

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Wolfgang Tiwald, in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Stb, über die Beschwerde vom 25.07.2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 26.06.2014,

- über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für die Jahre 2010 bis 2012,
- über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2010 bis 2012 und
- betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 2010 bis 2012,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.

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

- der Qualifikation von Beschäftigungsverhältnissen nicht zulässig,
- der über den Dienstgeber verhängten Verkehrsstrafen zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) – Herr ***Bf1*** – ist Malermeister und betreibt ein Einzelunternehmen.

Strittig ist,

- ob eine Arbeitspartie von Arbeitern, die im Jahr 2010 vom Bf mit der Herstellung von Vollwärmeschutzfassaden betraut war, diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG 1988) ausgeübt hat und
- ob über den Dienstgeber (Bf) verhängte und von diesem bezahlte Verkehrsstrafen, mangels Zuordnung zu den einzelnen Fahrern, gleichmäßig auf alle in Betracht kommenden Dienstnehmer aufzuteilen sind und somit die Bemessungsgrundlage für DB, DZ und LSt erhöhen.

Im Rahmen einer 2014 beim Bf durchgeführten Außenprüfung den Zeitraum 01.01.2010 bis 31.12.2012 betreffend wurden bezüglich der Jahre 2010 bis 2012 folgende Feststellungen getroffen:

1. Beitragsnachverrechnung wegen Feststellung der Dienstnehmer-Eigenschaft

iSd § 47 Abs 2 EStG iVm § 4 Abs 1 Z 1 ASVG:

Während der GPLA-Prüfung sei festgestellt worden, dass für sechs slowakische Arbeiter (A1, A2, A3, A4, A5 und A6) für den Beschäftigungszeitraum vom 08.03.2010 bis 18.12.2010 gemäß § 47 Abs 2 EStG ein Dienstverhältnis vorliege:

Die betretenen Personen seien durch den Bf als „Fassader“ beschäftigt worden. Sie seien zwar im Besitz von Gewerbeberechtigungen gewesen, hätten jedoch über keinerlei Struktur verfügt. Die wesentlichen Arbeitsmittel zur Durchführung der ihnen übertragenen Arbeiten habe der Bf zur Verfügung gestellt, welcher die Tätigkeiten der betreffenden Personen kontrolliert und Weisungen zum arbeitsbezogenen Verhalten vorgegeben habe. Die Entlohnung sei nach Quadratmetern erfolgt. Die Leistungen und Vertragsinhalte seien durch die Firma des Bf festgehalten worden. Die Arbeitsmittel wie Styropor, Kleber, Dübel, Spachtelmasse, Gewebe, Grundierung und Putz sei durch die Firma des Bf zur Verfügung gestellt bzw Restmengen wieder abgeholt worden. Spezielle Werkzeuge und auch das Gerüst seien ebenfalls durch die Firma des Bf zur Verfügung gestellt worden. Befragt nach Einhaltung von Arbeitszeiten sei dies verneint aber ausgeführt worden, dass Fertigstellungstermine eingehalten hätten werden müssen. Es habe eine Berichts- bzw Informationspflicht an die Firma des Bf bestanden. Die Auftragnehmer hätten sich vertreten lassen können, hätten sich aber im Prüfzeitraum nicht vertreten lassen. Zwischenkontrollen zum Baufortschritt sowie zur Qualität wären durch die Techniker der Firma des Bf durchgeführt worden. Auch liege keine Entsendungsbestätigung E 101 (A1) der Obgenannten für den entsprechenden Zeitraum vor. Ein Sonderfall der Entsendung von Selbständigen iSd Art 14a Z 1 lit a der VO 1408/71 könne nach Auffassung der Finanzbehörde schon aufgrund des oa Artikel 14c der VO 1408/71 nicht vorliegen, da – ungeachtet der selbständigen Tätigkeit in der Slowakei – eine unselbständige Beschäftigung in Österreich vorliege. Aus dem vorliegenden Sachverhalt gehe klar hervor, dass es sich bei den genannten Personen um sogenannte Scheinselbständige handle.

Zur Bildung der Bemessungsgrundlage sei der jeweilige Rechnungsbetrag, zur Feststellung des Beschäftigungszeitraumes der „Leistungszeitraum“ laut gelegter Rechnung bzw des

Rahmenwerkvertrages des jeweiligen „scheinselbständigen“ Dienstnehmers herangezogen worden:

Feststellung pro Abgabenart und „scheinselbständigen“ Dienstnehmer

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung
L	08.03. – 18.12.2010	0,00	16.215,14	16.215,14	2.448,31

Summe über die gesamte Feststellung pro Abgabenart

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung
L	08.03. – 18.12.2010	0,00	97.290,84	97.290,84	14.689,86
DB	08.03. – 18.12.2010	0,00	97.290,84	97.290,84	4.378,08
DZ	08.03. – 18.12.2010	0,00	97.290,84	97.290,84	428,10

2. Nachverrechnung der Verkehrsstrafen als Entgelt:

Die übernommenen Verkehrsstrafen seien vom Dienstgeber nicht der Beitragspflicht unterworfen worden und es sei auch keine Zuordnung zu den einzelnen Fahrern erfolgt. Vom Prüfer seien die bezahlten Verkehrsstrafen als Entgelt in der Form nachversteuert worden, dass eine gleichmäßige Aufteilung auf alle in Betracht kommenden Fahrer erfolgt sei. Eine Liste sei von der Firma des Bf übernommen worden.

Es sei am Dienstgeber gelegen, eine exakte Zuordnung der Strafen an die einzelnen Dienstnehmer vorzunehmen. Da der Behörde keine Unterlagen, die eine konkrete Zuordnung möglich gemacht hätte, zur Verfügung gestellt worden seien, bestünden keine Bedenken, eine gleichmäßige Aufteilung auf alle in Betracht kommenden Dienstnehmer vorzunehmen. Verkehrsstrafen in Höhe von 2.868 € (2010), 2.213,90 € (2011) und 2.477,80 € (2012) seien daher auf 12 (2010) bzw 13 (2011 und 2012) Dienstnehmer aufgeteilt worden.

