

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri***, den Richter ***Ri1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1*** und ***LR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Schönherr Rechtsanwälte GmbH, Schottenring 19, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 2. Mai 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 7. Mai 2015 betreffend Haftung für Lohnsteuer 2008 – 2013, Säumniszuschlag für Lohnsteuer 2008 – 2013, Dienstgeberbeitrag 2008 – 2013, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 – 2013 und Säumniszuschlag für Dienstgeberbeitrag 2008 – 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 2. März 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** und nach neuerlicher Abstimmung am 16.3.2021 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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 gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben der Jahre 2008-2013 bei der Beschwerdeführerin, der ***Bf1*** (vormals ***Bf-alt***) wurde festgestellt, dass die Bf. zur Erbringung ihrer Leistungen Subunternehmer eingeschalten hat, die nach den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen Dienstnehmer darstellen. Dem Prüfbericht vom 7.5.2015 ist dazu zu entnehmen:

„Im Zuge der GPLA wurde festgestellt, dass Ablesetätigkeiten bezüglich Wärmemessgeräten mittels Werkverträgen ausgeführt wurden.

(Wortlaut der ***Bf-alt***: Erfassung und Dokumentation von Wärme- und Wasserverbrauchswerten, samt den damit verbundenen manipulativen sonstigen Tätigkeiten).

Es gibt seit 2013 keine schriftlichen Werkverträge mehr, es gibt nur noch Honorarnoten. Wobei ab Herbst 2013 „ehemalige Werkvertragsnehmer“ als Dienstnehmer gem. § 4/2 ASVG in verschiedenen Unternehmen der Messtechnik beschäftigt sind. Es gibt bezüglich der vorgenannten Tätigkeiten angeblich keine Werkverträge, sondern nur noch Dienstverträge.

Nach einer umfangreichen Erhebung im Zuge der GPLA wurde festgestellt, dass die Tätigkeiten bezüglich Ablesung der Wärmemessgeräten nicht als Werkvertrag zu bewerten sind, sondern dass es sich um Dienstnehmer gem § 4/2 ASVG handelt.

Es liegt bei den „Ablesern“ sowohl persönliche (Arbeitszeit, Arbeitsort, Weisungen, interne Vorschriften, Arbeitsabläufe wie die Führung von „Kundenprotokolle“, bzw wie das Verhalten bei nicht Antreffen eines Kunden vorzugehen ist, etc) als auch wirtschaftliche Abhängigkeit vor. Die vorgenannten Merkmale überwiegen gegenüber einer selbständigen Tätigkeit.

Von den ausbezahlten Honoraren wurden keine Sozialversicherungsbeiträge, keine Lohnsteuer, kein DB und DZ und keine Kommunalsteuer abgeführt.“

Der Niederschrift zur Schlussbesprechung, die tatsächlich nicht stattgefunden hat, auf die der Bericht aber in seiner Begründung verweist, stellt die Tätigkeiten folgendermaßen dar:

„Der Ablauf der Tätigkeit kurz zusammengefasst:

Für Personen, welche Ablesetätigkeiten durchführen, wird im vorhinein und im Einvernehmen ein Zeitraum bzw. ein Gebiet ausgesucht.

*Es gibt dazu vom Unternehmen Listen welche aufgelegt werden. Sollte ein Vertrag zustande kommen, vereinbart die ***Bf-alt*** (kurz ***Bf*** genannt) anschließend bei den einzelnen Objekten mit Hausanschlag oder mit persönlicher Anschrift ein gewisses Zeitfenster wann jemand ablesen kommt.*

*Die Personen fahren mit Privat PKW (über Abrechnung mit Kilometergeld) zu den Objekten. Die benötigten Ampullen werden meist einmal pro Woche in einem Container, welcher im Firmengebäude steht, abgeholt. Dazu hat jede Person nur einen Schlüssel, da der Container versperrt ist. In diesem Container gibt es ein „Postfach“ pro Person, wo Kundenprotokolle bzw Listen, Rechnungen oder sonstiges gelagert sind. Es gibt auch einen zweiten Container (war nicht immer so) welcher nur für die Lagerung der Ampullen ist. Sie sind in einen eigenen temperierten Container gelagert und verschlossen. Der Schlüssel sperrt bei beiden Container. Die alten bzw gebrauchten Ampullen bringt man zu dem Container zurück und werden von der ***Bf*** entsorgt. Die Ampullen unterliegen dem Entsorgungsgesetz.*

Bei den Ablesetätigkeiten sieht man an Hand der Kundendienstprotokolle die Art der Tätigkeit (zB nur Ablesen oder mit Ampullentausch oder bei Mieterwechsel Zwischenablesungen, bzw. elektronische Ablesung) was zu machen ist.

Die abgelesenen Daten werden protokolliert und von der Person, die sich in der Wohnung befindet, unterzeichnet. Es wird auch ein Durchschlag ausgehändigt.

*Sollte ein Kunde nicht zu Hause sein, hinterlasse man ein Kuvert auf dem das Datum und die Uhrzeit vermerket ist. Dieses Kuvert mit Inhalt wird von der ***Bf*** vorgegeben (Container).*

Für die Rechnungslegung gibt es Vorgaben auf einer CD, welche jede Person vom Unternehmen erhalten hat. Die Rechnungen sehen auch alle gleich aus. Das System wurde geändert. Jetzt kann man sich mit einem Passwort einloggen. Es gibt fixe Beträge welche verrechnet werden. Zusätzlich kann ein Taggeld für Tage, welche nicht in Graz gearbeitet werden, verrechnet werden und eben das Kilometergeld. Die Nächtigungen nicht, weil die werden vom Unternehmen bezahlt. Parkscheine werden ebenfalls vom Unternehmen bezahlt.

