge auch die laufend vorgeschriebenen Beiträge entrichtet wurden. Somit waren die grundlegenden, formalen Voraussetzungen für die Erbringung von Werkleistungen gegeben.

In der Folge haben sich beide aus Polen stammenden Herren um Kontakte zu potentiellen Auftraggeber bemüht, wobei sie unter anderem mit Hr. [Beschwerdeführer] in Kontakt gekommen sind. Dabei wurde eine gelegentliche Möglichkeit zur Erbringung der angebotenen Leistungen besprochen. Schließlich ergab sich das Erfordernis zur Ausführung von Reinigungsarbeiten und der Verbringung von Baumaterial.

Ein Dienstnehmer ist in Ausführung seiner Arbeitsleistung den persönlichen (Verhalten, Organisation der Arbeit etc.) und sachlichen Weisungen unterworfen. Ein Auftragsnehmer unterliegt nur sachlichen Anweisungen. Unter Hinweis auf die übereinstimmenden Aussagen der Herren [B] und [A] waren sämtliche Verträge auf die Erbringung eines bestimmten Erfolgs bzw. Werkes gerichtet. Die Ausführung erfolgte jeweils selbständig und eigenverantwortlich, unabhängig vom Auftraggeber und somit nicht weisungsgebunden. Die Feststellungen der GPLA haben keine Hinweise für eine persönliche Weisungsgebundenheit der Auftragnehmer erbracht.

Die nicht ausdrücklich erteilte Zustimmung des Auftraggebers zur Vertretungsmöglichkeit, lässt keinen Rückschluss auf einen allfälligen Ausschluss von einer Vertretung zu, zumal im Rahmen eines Werkvertrags eine solche Vertretungsmöglichkeit üblicherweise stillschweigend besteht. Der Umstand, dass beide Herren am Beginn ihrer unternehmerischen Tätigkeit noch keine Mitarbeiter beschäftigt hatten, rechtfertigt für sich alleine nicht die Annahme eines Dienstverhältnisses. Dies allein würde neben anderen Kriterien jegliche Möglichkeit von EPU's unmöglich machen, im Rahmen von Werkverträgen tätig zu werden, und damit die betriebliche Tätigkeit von Ein-Personen-Unternehmen per se unmöglich machen.

[...]

Zur Frage des unternehmerischen Wagnisses ist ebenfalls auf die Erhebungsergebnisse zu verweisen: Das Risiko für den Eintritt des vereinbarten Erfolgs (Werks) trugen stets die Auftragnehmer. Nach den übereinstimmenden Angaben sämtlicher Beteiligten lag das Risiko für die Nützlichkeit der Leistung in keinem Fall beim Auftraggeber. Den vom Finanzamt im Rahmen der Beschwerdeentscheidung dazu angestellten Überlegungen ist keine schlüssige Begründung zu entnehmen und erschöpft sich die Darstellung in allgemeinen Ausführungen ohne auf den vorliegenden Sachverhalt konkret Bezug zu nehmen. [...]“

Mit Vorlagebericht vom 22.2.2017 nahm die belangte Behörde die Beschwerde- und Aktenvorlage gemäß § 265 BAO vor.

Mit Fax vom 3.6.2020 zog der Beschwerdeführer seine Anträge auf mündliche Verhandlung und Senatszuständigkeit zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

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

Herr [B] hatte im Beschwerdezeitraum eine aufrechte Gewerbeanmeldung des freien Gewerbes:

„Aufräumen von Baustellen, bestehend im Zusammentragen und eigenverantwortlichem Trennen von Bauschutt und -abfällen entsprechend der Wiederverwertbarkeit, einschließlich des Bereitstellens zum Abtransport sowie im Reinigen von Baumaschinen und Bauwerkzeugen durch Beseitigen von Rückständen mittels einfacher mechanischer Methoden, wie Abkratzen, Abspachteln und dergleichen und nachfolgendem Abspritzen mit Wasser, unter Verwendung ausschließlich eigener Arbeitsgeräte sowie unter Ausschluss der den Denkmal-, Fassaden- und Gebäudereinigern vorbehaltenen Tätigkeiten einer Grund- oder Bauschlussreinigung“

Herr [A] hatte im Beschwerdezeitraum eine aufrechte Gewerbeanmeldung des freien Gewerbes:

„Heben, Senken und Befördern von Lasten mittels Einsatzes von mechanischen oder maschinellen Einrichtungen unter Ausschluss der Beförderung mittels Kraftfahrzeugen“

Herr [B] und Herr [A] führten im Beschwerdezeitraum Baustellenarbeiten entsprechend ihren Gewerbeberechtigungen für den Beschwerdeführer aus.