Summe über die gesamte Feststellung pro Abgabenart 2010 (6 Dienstnehmer)

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung
L	01.01.-31.12.2010	103.252,00	1.434,00	104.686,00	523,44
DB	01.01.-31.12.2010	0,00	1.434,00	1.434,00	64,56
DZ	01.01.-31.12.2010	0,00	1.434,00	1.434,00	6,30

Summe über die gesamte Feststellung pro Abgabenart 2010 (DN)

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung
----	----------	---------	---------------	---------	---------------

L	17.03.-01.12.2010	0,00	239,00	239,00	0,00
DB	17.03.-01.12.2010	0,00	239,00	239,00	10,76
DZ	17.03.-01.12.2010	0,00	239,00	239,00	1,05

Summe über die gesamte Feststellung pro Abgabenart 2010 (5 Dienstnehmer)

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung
L	01.01.-31.12.2010	0,00	1.195	1.195	436,20
DB	01.01.-31.12.2010	0,00	1.195	1.195	53,80
DZ	01.01.-31.12.2010	0,00	1.195	1.195	5,25

Summe über die gesamte Feststellung pro Abgabenart 2011 (13 Dienstnehmer)

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung
L	01.01.-31.12.2011	0,00	2.213,90	2.213,90	808,08
DB	01.01.-31.12.2011	0,00	2.213,90	2.213,90	99,58
DZ	01.01.-31.12.2011	0,00	2.213,90	2.213,90	9,75

Summe über die gesamte Feststellung pro Abgabenart 2012 (13 Dienstnehmer)

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung
L	01.01.-31.12.2012	0,00	2.477,80	2.477,80	904,41
DB	01.01.-31.12.2012	0,00	2.477,80	2.477,80	111,54
DZ	01.01.-31.12.2012	0,00	2.477,80	2.477,80	10,92

Im Anschluss an die Außenprüfung und unter Berücksichtigung der getroffenen Feststellungen erließ das Finanzamt am 26.06.2014 die Bescheide

- über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für die Jahre 2010 bis 2012,
- über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2010 bis 2012 und
- betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 2010 bis 2012.

Mit Schriftsatz vom 24.07.2014 erhob die steuerliche Vertretung des Bf Beschwerde gegen die erwähnten Bescheide vom 26.06.2014, stellte den Antrag auf mündliche Verhandlung und den gesamten Berufungssenat und führte aus, dass der Sachverhalt bezüglich der übernommenen Verkehrsstrafen im Bericht vom 26.06.2014 insoweit unrichtig dargestellt worden sei, als übernommene Verkehrsstrafen nur dann vorlägen, wenn diese gegen die Dienstnehmer verhängt würden. Im gegenständlichen Fall seien die Verkehrsstrafen dem Bf vorgeschrieben worden.

Bezüglich der slowakischen Arbeitspartie führte die steuerliche Vertretung des Bf aus, dass deren Entlohnung für jedes einzelne vergebene Werk nach außen hin mittels Rechnungslegung eines zwischen den Auftragnehmern und dem Auftraggeber vereinbarten Quadratmeterpreises erfolgt sei. Die Rahmenvereinbarung sei am 26.02.2010 für das Jahr 2010 unterzeichnet worden, der im Oktober 2010 Herr A7 beigetreten sei. Der Beigetretene sei weder im Bericht noch in der Schlussbesprechung noch sonst wo erwähnt, sodass schon aus diesem Titel die angesprochenen Bescheide rechtswidrig seien, da jedenfalls der Beigetretene auch Leistungen für das Jahr 2010 erbracht habe. Wie die Behörde Lohnsteuer für die einzelnen Gesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts berechnen habe können, ohne die tatsächlichen Arbeitsleistungen dieser zu kennen, sei völlig unverständlich, da ja auch einzelne Gesellschafter die Rechnungen gelegt hätten. Es sei jedenfalls davon auszugehen, dass nicht alle Gesellschafter die gleiche Leistung erbracht hätten. Die Auftragnehmer hätten in einem Vernehmungsprotokoll vom 07.10.2008 auch angegeben, dass sie immer gemeinsam auf den Baustellen gearbeitet hätten. Zur Rahmenvereinbarung sei Folgendes anzumerken:

- Aus der Präambel zur Rahmenvereinbarung gehe hervor, dass nicht ein einzelner Auftragnehmer beauftragt werde, sondern „die Auftragnehmer“.
- Weiters ergebe sich aus dem Punkt 3 der Rahmenvereinbarung, dass die Auftragnehmer als Gesamtschuldner iSd § 891 ABGB dem Auftraggeber gegenüber auftreten, sodass jeder einzelne Auftragnehmer dem Auftraggeber für die vollständige Erfüllung der eingegangenen Verbindlichkeit hafte. Als Bevollmächtigter für die Arbeitnehmer trete gemäß Punkt 3 der Rahmenvereinbarung Herr A1 auf.
- Weiters habe ihr Klient das Recht, an jeden einzelnen Auftragnehmer zu leisten. Sei dies der Fall, so seien zugleich auch die übrigen Auftragnehmer befriedigt und könnten nicht mehr fordern.
- Gemäß Punkt 7 der Rahmenvereinbarung erfolge die Vergütung erfolgsbezogen in Form von m²- bzw Laufmeter-Preisen. Stelle sich nachträglich heraus, dass die Arbeitnehmer beispielsweise falsch kalkuliert hätten oder Erschwernisse nicht eingeschätzt hätten, so gebe es nachträglich keine Änderung bei der Abrechnung.
- Weiters sei im Punkt 10 der Rahmenvereinbarung eine Vertragsstrafe von 15 % der Auftragssumme pro Kalendertag vereinbart worden, falls die Auftragnehmer in Verzug gerieten oder das geschuldete Werk zum vereinbarten Termin nicht mangelfrei abgeliefert werden könne. Diese Strafe werde unabhängig vom Verschulden der Auftragnehmer fällig.

- Auch trügen die Auftragnehmer (Solidarhaftung) gemäß Punkt 11 der Rahmenvereinbarung bis zur Übernahme des Werkes durch den Bauherrn das Risiko des zufälligen Untergangs, Zerstörung, Beschädigung oder Diebstahl.
- Im Punkt 12 der Rahmenvereinbarung sei auch eine Gewährleistung von 42 Monaten vereinbart worden.

Die Rahmenvereinbarung zwischen dem Bf und den Auftragnehmern sei gemeinsam unterschrieben und auch in der Praxis so gelebt worden (sie seien immer gemeinsam auf den Baustellen aufgetreten). Würde man hier sozialversicherungsrechtlich von einem echten Dienstverhältnis ausgehen, so müsste ein Vertrag jeweils von einer Person unterschrieben werden und nicht von allen Personen gemeinsam.