Die Werkverträge wurden nach Fertigstellung einer Leistung im nach hinein datiert ausgestellt und mit dem bereits abgerechneten Entgelt inkl. Reiseaufwandsentschädigungen ausgehändigt bzw zur Unterschrift übergeben.“

Das Finanzamt betrachtete die Ableser als Dienstnehmer der Bf. und erließ am 7.5.2015 die hier angefochtenen Bescheide.

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage wurden die Honorare laut Buchhaltungsunterlagen herangezogen. Auf den Rechnungen befanden sich meist 3 Positionen zur Verrechnung: Service & Montage, Tagesätze & Spesen und Fahrtaufwand.

Die Grundlage der Nachverrechnung von Dienstgeberbeiträgen 2008 – 2013, Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag 2008 – 2013 und Säumniszuschlägen für Dienstgeberbeitrag 2008 – 2013 zog das Finanzamt nur die aus dem Titel Service & Montage (netto) verrechneten Beträge heran. Die Tagessätze & Spesen sowie der Fahrtaufwand wurden als Aufwandsentschädigungen betrachtet und nicht zur Bemessungsgrundlage gezählt.

Den Haftungsbescheiden betr. Lohnsteuer 2008 – 2013 wurden nur jene Honorare zugrunde gelegt, die bei den Ablesern noch nicht der Einkommensteuer unterworfen wurden.

In der nach verlängerter Frist eingebrachten **Beschwerde** vom 2.5.2016 erklärte die Bf., dass sie lediglich für die Vermittlung der Aufträge an selbständige Subunternehmer verantwortlich sei.

Zunächst sei das Verfahren mangelhaft gewesen, weil die Bescheide trotz Verweises auf den Außenprüfungsbericht nicht nachvollziehbar begründet wurden, das Ermessen nicht begründet wurde und das Parteiengehör bereits durch die Terminvorgabe der Schlussbesprechung verletzt worden sei.

Zum Sachverhalt führte die Bf. aus:

*„Herr ***VN*** ***1*** ist für die Auftragsvergabe und Einteilung bei der Beschwerdeführerin zuständig. Interessierte Personen werden daher bei ihm vorstellig. Herr ***1*** macht die interessierten Personen auch darauf aufmerksam, dass die Tätigkeit auf selbständiger Basis erfolgt und zur Ausübung eine Gewerbeberechtigung notwendig ist, die die interessierten Personen vorweisen müssen.*

Die Subunternehmer schließen daraufhin einen schriftlichen Werkvertrag mit der Beschwerdeführerin ab. Darin wird neben den Personalien und dem Tätigkeitsumfang ("Ablese von Wärmemessgeräten, Dokumentation der Verbrauchswerte auf eigenen Formularen mit eigenen Schreibgeräten") auch festgehalten, dass der Werkvertragsnehmer/Subunternehmer mit Gewerbeschein fungiert und dafür Sorge trägt, dass die vorgenannten Arbeiten vollständig und zeitgerecht erfüllt werden. Der Werkvertrag sieht auch vor, dass die Arbeiten nicht vom Werkvertragsnehmer persönlich, sondern auch durch einen Dritten in seinem Auftrag erbracht werden können. Ebenso ist der Werkvertragsnehmer bei der Ausübung seiner Tätigkeit an keine Arbeitszeit und keine Weisung gebunden. Er trägt gemäß den Angaben im Werkvertrag das volle Unternehmerrisiko. Des Weiteren sieht der Werkvertrag vor, dass der Werkvertragsnehmer die Tätigkeit mit seinem eigenen Material und Werkzeug durchzuführen hat.

Diese Subunternehmer sind nicht ausschließlich oder überwiegend für die Beschwerdeführerin tätig, sondern üben die Ablesung von Messgeräten nur als Nebentätigkeit zusätzlich zu ihrer selbständigen Haupttätigkeit aus. So sind viele der Subunternehmer beispielsweise als Elektrotechniker oder in der Wartung von Brandschutzanlagen tätig. Aufträge der Beschwerdeführerin nehmen diese Subunternehmer nur in Abhängigkeit von ihrer tatsächlichen zeitlichen Verfügbarkeit an.

Die Vermittlungsleistung der Beschwerdeführerin besteht in der Zurverfügungstellung von Aufträgen. Die zu vermittelnden Subunternehmer suchen sich selbst ein Ablesegebiet in dem sie ihre Aufträge ausführen wollen aus. Anschließend werden ihnen Adresslisten von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt. Diese Listen enthalten Termine, bis zu denen eine Ablesung stand finden sollte. Der Subunternehmer kann anschließend frei wählen, ob er den Auftrag zu dem jeweiligen Termin annehmen und durchführen will.

Nimmt ein Subunternehmer einen Auftrag an, so legt die Beschwerdeführerin ein Zeitfenster fest, innerhalb dessen die Ablesung erfolgen soll. Die Beschwerdeführerin hängt ein Informationsschreiben mit Datum und Zeitfenster auf der Anschlagtafel der entsprechenden Wohnobjekte auf.