Die für diese Arbeiten erforderlichen Betriebsmittel wurden von den Herrn [B] und [A] selbst beigesteuert.

Die Herrn [B] und [A] waren bei Durchführung ihrer Arbeiten an keine persönlichen Weisungen des Beschwerdeführers gebunden.

Die Herrn [B] und [A] waren bei Durchführung ihrer Arbeiten für den Beschwerdeführer nicht in dessen geschäftlichen Organismus eingegliedert.

Den Herrn [B] und [A] kam bei Durchführung ihrer Arbeiten für den Beschwerdeführer ein, den Umständen entsprechendes Unternehmerwagnis zu.

2. Beweiswürdigung

Der konkrete Inhalt und Umfang der Gewerbeberechtigungen ist den aktenkundigen Gewerbebeanmeldungen des Magistrats der Stadt Wien entnehmbar.

Die konkret für den Beschwerdeführer durchgeführten Arbeiten wurden auch von der belangten Behörde, aufbauend auf die im Verfahren niederschriftlich aufgenommenen, aktenkundigen Aussagen mit „Reinigungsarbeiten auf Baustellen und für Be- und Entladen von Materialien, sowie das Verbringen von Materialien auf den Baustellen“ umschrieben.

Dass die vereinbarten Arbeitsaufträge mit von den Herrn [B] und [A] selbst beigesteuerten Werkzeugen und Materialien durchgeführt wurden, wird auch von der belangten Behörde ausdrücklich festgestellt. Die damit zusammenhängende Feststellung der belangten Behörde: *„Die erforderlichen Reinigungsutensilien wie Besen, Schaufel und Reinigungssäcke wurden von Hr. [B] und Hr. [A] selbst beigestellt, wurden allerdings mit einem vereinbarten Pauschalbetrag von Hr. [Beschwerdeführer] abgegolten.“*, geht offensichtlich davon aus, dass die Betriebsmittel der Herrn [B] und [A] zusätzlich und gesondert zum Arbeitshonorar vom Beschwerdeführer abgegolten worden seien, zum Gegenbeweis dafür, dass die Betriebsmittel von den Herrn [B] und [A] selbst beigesteuert wurden. Dieser versuchte Gegenbeweis lässt sich jedoch nicht mit der Aktenlage in Einklang bringen, da sich einerseits in den niederschriftlichen Aussagen des Beschwerdeführers und des Herrn [A] überhaupt keine einschlägigen Passagen finden und andererseits Herr [B] diesbzüglich niederschriftlich angab: *„Das Entgelt wurde im Vorhinein pauschal mit [dem Beschwerdeführer] vereinbart und wurde mir in bar ausbezahlt. Für meine Tätigkeit brauchte ich Schaufel, Hammer, Schuttsäcke und Besen, das ich selber mitgebracht habe. Das Material wurde mir mit dem vereinbarten Pauschale abgegolten“*. Damit ergibt sich jedoch nach der Aktenlage unzweifelhaft, dass die von den Herrn [B] und [A] verwendeten Betriebsmittel nicht gesondert und zusätzlich zu einem „Arbeitshonorar“ abgegolten wurden, sondern dass es nur ein pauschales (Gesamt-)Honorar gab.

Zur Feststellung der fehlenden persönlichen Weisungsunterworfenheit ist anzumerken, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge hat, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich im Allgemeinen bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines

Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hiedurch allerdings seine Selbständigkeit zu verlieren. Das solcherart mit einem Werkvertrag verknüpfte sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. 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 (zB VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 28.3.2000, 96/14/0070; VwGH 28.10.2010, 2007/15/0177; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180). Die diesbezüglichen sachverhaltsbezogenen Begründungsausführungen der belangten Behörde erschöpfen sich in der folgenden „Feststellung“: *„Wie oben ausgeführt wurde, stellt die im gegenständlichen Fall erbrachte Reinigungstätigkeit und Abladen von LKW's sowie das Verbringen der Materialien auf der Baustelle keine Leistung aus einem Werkvertrag dar, sodass ein solches rein sachliches Weisungsrecht der Auftraggeberin gegenüber den Reinigungskräften auszuschließen ist.“* Als Zirkelschluss stellen diese Ausführungen jedoch einen Beweisfehler dar und sind daher solcherart nicht geeignet, eine persönliche Weisungsbindung – als wesentliche Voraussetzung für die Annahme eines Dienstverhältnisses – folgerichtig zu begründen. Hingegen entsprechen die Beschwerdeausführungen insofern den Erfahrungen des täglichen Lebens, als bei einem Arbeitsauftrag, der die Entladung eines LKWs miteinschließt, die Vorgabe des Standplatzes des LKWs als Arbeitsort eine geradezu zwingend notwendige Information darstellt, deren Berücksichtigung durch den Auftragnehmer jedoch nicht Ausfluss einer persönlichen Weisungsbindung, sondern vielmehr einer systemkonformen sachlichen Weisungsbindung ist. Weitere konkret sachverhaltsbezogene Feststellungen, die das Element einer persönlichen Weisungsbindung belegen würden, finden sich in den als Bescheidbegründung dienenden Ausführungen des Prüfungsberichtes nicht. Vielmehr gegenteiliges begründet die, auch auf die niederschriftlichen Aussagen gestützte Feststellung der belangten Behörde betreffend die weitgehend freie Arbeitszeiteinteilung durch die Herrn [B] und [A], was ebenso gegen die Annahme einer durch die Vorgabe von fixen Arbeitszeiten manifestierten persönlichen Weisungsbindung spricht (vgl zu den bloß durch sachliche Weisungen geprägten zeitlichen Rahmenbedingungen auch die sich mit den niederschriftlichen Aussagen der Herrn [B] und [A] deckenden niederschriftlichen Aussage des Beschwerdeführers: *„Bestimmte Zeitvorgaben hat es nicht gegeben, nur wenn zum Beispiel ein LKW gekommen ist, mußte er da sein, weil das Material hinaufgebracht werden mußte, in welcher Zeit er die Baustelle gereinigt hat, war mir egal.“*).

Zur fehlenden Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Beschwerdeführers ist zunächst auf die auch von der belangten Behörde grundsätzlich dargestellten höchstgerichtlichen Rahmenbedingungen hinzuweisen. Demnach zeige sich eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ua in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (zB VwGH 15.9.1999, 97/13/0164; VwGH

29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281). Bereits die bisherigen beweiswärtigenden Ausführungen zur Bereitstellung eigener Betriebsmittel und zur weitgehend fehlenden Vorgabe der Arbeitszeit sprechen gegen eine Eingliederung der Herrn [B] und [A] in den geschäftlichen Organismus des Beschwerdeführers. Die Vorgabe des Arbeitsortes mag zwar grundsätzlich für eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sprechen, jedoch kann dies keinesfalls verallgemeinert und losgelöst vom Einzelfall beurteilt werden (vgl zB zusammenfassend VwGH 25.4.2019, Ra 2018/13/0083, mwN, betreffend keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus begründende Arbeitsortvorgaben im Kunst und Kulturbereich). Auch im vorliegenden Fall können die als Ausfluss eines sachlichen Weisungsrechts anzusehenden „Vorgaben eines Arbeitsortes“ durch Bekanntgabe der zu reinigenden Baustelle oder es auszuladenden LKW kein entscheidungswesentliches Merkmal für eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus darstellen.