Die steuerliche Vertretung des Bf verwies darauf, dass der Gesellschafter einer GesbR nicht als echter oder freier Dienstnehmer iSd ASVG angesehen werden könne, da weder die Kriterien der persönlichen noch der wirtschaftlichen Abhängigkeit vorlägen (ebenso wie der Komplementär einer KG oder Gesellschafter einer OG). Sogar dann, wenn man das Vorliegen einer GesbR verneinte, würde trotzdem keine Dienstnehmereigenschaft gemäß § 4 Abs 2 ASVG vorliegen, da

- eine gesamtschuldnerische Haftung iSd § 891 ABGB vorliege,
- eine erfolgsbezogene Vergütung in Form von Quadratmeter- oder Laufmeterpreisen vereinbart würden,
- eine Vertragsstrafe bei Leistungsverzug und zwar verschuldensunabhängig zur Anwendung komme,
- eine solidarische Haftung beispielsweise bei zufälligem Untergang vor Übergabe des Werkes vorliege und
- eine Gewährleistung von 42 Monaten vereinbart worden sei.

Diese Aussagen seien auch im Hinblick auf ein lohnsteuerrechtliches Dienstverhältnis anzuwenden. Der Verweis auf die VwGH Judikatur zu den einfachen manuellen Tätigkeiten führe ins Leere, da bei diesen Entscheidungen (zuletzt erst wieder bei einem Pizzazusteller, VwGH 2009/08/0269 vom 26.01.2010) nur dann ein sozialversicherungsrechtliches Dienstverhältnis bestehen würde, wenn einerseits keine gegenläufigen Anhaltspunkte vorlägen. Andererseits sei eine Integration des Beschäftigten in den Organismus des Beschäftigers notwendig. Die gegenläufigen Anhaltspunkte seien bereits oben eindeutig aufgezeigt (solidarische Haftung, Vertragsstrafe, erfolgsabhängige Abrechnung, Gewährleistung etc) worden. Eine Integration in den Betrieb des Beschäftigers könne nicht vorliegen, da sich die Personen haben vertreten lassen können, keine Kontrollunterworfenheit bei der Ausübung der Tätigkeit vorgelegen sei (eine Kontrolle des Werkes liege in der Natur der Sache und dürfe mit einer laufenden Kontrolle nicht verwechselt werden), keine Aufnahme in Wochendienstplänen und keine Vorgabe eines zeitlichen Umfanges vorgelegen sei. Die Aussage, dass die Formulare E 101 nicht vorgelegen seien, sei völlig falsch und

widerspreche auch der Aktenlage, da diese Formulare schon im vorliegenden Lohnsteuerverfahren für die Jahre 2007 bis 2009 und im vorigen Sozialversicherungsverfahren für die Jahre 2007 bis 2009 vorgelegt worden seien. Auch wenn kein Formular E 101 vorgelegt werde, habe die Behörde trotzdem die EG-VO 1408/71 bzw 883/2004 anzuwenden, da E 101 keine formelle Voraussetzung für die Anwendbarkeit der EG-VO 1408/71 bzw 883/2004 darstelle. Die steuerliche Vertretung des Bf führte zusätzlich aus, dass bei Aufträgen der Firma des Bf als Subunternehmer zB von der Firma Y dieselbe Rahmenvereinbarung für ein Jahr unterschrieben werde und dann jedenfalls einzelne Aufträge für die einzelnen Baustellen laufend erfolgten und diese Aufträge seien 1:1 an die Gesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts weitergegeben worden, sodass sehr wohl für jedes Werk einzelne Aufträge vorlägen. Auch seien die Werke immer nur durch die Gesellschafter der GesbR durchgeführt worden und seien hinsichtlich dieser Werkerstellung andere Arbeiter der Firma des Bf nicht auf den Baustellen gewesen. Dass eine Unternehmensstruktur hinsichtlich der Gesellschafter der GesbR von 1992 bis weit nach 2010 vorgelegen sei, sei aus dem beigelegten neuen Gesellschaftsvertrag vom 28.09.2011 ersichtlich, da aus der alten Gesellschaft Gesellschafter in Pension gegangen bzw aus gesundheitlichen Gründen ausgeschieden seien. Es habe somit lange vor der Tätigkeit für die Firma des Bf und lange nach der Tätigkeit für die Firma des Bf eine unternehmerische Struktur bewiesener Maßen vorgelegen. Die in der Slowakei ergangenen Einkommensteuerbescheide hinsichtlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb, hätten somit Bindungswirkung auch für das vorliegende Verfahren. Der VwGH leite eine Bindungswirkung aus dem Einkommensteuerbescheid ab, die unabhängig davon bestehe, ob die einkommensteuerliche Beurteilung zutreffend sei (VwGH 24.01.2006, 2003/08/0231). Auch hätte der Verfassungsgerichtshof daran nichts auszusetzen gehabt (VfGH B 08.06.2010, B 581/10). Auch hätten die Gesellschafter der GesbR für sich zusammenfassende Meldungen abgegeben. Es sei kein Fall bekannt, dass ein Dienstnehmer irgendwann einmal eine zusammenfassende Meldung abgegeben habe, was auch für die aufrechte Unternehmensstruktur der Gesellschafter der GesbR spreche. Die steuerliche Vertretung verwies darauf, dass für die bekämpften Bescheide eine Begründung fehle, da völlig im Dunkeln liege, wer welche Leistung und in welchem Umfang Leistungen erbracht habe und der im Herbst 2010 beitretende neue Gesellschafter überhaupt nicht berücksichtigt worden sei. Übermittelt wurde der neue Gesellschaftsvertrag vom 28.09.2011 und das Formular E 101 für fünf (A2, A1, A5, A4 und A3) der sechs slowakischen Arbeiter.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 05.12.2014 wurde die Beschwerde vom 24.07.2014 gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für die Jahre 2010 bis 2012, über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2010 bis 2012 und betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 2010 bis 2012, alle vom 26.06.2014, als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurden sieben Punkte aufgelistet, die für ein Dienstverhältnis sprechen:

1. Die Rechnungen seien nicht auf die GesbR, sondern auf einzelne Personen ausgestellt worden.
2. Aus der Rahmenvereinbarung gehe hervor, dass neben dem Bf kein anderer Auftraggeber angenommen werden dürfe. Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass auch ein Arbeitnehmer selbst entscheide, welches Arbeitsverhältnis mit welchem Arbeitgeber abgeschlossen werde. Jeder Arbeitnehmer könne sein Arbeitsverhältnis auflösen oder weiter bestehen lassen und werde dadurch nicht zum selbständigen Unternehmer.
3. Der Vertrag sei vom Bf abgefasst worden, die „Auftragnehmer“ hätten keine Mitsprache und keine Gestaltungsfreiheit gehabt.
4. Die Abrechnungen seien monatsweise ausgestellt worden, nicht nach abgeliefertem Werk.
5. Es seien keine eigenen Arbeitsmittel und keine eigenen Aufzeichnungen der „Auftragnehmer“ vorhanden.
6. Die Leistungs- und Qualitätskontrolle sei von der Firma des Bf durchgeführt worden.
7. Die Vertragsstrafe sei nicht gelebt worden.