Der beauftragte Subunternehmer fährt anschließend mit seinem eigenen Fahrzeug zu den jeweiligen Wohnobjekten, stellt sich vor und übt die gewünschte Tätigkeit aus. Zur Tätigkeit zählt nicht nur die verbrauchsgerechte Erfassung von Wärme und Wasser durch Ablesung der Messgeräte, sondern auch die Montage und Reparatur von Heizkostenverteiltern sowie Wärme- und Wasserzählern und die Montage von funkbasierenden elektronischen Heizkostenverteiltern und Datensammelstationen. Die Subunternehmer verwenden zur Verrichtung ihres Werkes ihre eigenen Arbeitsmittel und ihr eigenes Arbeitsmaterial (insbesondere: Zange, Schraubenzieher, Kiste, Schreibwaren). Darüber hinaus haben sämtliche Subunternehmer Aufwendungen sowie sonstige Kosten, die bei Erfüllung ihrer Aufträge anfallen, selbst zu tragen. Lediglich die auszutauschenden Ampullen und Plomben für den Heizkörper werden ihnen von der Beschwerdeführerin zu Verfügung gestellt, weil es sich dabei um Spezialmaterial handelt, welches von der Beschwerdeführerin hergestellt wird und im allgemeinen Handel auch gar nicht erhältlich wäre. Den Subunternehmern wird weder ein Firmenfahrzeug, noch Dienstkleidung, Dienstaussweis oder Diensthandy zu Verfügung gestellt.

Am früheren Firmengelände stand ein Container, der den Subunternehmern frei zugänglich war. In diesem Container wurden die Ampullen und Plomben sowie die Kundendienstprotokolle gelagert. Bei Gelegenheit suchten die Subunternehmer diesen Container auf, holten sich Kundendienstprotokolle, Ampullen und Plomben und brachten die

fertigen Kundendienstprotokoll sowie alten Ampullen zurück. Es kam dabei zu keinem persönlichen Austausch mit der Beschwerdeführerin.

Im übrigen erfolgt die Ablesung von Daten innerhalb des Prüfzeitraums bereits teilweise mittels funkbasierender Verteil- und Messgeräte. Bei diesen werden die Sendeimpulse mit den gemessenen Verbrauchsdaten der Heizkostenverteiler sowie der Wasser- und Wärmezähler in eigenen bidirektional arbeitenden Datensammelstationen erfasst und abgespeichert. Die damit befassten Werkvertragsnehmer lesen diese Daten in periodischen, von ihnen festzulegenden Terminen nicht mittels Ampullen, sondern aus der Datensammelstation im allgemein zugänglichen Gangbereich von Wohnhäusern aus, wozu sie vorher eine Reihe von technischen Manipulationen vornehmen müssen, bevor sie die Verbrauchswerte auf dem Display der Datensammler erfassen können. Da die Datensammelstationen nicht in den Wohnungen, sondern im Gangbereich von Wohnhäusern situiert sind, erübrigt sich hier eine zeitliche Vorgabe für die Datenauslesung. Die Werkvertragsnehmer sind im Rahmen ihrer diesbezüglichen Tätigkeiten bei ihren zeitlichen Dispositionen praktisch autonom.

Im Hinblick auf die Art und Weise, wie die Ablesetätigkeit durchzuführen ist, sind die Subunternehmer an keinerlei Vorgaben der Beschwerdeführerin gebunden. Die Subunternehmer erfüllen sämtliche Aufträge in eigener Verantwortung. Lediglich die Ergebnisse der verrichteten Tätigkeit der Subunternehmer sind im Kundendienstprotokoll zu vermerken. Erlangen die Subunternehmer zu einem Wohnobjekt keinen Zutritt, wird dies ebenfalls im Kundendienstprotokoll vermerkt. Die Subunternehmer erhalten hierfür weder einen Werklohn noch ein Kilometergeld. Die Beschwerdeführerin überprüft im Nachhinein die ordnungsgemäße Abwicklung der Ableseaufträge.

Ist ein Subunternehmer selbst aus irgendwelchen Gründen verhindert und kann die von ihm zugesagte Werkleistung nicht erbracht werden, so ist er selbst für eine Vertretung verantwortlich. Eine Information an die Beschwerdeführerin ist darüber nicht notwendig. Fallweise wird aber auch die Beschwerdeführerin über den bereits vereinbarten Ersatz informiert.

Die Subunternehmer werden nach der Anzahl der durchgeführten Ablesungen bezahlt, weil sie aufgrund ihres Werkvertrages für den Ableseerfolg haften. Weiters wird ihnen von der Beschwerdeführerin für die Fahrt mit dem eigenen Fahrzeug ein Kilometergeld (geringer als das amtliche Kilometergeld) erstattet. Der Werkvertrag sieht außerdem vor, dass mit der Beauftragung verbundene Spesen und Nebenkosten zu Lasten des Subunternehmers gehen.

Für die Abrechnung selbst wird den Subunternehmern digital ein Rechnungsformular zur Verfügung gestellt. Auf diesem Rechnungsformular werden die Stückzahl der Ablesungen und die gefahrenen Kilometer eingetragen. Diese Rechnung wird anschließend an die Beschwerdeführerin übermittelt.

Bei der Beschwerdeführerin wurde eine Gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben ("GPLA") für den Zeitraum 01.01.2008 bis 31.12.2013 durchgeführt.