Zum Vorliegen eines Unternehmerwagnisses der Herrn [B] und [A] bei Durchführung der Arbeiten für den Beschwerdeführer ist zunächst anzumerken, dass das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko darin besteht, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223). Auch eine derartige Beurteilung hat sich jedoch immer an den konkreten Umständen des Einzelfalles zu orientieren, weshalb weder dem Grunde noch der Höhe nach fixe und für alle wirtschaftliche Konstellationen verallgemeinerbare betriebswirtschaftliche Vorgaben ausschlaggebend sein können. Mit dieser Maßgabe ist im vorliegenden Fall das einnahmenseitige Risiko darin zu erblicken, dass ein vor Arbeitsbeginn vereinbartes Pauschalhonorar weder sich erst im Arbeitsverlauf ergebende quantitative Aspekte in Form von zeitlichen Verzögerungen noch qualitative Aspekte in Form von Erschwernis-, Schmutz- oder Gefahrensituationen berücksichtigen kann, weshalb diese gegebenenfalls zu Lasten des Auftragsnehmers gehen. Die ausgabenseitigen Risiken sind im vorliegenden Fall – unter Verweis auf die obigen Ausführungen zur Bereitstellung der Betriebsmittel durch die Herrn [B] und [A] – insbesondere darin zu sehen, dass die Kosten der Instandhaltung bis hin zur möglichen Neuanschaffung der Betriebsmittel nicht – wie offensichtlich von der belangten Behörde angenommen – auf den Beschwerdeführer überwältzt werden konnten, sondern in die Verhandlungen des Pauschalhonorars einkalkuliert werden mussten. Da sich somit im vorliegenden Fall sowohl auf der Einnahmen- als auch auf der Ausgabenseite Umstände sowohl zu Lasten als auch zu Gunsten der Auftragnehmer auswirken konnten, kann im Beschwerdefall von einem sachverhaltsbezogenen Unternehmerwagnis ausgegangen werden.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsstellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Bescheidaufhebung und Bescheidabänderung)

Gemäß § 47 Abs 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt.

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.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 vS, sowie seitdem zB VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230; VwGH 21.11.2013, 2012/15/0025; VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281; VwGH 28.6.2017, Ra 2016/15/0074; VwGH 21.3.2018, Ra 2016/13/0051).

Ob bzw in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage, die in freier Beweiswürdigung zu beantworten ist (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230; VwGH 21.3.2018, Ra 2016/13/0051).

Indem die belangte Behörde bei Beurteilung des Gesamtbildes aufgrund der obigen Sachverhaltsfeststellungen zu Unrecht von einem Überwiegen der Merkmale eines Dienstverhältnisses und somit einer nichtselbständigen Tätigkeit für den Beschwerdeführer bei den zwei verfahrensgegenständlichen Personen ausgegangen ist, hat sie die angefochtenen Bescheide mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

-) Betreffend Haftung für Lohnsteuer:

Die angefochtenen Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer waren daher gemäß § 279 BAO – ersatzlos – aufzuheben.

-) Betreffend Dienstgeberbeitrag:

Der hier strittige, sich aus der Einstufung der Herrn [A] und [B] als Dienstnehmer des Beschwerdeführers ergebende Anteil an der (Gesamt-)Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag des Beschwerdeführers, stellt sich laut dem Prüfungsbericht samt Niederschrift über die Schlussbesprechung iVm den angefochtenen Bescheiden der belangten Behörde wie folgt dar:

2010:

Hinzurechnung Bemessungsgrundlage: 2.800 €

2011:

Hinzurechnung Bemessungsgrundlage: 6.110, 67 €

2012:

Hinzurechnung Bemessungsgrundlage: 31.525,11 €

Die angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen waren daher (durch Reduzierung der Bemessungsgrundlagen um die strittigen Hinzurechnungen) gemäß § 279 BAO wie folgt abzuändern:

2010:

Bemessungsgrundlage lt. angefochtenem Bescheid: 5.607,11 €

Bemessungsgrundlage NEU lt BFG: 2.807,11 €

Festsetzung Dienstgeberbeitrag lt. angefochtenem Bescheid: 252,32 €

Festsetzung Dienstgeberbeitrag NEU lt BFG: 126,32 €

2011:

Bemessungsgrundlage lt. angefochtenem Bescheid: 14.198,66 €

Bemessungsgrundlage NEU lt BFG: 8.087,99 €

Festsetzung Dienstgeberbeitrag lt. angefochtenem Bescheid: 638,94 €

Festsetzung Dienstgeberbeitrag NEU lt BFG: 363,96 €

2012:

Bemessungsgrundlage lt. angefochtenem Bescheid: 66.764,66 €

Bemessungsgrundlage NEU lt BFG: 35.239,55 €

Festsetzung Dienstgeberbeitrag lt. angefochtenem Bescheid: 3.004,41 €

Festsetzung Dienstgeberbeitrag NEU lt BFG: 1.585,78€

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

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.

Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes (Fehlen von persönlicher Weisungsbindung und fehlende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus) war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor (vgl VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006).

Wien, am 8. Juni 2020