Dem Vorliegen einer entsprechenden Gewerbeberechtigung und der Meldung der Beschäftigten bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft könne keine entscheidungswesentliche Bedeutung zukommen, sowie auch nicht, dass eine Steuernummer sowie eine UID-Nummer vorhanden gewesen sei. Aus den von den „Auftragnehmern“ und der Beschwerdeführerin (gemeint: Beschwerdeführer) getätigten Aussagen gehe nach Auffassung des Finanzamtes zweifelsfrei das Vorliegen einer persönlichen Weisungsgebundenheit der „Auftragnehmer“ und somit ein Dienstverhältnis hervor.

Auf das Vorbringen des Bf bezüglich der als Entgelt nachverrechneten Verkehrsstrafen wird von der Abgabebehörde in der Beschwerdeentscheidung nicht eingegangen.

Mit Schreiben vom 09.01.2015 stellte die steuerliche Vertretung des Bf den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht und führte im Wesentlichen aus, dass die Ausführung auf Seite 2, Punkt 2, in der Beschwerdeentscheidung, wonach aus der Rahmenvereinbarung hervorgehe, dass neben dem Bf kein anderer Auftraggeber angenommen werden dürfe, dem Vertrag diametral widerspreche: ein solcher Punkt sei im angesprochenen Rahmenvertrag jedenfalls nicht enthalten und diese Aussage sei klar aktenwidrig. Wie das Finanzamt zur Auffassung komme, dass zweifelsfrei Dienstverhältnisse vorliegen, bleibe jedenfalls völlig unbegründet.

Mit Vorlagebericht vom 10.02.2015 wurde die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt. Mit der Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht unter anderem auch eine Niederschrift vom 11.03.2014 übermittelt, die von der Abgabenbehörde mit Herrn A1 und Herrn A3 als Auskunftspersonen aufgenommen wurde. Ebenso wurde eine mit dem Bf aufgenommene Niederschrift vom 02.06.2014 vorgelegt.

Mit Beschluss vom 14.02.2020 wurde der Bf vom Bundesfinanzgericht aufgefordert, mitzuteilen, welche konkreten Verkehrsübertretungen von der beschwerdeführenden Partei in den Streitjahren 2010 bis 2012 begangen worden seien, sodass Verkehrsstrafen in Höhe von 2.868 € (2010), 2.213,90 € (2011) und 2.477,80 € (2012) über ihn verhängt wurden und an Hand von Belegen nachzuweisen, dass die erwähnten Verkehrsstrafen über die beschwerdeführende Partei verhängt und von dieser entrichtet wurden.

Mit Schriftsatz vom 09.03.2020 übermittelte die steuerliche Vertretung des Bf bezüglich der Verkehrsstrafen die Konten „Sonstige Gebühren und Abgaben“ (Konto Nr. 7180) und „Strafen“ (Konto Nr. 7695) sowie die Vorschreibungen für das Jahr 2012: die von den verschiedenen Bezirkshauptmannschaften, Bezirksverwaltungsbehörden, Stadtgemeinden, Magistraten und Bundespolizeidirektionen ausgestellten Zahlungsanweisungen bzw Auftragsbestätigungen weisen den Bf als Auftraggeber samt dessen Anschrift aus. Lediglich die Organstrafverfügungen sind mit dem Firmenstempel des Bf versehen.

Bezüglich der Belege für die Jahre 2010 und 2011 führte die steuerliche Vertretung aus, dass diese nicht mehr vorhanden seien, es sich dabei aber um den gleichen Sachverhalt (Parkometerstrafen) handle. Zur Glaubhaftmachung wurden das Konto „Sonstige Gebühren und Abgaben“ (Konto Nr. 7180) für das Jahr 2010 und die Konten „Sonstige Gebühren und Abgaben“ (Konto Nr. 7180) und „Strafen“ (Konto Nr. 7695) für das Jahr 2011 der Buchhaltung des Bf übermittelt.

Mit Fax vom 22.10.2020 wurde der Antrag auf Entscheidung durch den Senat und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung von der steuerlichen Vertretung des Bf zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

1.1. Dienstnehmer-Eigenschaft der slowakischen Arbeiter (2010)

Der Bf betrieb in den Streitjahren einen Malerbetrieb.

Die slowakischen Staatsangehörigen A1, A2, A3, A4, A5 und A6 wurden im Zeitraum von 08.03.2010 bis 18.12.2010 auf der Grundlage einer Rahmenvereinbarung vom 26.02.2010 über den Abschluss von projektbezogenen Einzelwerkverträgen auf Baustellen des Bf tätig.

Die Auftragserteilung durch den Bf an die Auftragnehmer erfolgte projektbezogen, wofür ein unter Punkt 20 der Rahmenvereinbarung sich befindliches „Formular“ verwendet wurde. Dieses wurde anlässlich einer Auftragserteilung ausgefüllt und weist die konkreten Eckdaten des jeweiligen Auftrages aus, nämlich das „Projekt/Bauvorhaben“, unter „Vertragsgegenstand: Errichtung Außenwandwärmedämmverbundsystem“, den „Umfang“, den „Arbeitsbeginn ab“,

den „Fertigstellungstermin“, „Ort und Datum“ und die „Namen und Unterschriften der Auftragnehmer“.

Vertragsgegenstand der Einzelverträge waren die Herstellung von Wärmedämmverbundsystemen, die damit in Zusammenhang stehenden sonstigen Leistungen und die Durchführung von Maler- und Anstreicherarbeiten.

Die für die verschiedenen Leistungen in Rechnung gestellten Preise wurden in der Rahmenvereinbarung pro Quadratmeter festgelegt (Punkt 7 der Rahmenvereinbarung).