Die GPLA bezog sich auf Aufträge für Ablesetätigkeiten, die die Beschwerdeführerin im Prüfzeitraum in Form von Werkverträgen an Subunternehmer vergab. Während der GPLA erfolgte am 27.01.2015 eine Zwischenbesprechung in Anwesenheit von Vertretern der Beschwerdeführerin. Am 20.03.2015 wurde der Beschwerdeführerin Akteneinsicht gewährt. Bei der Schlussbesprechung am 04.05.2015 war die Beschwerdeführerin nicht anwesend, weil die von der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse per E-Mail vorgeschlagenen Termine weder von den Rechtsvertretern noch von den steuerlichen Vertretern der Beschwerdeführerin

wahrgenommen werden konnten; vorgeschlagene Alternativtermine lehnte die Steiermärkischen Gebietskrankenkasse ab.

In rechtlicher Hinsicht sei die Beurteilung falsch erfolgt, weil weder ein Dauerschuldverhältnis noch persönliche Weisungsgebundenheit oder eine organisatorische Eingliederung vorlag. Die Subunternehmer hätten überdies das volle Unternehmerrisiko getragen und sich auch vertreten lassen können. Damit liege kein Kriterium eines Dienstverhältnisses vor.

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** vom 14.3.2017 vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Ableser kein „Werk“ hergestellt hätten, dass sie weisungsgebunden gewesen und in wirtschaftlicher Abhängigkeit zur Bf. gestanden seien.

Das Ermessen wurde so begründet, dass das Heranziehen zur Haftung für Lohnsteuer bereits in § 82 EStG 1988 vorgesehen sei und dass das öffentliche Interesse an der Heranziehung der Bf. überwiege.

Dem Außenprüfungsbericht seien sowohl die Sachverhaltsdarstellung als auch eine rechtliche Würdigung zu entnehmen. Damit seien die Bescheide ausreichend begründet. Weiters seien die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung heranzuziehen. In diesem Verfahren hätte die Bf. auch ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme gehabt, womit ihr Parteiengehör jedenfalls gewahrt worden sei.

Im **Vorlageantrag** vom 18.4.2017 wiederholte die Bf. ihr bisheriges Vorbringen und führte zur rechtlichen Beurteilung nochmals folgende Punkte näher aus:

- Aufgrund der individuellen Ablese- Montage- oder Reparaturaufträge und dem erst durch das erfolgreiche Ablesen entstandenen Entgeltanspruch liege kein Dauerschuldverhältnis, sondern ein Zielschuldverhältnis vor. Auf ein angreifbares „Werk“ komme es dabei nicht an.
- Es gab keine Weisungen in Bezug auf arbeitsbezogenes Verhalten. Das Finanzamt hält in seiner BVE dementsprechend fest, dass es für die Arbeit auch keiner Weisungen bedarf. Tatsächlich seien aber die Montage- und Reparaturarbeiten so umfangreich, dass dafür sehr wohl Weisungen an echte Dienstnehmer nötig gewesen wären. Tatsächlich habe die Bf. aber weder Kontrollrechte, noch Weisungsbefugnisse gehabt.
- In zeitlicher Hinsicht waren die Subunternehmer frei. Die Vorgaben über das Zeitfenster der Ablesung sind allenfalls als sachliches Weisungsrecht zu interpretieren.
- Die Rechnungsformulare könnten nicht als Überwachungsrecht eines Dienstgebers verstanden werden.

- Die Subunternehmer hielten sich weder am Firmensitz der Bf. auf, noch trafen sie Melde- und/oder Berichtspflichten. Der auch für Werkverträge notwendige Informationsaustausch beschränkte sich auf ein Minimum und wurde vorwiegend über einen bereitgestellten Container abgewickelt, der zeitlich unbeschränkt zugänglich war. Es kam somit zu keiner Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe der Bf.
- Den Subunternehmern stand ein generelles sanktionsloses Ablehnungsrecht zu.
- Die Subunternehmer verwendeten eigene Arbeitsmittel (Werkzeug, KFZ, Telefon).
- Die Subunternehmer traf ein Unternehmerrisiko, weil sie Aufträge annehmen und ablehnen konnten und ihnen bei ausbleibendem Erfolg kein Honorar zustand.
- Sie konnten sich vertreten lassen.

Gleichzeitig mit ihren rechtlichen Ausführungen zum Dauerschuldverhältnis, zu Kriterien persönlicher Abhängigkeit und zum Vorhandensein eigener Betriebsmittel wie KFZ, Telefon, Werkzeug etc. führte die Bf. mehrere Zeugen zum Beweise an. Was die Zeugen genau beweisen sollen, ist dem Vorlageantrag nicht zu entnehmen.

Aus dem **Akt** ergibt sich, dass die Abrechnungen jeweils den Ableser mit Mitarbeiternummer, Adresse und Bankverbindung angeben. Innerhalb eines Abrechnungszeitraumes von idR einem Monat werden *„Für geleistete Arbeiten, die ich auf Basis des Rahmenvertrages ausgeführt habe“* jeweils *„Service und Montage“*. *„Tagessätze und Spesen“* sowie *„Fahrtaufwand“* verrechnet. Das Abrechnungsformular wird laut übereinstimmender Angaben des Finanzamtes und der Bf. von der Bf. zur Verfügung gestellt.

Im mit Ende der Abrechnungsperiode ausgefertigten „Werkvertrag“ sind die Arbeiten nicht genau bezeichnet (wo wie viele Zähler abgelesen werden). Statt dessen wird das Gesamt-Honorar inkl. Spesen und Fahrtaufwand in einer Position ausgewiesen.

Aktenkundig ist die Niederschrift mit Herrn ***2*** vom 15.7.2013, in der er ua. angibt, zwei Tage lang von Herrn ***1*** eingeschult worden zu sein. Herr ***3*** bestätigt (Niederschrift vom 20.8.2013), dass Herr ***1*** für die Organisation der Arbeit zuständig war und ihn einen Tag lang eingeschult hat. Herr ***4*** hat am 29.8.2013 angegeben, dass er von Herrn ***1*** einen halben Tag lang eingeschult wurde, weil er aus dem Bereich komme. Ein Mail vom 10.9.2013 von Herrn ***5***, bestätigt, dass er mit Ausnahme der Einschulung alleine tätig gewesen zu sein.

Der steuerlichen Vertretung wurde der Akteninhalt anlässlich einer Akteneinsicht am 20.3.2015 zur Kenntnis gebracht.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung** am 2.3.2021 wurde zum Sachverhalt von der Bf. ergänzend vorgebracht, dass den Ablesern eine Entlohnung mit einem fixen Satz pro erfolgter Ablesung zustand. Die Serviceleistungen der Ableser haben sich auf den Ampullen austausch beschränkt. Die Abrechnung erfolgte so wie beim Rechtsanwalt in einer Gesamtsumme, die bei Bedarf aufgeschlüsselt wird.

Die Ableser konnten die Leistungserbringung ablehnen und dies haben sie auch regelmäßig getan. Es gab beispielsweise einen hauptberuflichen Landwirt, der während der Erntezeit keine Ablesearbeiten durchgeführt hat. Dasselbe gilt für andere Ableser, die die Arbeiten neben ihrer Haupttätigkeit vorgenommen haben.

Laut Finanzamt wurden die Ablesezeiten insgesamt im Vorhinein vereinbart und die Ableser hielten sich im Wesentlichen auch daran.

Übereinstimmend wurde festgestellt, dass auch zugesagte Ablese Tätigkeiten abgesagt wurden. Subhonorare gab in dem Fall keine, weil die Ersatz-Ableser in dem Fall direkt mit der Bf. abgerechnet haben.

Mit **ergänzendem Schriftsatz vom 5.3.2021** wiederholte die Bf., dass die Vergütungen der Ableser einzig vom Werkerfolg abhängig waren. Dazu legte der steuerliche Vertreter exemplarisch bisher nicht aktenkundige Rechnungsbestandteile vor, die das Gesamthonorar in Anzahl (Ziffer) Tarif (Buchstabenkombination) und Netto (Euro-Betrag) aufgliedern. Außerdem ergab sich aus den Rechnungen, dass die Bf. ein Kilometergeld iHv 0,27 bzw. 0,34 Euro/km vergütet hat und dass die Abrechnungen nicht immer ein Monat betrafen.

In dem Schriftsatz beantragte er abermals die Einvernahme von Zeugen, die offenbar belegen sollen, dass die Ableser andere „Hauptberufe“ ausübten.

Im Übrigen solle sich das Bundesfinanzgericht an der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu Prospektverteilern (VwGH 13.2.1973, 2270/71) bzw. Botenfahrern (VwGH 28.11.2002, 97/13/0069) orientieren.

Senatsentscheidung

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde der Beschluss verkündet, dass die Entscheidung gem. § 277 Abs 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

Die Bf. hat daraufhin ein ergänzendes Vorbringen erstattet.

Der Senat hat sich am 16.3.2021 zu einer neuerlichen Beratung und Abstimmung getroffen und die neuen Vorbringen gewürdigt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Aufgrund der Ermittlungen des Finanzamtes, dem Vorbringen der Bf. den Angaben in der mündlichen Verhandlung und dem ergänzenden Schriftsatz wird folgender Sachverhalt festgestellt:

Herr ***VN*** ***1*** hat für die Bf. Heizwärmeableseaufträge an verschiedene Personen (im Folgenden: Ableser) erteilt, diese eingeschult (Aussagen der Ableser) und in weiterer Folge die Arbeitseinteilung vorgenommen (Beschwerde).

Die Ableser waren jedenfalls zum Teil auch in anderen Berufen selbständig oder nichtselbständig tätig (einhellige Auffassung in der mündlichen Verhandlung, ergänzendes Vorbringen).

Die Bf. hat in den Streitjahren 2008 – 2012 mit den Ablesern Verträge abgeschlossen, in denen sie sich zum Ablesen von Wärmemessgeräten und zur Dokumentation der Verbrauchswerte auf eigenen Formularen verpflichten. Die Werkverträge wurden nach Fertigstellung einer Leistung im nachhinein datiert ausgestellt und mit dem bereits abgerechneten Entgelt inkl. Reiseaufwandsentschädigungen ausgehändigt bzw. zur Unterschrift übergeben. Ab 2013 wurden keine neuen Werkverträge mehr abgeschlossen (BP Bericht).