Die Materialbereitstellung erfolgt durch den Bf (Punkt 8 der Rahmenvereinbarung). Der Bf verfügt über kein Baugerüst. Das Gerüst stand immer schon auf der Baustelle und wurde jeweils vom Gerüstbauer mit dem Generalunternehmer abgerechnet.

Bei Terminverzug war eine Pönale vereinbart (Punkt 10 der Rahmenvereinbarung).

Zwischen dem Bf und den Auftragnehmern wurde eine Gewährleistungsfrist von 42 Monate vereinbart (Punkt 12 der Rahmenvereinbarung). Bei Arbeitsmängel wurden die jeweiligen Subunternehmer herangezogen.

Bestimmte Arbeitszeiten waren nicht einzuhalten. Meldungen an den Auftraggeber erfolgten bei Beginn und Ende einer Baustelle bzw bei Problemen.

Die Auftragnehmer konnten sich vertreten lassen.

Für die Fahrten zu und von den Baustellen wurden von den Auftragnehmern die eigenen Fahrzeuge verwendet, es wurden keine Fahrtkosten ersetzt und es wurde keine Arbeitskleidung zur Verfügung gestellt, im Fall von Krankheit und Urlaub haben die Auftragnehmer weniger bzw kein Geld erhalten.

Elf von vierzehn, dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Rechnungen weisen einen genau bezeichneten Leistungszeitraum aus.

Für die oben genannten slowakischen Staatsangehörigen liegen für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum E 101 Bescheinigungen des zuständigen slowakischen Sozialversicherungsträgers gemäß Art. 11a Verordnung (EWG) Nr. 574/72 für die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit beim Bf vor.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 09.01.2020 wurde der Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) sowie betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 2007 bis 2008 im Wesentlichen mit der Begründung stattgegeben und die angefochtenen Bescheide aufgehoben, dass *„nach dem Gesamtbild die Tätigkeiten nicht unter jenen Bedingungen ausgeführt worden seien, die zwingend auf das Vorliegen von Dienstverhältnissen schließen*

ließen (BVwG vom 30.09.2019, GZ. W178 2006100-1/16E und vom 18.09.2019, GZ. W178 2005505-1/11E)“.

1.2. Verkehrsstrafen (2010-2012)

Wegen Übertretungen von Rechtsvorschriften im Straßenverkehr wurden über den Bf selbst in den Streitjahren 2010 bis 2012 Geldstrafen in Höhe von 2.868 € (2010), 2.213,90 € (2011) und 2.477,80 € (2012) verhängt und von diesem bezahlt.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde vorgelegten Unterlagen, dem Schriftsatz der steuerlichen Vertretung des Bf vom 09.03.2020 und der folgenden Beweiswürdigung:

2. Beweiswürdigung

2.1. Dienstnehmer-Eigenschaft der slowakischen Arbeiter (2010)

Die Abgabenbehörde zählt in der Beschwerdevorentscheidung Punkte auf, die für ein Dienstverhältnis sprechen und führt dabei ua aus, dass „aus der Rahmenvereinbarung hervorgehe, dass neben dem Bf kein anderer Auftraggeber angenommen werden dürfe“.

Wenn der Bf im Vorlageantrag zu dieser Aussage vorbringt, dass ein solcher Punkt im angesprochenen Rahmenvertrag nicht enthalten sei und diese Aussage aktenwidrig sei, so kann dem Bf diesbezüglich nicht widersprochen werden, da auch für das Bundesfinanzgericht die erwähnte Beschränkung in der Rahmenvereinbarung nicht ersichtlich ist.

Ebenso wenig nachvollziehbar ist die Feststellung der Abgabenbehörde, dass „die ‚Auftragnehmer‘ bei der Abfassung der Rahmenvereinbarung keine Mitsprache und keine Gestaltungsfreiheit“ gehabt hätten. Weder der mit dem Bf aufgenommenen Niederschrift vom 02.06.2014, noch jener mit den Herren A1 und A3 aufgenommenen Niederschrift vom 11.03.2014 ist diese Aussage entnehmbar.

Soweit die Abgabenbehörde vorbringt, „es seien keine eigenen Arbeitsmittel der ‚Auftragnehmer‘ vorhanden“, geht aus der Niederschrift mit Herrn A1 und A3 hervor, dass diese über Arbeitsmittel wie Spachtel, Hammer verfügt hätten während das Gerüst schon immer auf der Baustelle gewesen sei. Bezüglich des Gerüsts führte der Bf laut der mit ihm aufgenommenen Niederschrift aus, dass selbst er kein Gerüst habe, er dieses immer zukaufe und der jeweilige Gerüstbauer mit dem Generalunternehmer abrechne, sodass dieser Umstand für die Eingliederung der slowakischen Arbeiter in den Betrieb des Bf wenig Aussagekraft hat. Das Werkzeug (Arbeitsmittel) wurde hingegen von den Auftragnehmern selbst beigebracht, wobei der Verwaltungsgerichtshof dem Umstand, dass die Arbeiten mit eigenem Werkzeug durchgeführt worden sind, keine ausschlaggebende Bedeutung beigemessen hat.

Mit dem Argument der Abgabenbehörde, dass „die Leistungs- und Qualitätskontrolle von der Firma des Bf durchgeführt worden sei, was für ein Dienstverhältnis spreche“, wird noch nicht die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit aufgezeigt, die durch

weitgehende Unterordnung gekennzeichnet ist und zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers führt. Eine bloße Leistungs- und Qualitätskontrolle bezieht sich lediglich auf die vereinbarte Werkleistung und somit nur auf den Arbeitserfolg und damit auf das im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübte sachliche bzw. technische Weisungsrecht, während das persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervorruft. Dafür dass die Auftragnehmer im Rahmen ihrer projektbezogenen Einzelverträge neben der Ausführung exakt konkretisierter Arbeiten auch ihre Arbeitskraft schlechthin zur Verfügung gestellt hätten, finden sich Hinweise weder in der Rahmenvereinbarung noch in den mit dem Bf und mit zwei der Auftragnehmer aufgenommen Niederschriften.

Wenn bezüglich der Frage der Vertretungsbefugnis in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25.06.2014 von der Außenprüfung festgestellt wird, die Auftragnehmer hätten sich vertreten lassen können, wird darauf verwiesen, dass für den Fall, dass sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und er über die Vertretung selbst bestimmen kann, auch dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit für ein Werkvertragsverhältnis spricht. Dass die Auftragnehmer über die Vertretung nicht selbst bestimmen hätten können, ist weder den Feststellungen der Außenprüfung noch den mit dem Bf und mit zwei der Auftragnehmer aufgenommen Niederschriften zu entnehmen.