Die Bf. schickte den Ablesern Adresslisten über die Häuser, in denen Ablesearbeiten durchzuführen waren. Die Ableser gaben die Zeiten bekannt, in denen sie Ablesearbeiten durchführen konnten und vereinbarten dann mit der Bf., in welchem Zeitraum sie in einem bestimmten Gebiet die Ablesetätigkeiten („Ablesen von Wärmemessgeräten und Dokumentation der Verbrauchswerte auf eigenen Formularen mit eigenen Schreibgeräten“) ausführen (BP-Bericht und Beschwerde). Es stand ihnen frei, Angebote nicht anzunehmen (Beschwerde, mündliche Verhandlung).

In den Verträgen wurde festgehalten, dass der Vertragspartner der Bf. mit Gewerbeschein fungiert, dass er sich vertreten lassen kann, an keine Arbeitszeit und keine Weisung gebunden ist und die Tätigkeit mit seinem eigenen Material und Werkzeug durchzuführen hat (Verträge). Nicht festgehalten wird, wann und wo welche Tätigkeiten ausgeführt werden. Die Art der Tätigkeit bestimmt sich anhand der Kundendienstprotokolle, die von der Bf. bereitgestellt werden (BP-Bericht), bzw. den Rechnungsbeilagen, die die geleisteten Arbeiten mit Adresse und „Code“ (Art der Leistung) angeben (ergänzender Schriftsatz).

Die Bf. informiert daraufhin die von der Ablesung betroffenen Bewohner durch Hausanschlag oder persönliche Schreiben, in welchem Zeitfenster das Ablesen erfolgt (BP-Bericht und Beschwerde).

Die Ableser haben zugesagte Ablesetätigkeiten auch abgesagt und zT auch für Ersatz aus dem Kreis der übrigen Ableser gesorgt. Diese haben ihre Leistung direkt mit der Bf. abgerechnet (mündliche Verhandlung).

Zum Ablesen waren spezielle Ampullen und Plomben notwendig. Dieses Spezialmaterial wurde von der Bf. hergestellt und konnte von den Ableser nicht anderswo gekauft werden. Es wurde den Ablesern ebenso wie die benötigten Kundendienstprotokolle von der Bf. in einem Container, der am Firmengelände der Bf. steht, zur Verfügung gestellt und dort abgeholt. Die gebrauchten Ampullen wurden wieder dorthin zurückgebracht (BP-Bericht und Beschwerde).

Im Beschwerdezeitraum erfolgte das Ablesen von Daten teilweise auch mittels funkbasierender Verteil- und Messgeräte, wobei die Ableser die Daten nach einer Reihe von technischen Manipulationen am Gang des Hauses ablesen konnten (Beschwerde).

Die abgelesenen Daten wurden protokolliert und von der Person, die sich in der Wohnung befand, unterzeichnet. Sollte ein Kunde nicht zu Hause sein, wurde ein von der Bf. vorgefertigtes Kuvert hinterlassen, auf dem das Datum und die Uhrzeit vermerkt waren. (BP-Bericht, Beschwerde). In Folge wurde schriftlich ein Ersatztermin angekündigt, den idR ein anderer Ableser wahrgenommen hat. Im Falle des nochmaligen Nicht-Antreffens wurde der Verbrauch geschätzt (mündliche Verhandlung).

Die Ableser haben zur Leistungserbringung auch ihr eigenes (haushaltsübliches) Werkzeug, ihr Handy und ihre Schreibgeräte verwendet (Beschwerde, BVE, mündliche Verhandlung). Auch die verwendeten KFZ standen im Eigentum der Ableser (Beschwerde, BVE, mündliche Verhandlung, ergänzender Schriftsatz).

Die Verrechnung der Leistungen erfolgte mittels digitalem von der Bf. zur Verfügung gestellten Rechnungsformulars, das im Prüfungszeitpunkt nicht mehr im Einsatz war (Niederschrift zur „Schlussbesprechung“). In den Abrechnungen wird der Ableser mit Mitarbeiternummer, Adresse und Bankverbindung angegeben. Innerhalb eines Abrechnungszeitraumes wurden „Für geleistete Arbeiten, die ich auf Basis des Rahmenvertrages ausgeführt habe“ jeweils „Service und Montage“, „Tagessätze und Spesen“ sowie „Fahrtaufwand“ mit oder ohne Umsatzsteuer verrechnet (aktenkundige Rechnungen). Das Honorar für Service und Montage stand den Ablesern in Höhe eines Pauschalhonorars pro Ablesung zu (mündliche Verhandlung), an Fahrtaufwand wurden 0,27 Euro bis 0,34 Euro je km verrechnet (ergänzender Schriftsatz). Die genaue Auflistung der durchgeführten Tätigkeiten ergab sich aus den Rechnungen beigelegten Protokollen betr. „Service und Montage“ (ergänzender Schriftsatz).

2. Rechtliche Begründung

2.1. Rechtslage

§ 47 (2) EStG 1988: *Ein Dienstverhältnis liegt 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. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.*

2.2. Bescheidbegründung

Die Bf. vermeint, dem angesprochenen Bericht könne nicht entnommen werden, von welchen mutmaßlichen Tatsachen die belangte Behörde ausgeht. Ebenso könne diesen Dokumenten nicht entnommen werden, wie bzw. auf welcher Rechtsgrundlage die Entscheidungsfindung stattgefunden hat.

Der Bericht und die Niederschrift, auf die im Bericht verwiesen wird, stellen den Sachverhalt jedoch in ausführlicher Weise dar.

Das lässt sich u.a. auch der hier vorgenommenen Beweiswürdigung entnehmen, da die Feststellungen, die bereits im Bericht bzw. der Niederschrift getroffen wurden, die Grundlage für den festgestellten Sachverhalt bilden und diese inhaltlich auch dem Vorbringen in der Beschwerde entsprechen.

Auch in der Beschwerdevorentscheidung wird eine ausführliche rechtliche Würdigung und eine Ausformulierung der Ermessensentscheidung vorgenommen.

Die Bescheide sind damit ausreichend begründet.

2.3. Zeugen

Zeugen dienen gem. § 169 BAO dazu, über Tatsachen auszusagen.

Beweisanträge auf Zeugeneinvernahme haben neben dem Beweismittel (Zeuge) auch das Beweisthema anzugeben (vgl. VwGH 27.2.2001, 97/13/0091, VwGH 19.3.2008, 2008/15/0017, VwGH 2.9.2009, 2008/15/0057, VwGH 23.3.2010, 2009/13/0078).

Im Beschwerdefall fehlt den Beweisanträgen das Beweisthema, sodass ihnen von vornherein nicht gefolgt werden kann.

Im Übrigen können Zeugen keine rechtliche Beurteilung bezeugen (die Zeugen werden nach der Rechtsansicht der Bf. angeführt, weshalb es denkbar erscheint, dass sie diese bezeugen sollen).

Weiters bedürfen Tatsachen, die offenkundig sind, gem. § 167 BAO keines Beweises (zB was Inhalt der schriftlichen aktenkundigen Verträge ist) und die Befragung eines Zeugen hat gem. § 183 BAO auch zu unterbleiben, wenn die Tatsachen als richtig anerkannt werden, wie dies bei den übrigen Tatsachen ist, auf die sich die Bf. in ihrer Argumentation stützt (zB. dass eigene Arbeitsmittel wie Werkzeug, Kugelschreiber oder KFZ verwendet wurden).

Auch die im Rahmen des ergänzenden Schriftsatzes nochmals beantragte Einvernahme von Zeugen, die über den Umstand Auskunft geben sollen, dass sie auch in anderen Berufen tätig waren, hat zu unterbleiben, weil diese offenkundige Tatsache bereits in der mündlichen Verhandlung als richtig anerkannt wurde.

2.4. Dienstverhältnis

Nach der Rechtsprechung des VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 (verst.Sen), 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.

Die beiden Merkmale lassen sich nicht eindeutig voneinander abgrenzen und bedingen einander teilweise. Eine Person, die in den betrieblichen Organismus eingegliedert ist, wird auch dem Weisungsrecht unterliegen (Doralt, EStG § 47 Tz 23).

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind dabei nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (vgl. VwGH 16.2.1994, 90/13/0251 oder VwGH 25.10.1994, 90/14/0184, VwGH vom 2.9.2009, 2005/15/0143 mwN).

Im Beschwerdefall kann der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung in den Unternehmensbereich des Arbeitgebers keine wesentliche Bedeutung zukommen, weil die ausbedungene Leistung gänzlich außerhalb örtlicher Einrichtungen, die dem Arbeitgeber zugerechnet werden können, erbracht wird (vgl. dazu VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162).

So führt die Bf. selbst an, dass sich die Ableser nicht am Firmensitz der Bf. aufhielten und es somit auch zu keiner Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe der Bf. kommen konnte. Soweit die Bf. vorbrachte, die Montage- und Reparaturarbeiten seien so umfangreich gewesen, dass dafür Weisungen an echte Dienstnehmer nötig gewesen wären, steht dies im Widerspruch zu den Erhebungen des Finanzamtes und den Aussagen in der mündlichen Verhandlung, denen zufolge sich die Servicearbeiten auf den Austausch von Ampullen beschränkten und die Ableser diesbezüglich von der Bf. eingeschult wurden.

Im Beschwerdefall kommt der Weisungsbindung und organisatorischen Eingliederung keine wesentliche Bedeutung zu, weil diese Merkmale bei der Natur der ausbedungenen Tätigkeiten von vornherein keine eindeutige Abgrenzung ermöglichen.

In den Fällen, in denen die Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung 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 (vgl. etwa VwGH 25.4.2019, Ra 2018/13/0083, VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0041 oder VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045, VwGH 22.2.2017, Ro 2014/13/0033).

Unternehmerrisiko

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit die Einnahmen und Ausgaben maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten (vgl. VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180).

Im Beschwerdefall vermeint die Bf., dass die Ableser ein Unternehmerrisiko getroffen hätte, weil sie nur pro erfolgreicher Ablesung bezahlt wurden und sie diese Aufträge nach Belieben ablehnen konnten.

In einer leistungsbezogenen Entlohnung ist nach Ansicht des VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0014 jedoch noch kein entscheidungsrelevantes Unternehmerrisiko zu sehen (vgl. auch VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200 oder VwGH 28.9.2004, 2000/14/0094). Auch die Verrechnung von Pauschalbeträgen steht einer Beurteilung der Tätigkeit als unselbständig nicht entgegen; eine Erfolgsabhängigkeit (und damit ein Unternehmerwagnis) ist daraus jedenfalls nicht ableitbar (VwGH 19.8.2020, Ra 2020/13/0052, VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0066, VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230, mwN).

Soweit sich daher die Einnahmen erhöhen, wenn die Ableser mehr arbeiten bzw. vermindern, wenn sie weniger Ablesungen durchführen (weil sie etwa angebotene Aufträge nicht annehmen), ist dies eine Situation wie sie auch bei einem Dienstnehmer gegeben ist: Je mehr gearbeitet wird, desto höher ist der Entlohnungsanspruch.