Das in der Beschwerdeentscheidung von der Abgabenbehörde geäußerten Vorbringen, dass „die Vertragsstrafe nicht gelebt worden sei und dies für ein Dienstverhältnis spreche“ ist in Ermangelung einer näher Erläuterung nicht nachvollziehbar. Ebenso wenig nachvollziehbar erweist sich die Feststellung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung, dass „sich die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers unter anderem darin zeige, dass der Arbeitsort vorgegeben sei“, zumal die Erfüllung des Vertragsgegenstandes, nämlich die Herstellung von Wärmedämmverbundsystemen, an einem anderen, als dem vom Auftraggeber vorgegebenen Arbeitsort (Baustelle) schwer vorstellbar ist und somit im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keinen Hinweis auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses bietet.

Aus der mit den Auftragnehmern, Herrn A1 und Herrn A3 aufgenommenen Niederschrift geht hervor, dass ihnen nur ihre privaten Kraftfahrzeuge zur Verfügung gestand sind und sie im Fall von Krankheit und Urlaub weniger bzw. kein Geld in dieser Zeit erhalten haben. Der Niederschrift mit dem Bf ist zu entnehmen, dass dieser den Auftragnehmern weder Fahrkosten ersetzt noch Arbeitskleidung zur Verfügung gestellt hat. Der Umstand, dass die Auftragnehmer somit sämtliche laufende Betriebskosten für ihre Fahrzeuge selbst getragen haben, der Bf keine Fahrkosten zu den jeweiligen Baustellen ersetzt hat und die Auftragnehmer im Krankheitsfall und während desurlaubes keinen Anspruch auf Entgelt gehabt haben, weist nicht auf das Bestehen eines Dienstverhältnisses hin, für das eher fortlaufend gleichbleibende Lohnzahlungen charakteristisch sind.

Unter Punkt 1 der Präambel der für den Zeitraum 08.03. bis 18.12.2010 geschlossenen Rahmenvereinbarung wurde festgelegt, dass diese per se noch keine Leistungsverpflichtung begründe, sondern lediglich den Inhalt für künftig jeweils separat abzuschließende projekt- (baustellen-)bezogene Einzelverträge regle (siehe Pkt. 20).

Unter Punkt 20 („Projektbezogene Auftragserteilung“) der erwähnten Rahmenvereinbarung befindet sich ein „Formular“, das anlässlich einer Auftragserteilung ausgefüllt wurde und die konkreten Eckdaten des jeweiligen Auftrages ausweist, nämlich das „Projekt/Bauvorhaben“, unter „Vertragsgegenstand: Errichtung Außenwandwärmedämmverbundsystem“, den „Umfang“, den „Arbeitsbeginn ab“, den „Fertigstellungstermin“, „Ort und Datum“ und die „Namen und Unterschriften der Auftragnehmer“. Anhand dieser projektbezogenen Auftragserteilung wurde von den Auftragnehmern die Verpflichtung übernommen, eine individualisierte und konkretisierte Leistung gegen Entgelt bis zu einem bestimmten Termin zu erbringen.

Im Rahmen der Beschwerdevorlage hat die Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht 14 Rechnungen übermittelt:

Rechnungsaussteller	Bauvorhaben	Leistungszeitraum
A3	<i>Bauvorhaben1</i>	17.08.-19.08.2010
A1	<i>Bauvorhaben2</i>	Mai 2010
A4	<i>Bauvorhaben3</i>	16.11.-19.11.2010
A4	<i>Bauvorhaben4</i>	30.10.-03.11.2010
A4	<i>Bauvorhaben5</i>	15.07.-23.07.2010
A4	<i>Bauvorhaben5</i>	08.07.-14.07.2010
A4	<i>Bauvorhaben5</i>	01.07.-13.07.2010
A4	<i>Bauvorhaben2</i>	30.-31.05.2010
A4	<i>Bauvorhaben6</i>	Mai 2010
A2	<i>Bauvorhaben7</i>	März-April 2010
A2	<i>Bauvorhaben2</i>	01.-11.06.2010
A2	<i>Bauvorhaben1</i>	03.08.-16.08.2010
A2	<i>Bauvorhaben4</i>	20.10.-29.10.2010
A5	<i>Bauvorhaben8</i>	25.06.-30.06.2010

In der Beschwerdevorentscheidung vom 05.12.2014 führt die Abgabenbehörde aus, dass die Abrechnungen monatsweise ausgestellt und nicht nach abgeliefertem Werk ausgestellt worden seien, was für ein Dienstverhältnis spreche.

Den 14 dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde vorgelegten Rechnungen ist zu entnehmen, dass in elf Rechnungen ein genau bezeichneter Leistungszeitraum ausgewiesen wird, während lediglich in drei Rechnungen monatsweise abgerechnet wurde. Aus jeder einzelnen vorgelegten Rechnung geht unter anderem, das Bauvorhaben (Projekt) bzw die Baustelle, die Bezeichnung der erbrachten Leistung, das Ausmaß der erbrachten Leistung in Quadratmeter und der verrechnete Preis pro Quadratmeter unmissverständlich hervor. Die Feststellung der Abgabenbehörde, dass die Abrechnungen monatsweise ausgestellt worden seien, ist für die meisten der vorgelegten Rechnungen ebenso wenig nachvollziehbar, wie jene, dass die Abrechnungen nicht nach abgeliefertem Werk erfolgt seien, zumal die Abgabebehörde nicht ausgeführt hat, aufgrund welcher Unterlagen sie zu der getroffenen Feststellung gelangt ist.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wird ua ausgeführt, dass „sich aus den Eingangsrechnungen ergebe, dass ausschließlich die zur Verfügung gestellte Arbeitszeit in Rechnung gestellt worden sei“ und „Material oder andere bei gewerblich tätigen Unternehmen anfallende Nebenkosten in den Rechnungen nicht aufschienen“. Der mit dem Bf aufgenommenen Niederschrift ist zu entnehmen, dass Subunternehmen zur Abdeckung von Auftragsspitzen eingesetzt worden seien und das Material immer vom Bf eingekauft worden sei, wodurch ein günstigerer Preis erreicht und eine gleichbleibende Qualität des verarbeiteten Material gewährleistet worden sei. Es mag sein, dass sich die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ua in der Vorgabe der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber zeige, jedoch erscheinen die vom Bf ins Treffen geführten Gründe – mit Hinblick darauf, dass auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist – für das von ihm bereitgestellte Material, nämlich eine vorteilhaftere Rabattierung und die Sicherung von Qualitätsstandards, plausibel, sinnvoll und aus der Sicht des Unternehmers wirtschaftlich notwendig. Die Feststellung, dass „sich aus den Eingangsrechnungen ergebe, dass ausschließlich die zur Verfügung gestellte Arbeitszeit in Rechnung gestellt worden sei“, ist in Zusammenhang mit den 14 dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde vorgelegten Rechnungen nicht nachvollziehbar, zumal in jeder dieser Rechnungen Vollwärmeschutz pro Quadratmeter fakturiert wurde.

Auf die Frage, ob sich die Auftragnehmer beim Bf bei Arbeitsbeginn und Arbeitsende hätten melden müssen, führten Herr A1 und Herr A3 aus, dass sie sich nur bei Beginn und Ende einer Baustelle bzw bei Problemen beim Bf gemeldet hätten. Auf die Frage, ob bestimmte Arbeitszeiten oder Fristen hätten eingehalten werden müssen, teilte der Bf mit, dass keine Arbeitszeiten, aber die jeweiligen Fertigstellungstermine von den Auftragnehmern einzuhalten gewesen seien. Im Hinblick darauf, dass eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus

eines Betriebes die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften, wie beispielsweise die Regelung der Arbeitszeit, Arbeitspausen, Überwachung der Arbeit durch Aufsichtspersonen und eine disziplinierte Verantwortlichkeit beinhaltet, den Ausführungen der befragten Auftragnehmer und des Bf aber übereinstimmend kein Hinweis hinsichtlich einzuhaltender betrieblicher Ordnungsvorschriften bezüglich der Arbeitszeiten zu entnehmen war, so spricht dies nicht gegen das Vorliegen eines Werkvertrages.

2.2. Verkehrsstrafen (2010-2012)

Sowohl in der Sachverhaltsdarstellung des Berichtes gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 26.06.2014 als auch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs 1 BAO vom 25.06.2014 wird gleichlautend ausgeführt:

„Die übernommenen Verkehrsstrafen wurden vom DG nicht der Beitragspflicht unterworfen und es erfolgte auch keine Zuordnung zu den einzelnen Fahrern. Vom Prüfer wurden die bezahlten Verkehrsstrafen als Entgelt in der Form nachverrechnet, dass eine gleichmäßige Aufteilung auf alle in Betracht kommenden Fahrer erfolgte.“

Weder in der Sachverhaltsdarstellung des Berichtes gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 26.06.2014 noch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs 1 BAO vom 25.06.2014 finden sich konkrete Ausführungen darüber, über wen die Verkehrsstrafen verhängt wurden und wer die verhängten Verkehrsstrafen bezahlt hat.

Der Formulierung *„die übernommenen Verkehrsstrafen wurden vom DG nicht der Beitragspflicht unterworfen“* ist zu entnehmen, dass im Rahmen der Außenprüfung davon ausgegangen wurde, dass die Verkehrsstrafen über die Dienstnehmer verhängt wurden und diese in weiterer Folge vom Dienstgeber (Bf) übernommen, dh ersetzt bzw bezahlt wurden.

Im Beschwerdeverfahren hat die Abgabenbehörde bezüglich der Verkehrsstrafen keine weiteren Sachverhaltsermittlungen angestellt und in der Beschwerdevorentscheidung hat sich die Abgabenbehörde mit dem Vorbringen des Bf in seiner Beschwerde, dass die Verkehrsstrafen dem Firmeninhaber (Bf) vorgeschrieben worden seien, nicht auseinandergesetzt.

Das Bundesfinanzgericht hat den Bf aufgefordert, unter anderem an Hand von Belegen nachzuweisen, dass die erwähnten Verkehrsstrafen in Höhe von 2.868 € (2010), 2.213,90 € (2011) und 2.477,80 € (2012) über ihn verhängt und von ihm entrichtet wurden.

Mit Schriftsatz vom 09.03.2020 übermittelte die steuerliche Vertretung des Bf bezüglich der Verkehrsstrafen das Streitjahr 2012 betreffend die Konten „Sonstige Gebühren und Abgaben“ (Konto Nr. 7180) und „Strafen“ (Konto Nr. 7695) sowie 65 Zahlungsanweisungen bzw Auftragsbestätigungen, mit denen die Verkehrsstrafen vorgeschrieben und zur Einzahlung gebracht wurden. Die von den verschiedenen Bezirkshauptmannschaften,

Bezirksverwaltungsbehörden, Stadtgemeinden, Magistraten und Bundespolizeidirektionen ausgestellten 65 Belege weisen den Bf samt dessen Anschrift als Auftraggeber aus und mit einem Stempelabdruck einer Bank wird bestätigt, dass diese den jeweiligen Beleg zur Durchführung übernommen habe. Die aus den 65 Belegen hervorgehenden Behörden und Beträge finden sich in den Spalten „Text“ bzw „Soll“ der beiden übermittelten Konten (Nr. 7180 und Nr. 7695) wieder.

Im Hinblick darauf, dass die übermittelten Belege den Namen und die Adresse des Bf ausweisen und die auf den Belegen ausgewiesenen Beträge in den Konten „Sonstige Gebühren und Abgaben“ (Konto Nr. 7180) und „Strafen“ (Konto Nr. 7695) nachvollziehbar verbucht wurden, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass im Streitjahr Jahr 2012 Verkehrsstrafen in Höhe von 2.477,90 € über den Bf verhängt und von diesem bezahlt wurden.

Bezüglich der Belege für die Jahre 2010 und 2011 führte die steuerliche Vertretung aus, dass diese nicht mehr vorhanden seien, es sich dabei aber um den gleichen Sachverhalt (Parkometerstrafen) handle. Zur Glaubhaftmachung wurden das Konto „Sonstige Gebühren und Abgaben“ (Konto Nr. 7180) für das Jahr 2010 und die Konten „Sonstige Gebühren und Abgaben“ (Konto Nr. 7180) und „Strafen“ (Konto Nr. 7695) für das Jahr 2011 der Buchhaltung des Bf übermittelt.

Obwohl der Bf für die Streitjahr 2010 und 2011 keine Belege übermittelt hat, um die Höhe der Verkehrsstrafen nachzuweisen, geht aus den vorgelegten Konten „Sonstige Gebühren und Abgaben“ (Konto Nr. 7180) für das Jahr 2010 und „Sonstige Gebühren und Abgaben“ (Konto Nr. 7180) und „Strafen“ (Konto Nr. 7695) für das Jahr 2011 hervor, dass auch in diesen Jahren an verschiedene Bezirkshauptmannschaften, Bezirksverwaltungsbehörden, Stadtgemeinden, Magistraten und Bundespolizeidirektionen Beträge bezahlt bzw überwiesen wurden, die der Höhe nach den belegmäßig nachgewiesenen Verkehrsstrafen des Jahres 2012 entsprechen. Da auch die Höhe der in den Jahren 2010 und 2011 verhängten Geldstrafen nicht wesentlich von der nachgewiesenen Höhe des Jahres 2012 abweichen, erscheint es dem Bundesfinanzgericht nicht als unglaublich, dass über den Bf in den Jahren 2010 und 2011 Verkehrsstrafen in Höhe von 2.868 € (2010) bzw 2.213,90 € (2011) verhängt und von diesem auch bezahlt wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1. Dienstnehmer-Eigenschaft der slowakischen Arbeiter (2010)

Gemäß § 41 Abs 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind ua. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen (Abs 2 leg. cit.).

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.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs 7 und Abs 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG) 1998.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs 2 EStG 1988 anhand zweier Kriterien, nämlich der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu beurteilen (VwGH vom 21.10.2010, 2009/15/0001; vom 28.10.2010, 2007/15/0177; vom 29.04.2010, 2008/15/0103; vom 22.03.2010, 2009/15/0200; vom 02.02.2010, 2009/15/0191; vom 28.05.2009, 2007/15/0163; vom 19.09.2007, 2007/13/0071). In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (VwGH vom 21.11.2018, Ra 2018/13/0045).

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstvertrages ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (vgl VwGH vom 28.05.2009, 2007/15/0163, vom 22.03.2010, 2009/15/0200).

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus (vgl *Doralt*, EStG⁶, § 47 Tz 37). 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 (VwGH vom 21.12.1993, 90/14/0103). Hievon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht (*Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 47 Tz 4.3).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich 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 (VwGH vom 15.09.1999, 97/13/0164).

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, 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 vom 02.09.2009, 2005/15/0035).

Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, so spricht dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 4.3).

Ein Werkvertrag liegt nach ständiger Rechtsprechung vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt besteht, wobei es sich um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung (in der Regel bis zu einem bestimmten Termin) zu erbringen. Für einen Werkvertrag essenziell ist ein „gewährleistungstauglicher“ Erfolg der Tätigkeit, nach welchem die für den Werkvertrag typischen Gewährleistungsansprüche bei Nichterfüllung oder mangelhafter Herstellung des Werkes beurteilt werden können. Mit der Erbringung der Leistung endet das Werkvertragsverhältnis (VwGH vom 15.05.2009, 2009/09/0094).

Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (VwGH vom 18.12.2013, 2009/13/0230), wobei das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen ist, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH vom 20.02.2008, 2008/15/0072).

Im Hinblick auf die oben dargelegte Beweiswürdigung und den Umstand, dass die Abgabenbehörde hinsichtlich der von der Außenprüfung festgestellten Dienstnehmer-Eigenschaft der slowakischen Arbeiter bezüglich der Vorjahre (2007 und 2008) zu der Auffassung gelangt ist, dass *„nach dem Gesamtbild die Tätigkeiten nicht unter jenen Bedingungen ausgeführt worden seien, die zwingend auf das Vorliegen von Dienstverhältnissen schließen ließen (BVwG vom 30.09.2019, GZ. W178 2006100-1/16E und vom 18.09.2019, GZ. W178 2005505-1/11E)“*, gelangt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass die von den slowakischen Auftragnehmern erbrachten Leistungen zumindest überwiegend die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit aufweisen und daher beide Kriterien des § 47 Abs 2 EStG 1988 als nicht erfüllt anzusehen sind.

3.1.2. Verkehrsstrafen (2010-2012)

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören alle Bezüge und Vorteile aus dem Dienstverhältnis, daher auch der Ersatz von Geldstrafen, die über den Arbeitnehmer wegen Übertretung von Rechtsvorschriften im Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Arbeit verhängt werden. Ersetzt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer solche Beträge, handelt es sich weder um durchlaufende Gelder noch um einen Auslagenersatz. Solche Beträge sind der

Bemessungsgrundlage für Lohnsteuer und für die Dienstgeberbeiträge hinzuzuzählen (vgl VwGH vom 29.01.1991, 91/14/0002).

Im Hinblick darauf, dass der Bf für das Streitjahr 2012 belegmäßig nachgewiesen und für die beiden Vorjahre glaubhaft gemacht hat, dass die Verkehrsstrafen über den Dienstgeber (Bf) verhängt und von diesem bezahlt wurden, wurden den Dienstnehmern keine über sie verhängte Geldstrafen vom Dienstgeber ersetzt.

Da der Bf somit keinen Ersatz von Geldstrafen an die Dienstnehmer – der der Lohnsteuer im Abzugsweg unterliegt – geleistet hat, sind die vom Bf selbst in den Streitjahren entrichteten Verkehrsstrafen in Höhe von 2.868 € (2010), 2.213,90 € (2011) und 2.477,80 € (2012) nicht der Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer, für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag hinzuzuzählen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zu der Frage wann ein Dienstverhältnis (§ 47 Abs 2 EStG 1988) vorliegt, gibt es eine umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, diese ist einheitlich und das Bundesfinanzgericht ist davon nicht abgewichen, weshalb die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof bezüglich der Frage des Vorliegens eines Dienstverhältnisses für nicht zulässig erklärt wird.

Hinsichtlich der zu klärenden Rechtsfrage, ob über den Dienstgeber verhängte und von ihm entrichtete Verkehrsstrafen, mangels Zuordnung zu den einzelnen Fahrern, gleichmäßig auf alle in Betracht kommenden Dienstnehmer aufzuteilen sind und somit die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag (DB), den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) und die Lohnsteuer erhöhen, gibt es – soweit erkennbar – keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Betreffend die Verkehrsstrafen ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof daher zulässig.

Wien, am 27. Oktober 2020