Unternehmerwagnis liegt weiters vor, wenn der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (VwGH 4.3.1986, 84/14/0063, VwGH 2.7.2002, 2000/14/0148).

Die Ableser traf im Beschwerdefall auch kein entscheidungswesentliches ausgabenseitiges Unternehmerwagnis:

Sie hatten einen allgemeinen Anspruch auf Ersatz ihrer Fahrtspesen (ein Anspruch auf Spesenersatz spricht nach Ansicht des VwGH 28.3.2001, 96/13/0010 gegen ein Unternehmerwagnis), allfälligen Taggeldes und der Parkscheine.

Selbst wenn das vereinbarte Kilometergeld mit 0,27 bzw. 0,34 Euro/km unter dem amtlichen Kilometergeld von 0,42 Euro/km liegt, liegt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Spesenersatz vor, weil es sich beim amtlichen Kilometergeld nur um eine (grobe) Schätzung und nicht um die tatsächlichen Kosten handelt (vgl beispielsweise VwGH 30.10.2001, 97/14/0140). Die Ableser traf insofern kein Aufwandsrisiko, als sie von Anfang an wussten, dass ihre Fahrtkosten mit einem bestimmten Betrag vergütet werden.

Zum anderen mussten die Ableser laut Beschwerde die Kosten für Arbeitsmittel und Material tragen. Als Arbeitsmittel verwendeten sie nur Werkzeuge, die in jedem Haushalt zu finden sind (Schraubenzieher, Zange) sowie ihr Mobiltelefon und allenfalls Kugelschreiber. Diese Arbeitsmittel fallen betragsmäßig nicht ins Gewicht und werden typischerweise auch im Rahmen der privaten Lebensführung genutzt, sodass ihre Verwendung nicht dazu geeignet ist, den finanziellen Erfolg der Tätigkeit weitgehend zu gestalten.

Die wesentlichen Betriebsmittel, nämlich die für die Ablesung notwendigen Ampullen und Plomben, wurden von der Bf. hergestellt und den Ablesern zu Verfügung gestellt. Diese Betriebsmittel konnten von den Ablesern laut Beschwerdevorbringen auch nicht am freien Markt erworben werden.

Daraus ergibt sich, dass die Ableser ihren Erfolg weder durch Einnahmen noch durch Ausgaben (Einsatz von Arbeitsmitteln) wesentlich beeinflussen konnten, sodass sie kein Unternehmerwagnis getroffen hat.

Vertretungsbefugnis

Welches Gewicht einer vertraglich vereinbarten Vertretungsbefugnis als Indiz für die Selbständigkeit einer Tätigkeit zukommt, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab (vgl. VwGH 28.4.2004, 2000/14/0125). Wenn eine Vertretung nur innerhalb des Kollegenkreises möglich ist und im Vertretungsfall der Entlohnungsanspruch unmittelbar auf den Vertreter übergeht, nehmen diese Umstände dem vereinbarten Vertretungsrecht an Gewicht (VwGH 29.06.2016, 2013/15/0281, 2013/15/0283, 2013/15/0282).

Das für Selbständige typische Vertretungsrecht besteht ja darin, dass sie die Wahl haben, die vertraglich vereinbarte Leistung selbst zu erbringen oder diese durch Mitarbeiter oder Subunternehmer erbringen zu lassen, die sie auf ihre Kosten beschäftigen. In beiden Fällen ist der Selbständige derjenige, der Anspruch auf das vereinbarte Entgelt hat.

Da sich im Beschwerdefall das „Vertretungsrecht“ darin erschöpft hat, dass Ablesearbeiten im Fall der Absage von anderen Ablesern vorgenommen wurden, die ihre Leistungen direkt mit

der Bf. abrechneten, stellt diese Vertretungsmöglichkeit keinen für eine selbständige Tätigkeit maßgeblichen Umstand dar.

Gewerbeberechtigung

Auch das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung stellt keinen für die steuerliche Beurteilung maßgeblichen Umstand dar (vgl. VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230 unter Hinweis auf VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191; VwGH 31.7.2012, 2008/13/0071).

Dementsprechend ist das Vorliegen einer entsprechenden Gewerbeberechtigung im Beschwerdefall ebenso unerheblich wie die Abrechnung in Form der Legung von Honorarnoten, weil es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, in welches äußeres Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (vgl. beispielsweise VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191).

Gesamtbild

Bei der Beurteilung der Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Erst wenn die Behörde ein genaues Bild über die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der beschäftigten Person, die Pflichten, die ihr obliegen, die Risiken, die sie zu tragen hat, und ihre allfällige Weisungsgebundenheit besitzt, kann ein entsprechend fundiertes Urteil über die Selbständigkeit oder Unselbständigkeit der Tätigkeit abgegeben werden (VwGH 20.2.2008, 2008/15/0072, VwGH 29.9.2004, 99/13/0183, VwGH 4.2.1987, 85/13/0194).

Nach Ansicht des VwGH 28.9.2004, 2000/14/0094 sprechen bei einer Gesamtbetrachtung die Kriterien persönliche Gebundenheit und Leistungspflicht, wirtschaftliche Abhängigkeit, mangelnder unmittelbarer Einfluss auf das betriebliche Geschehen, langfristige Einbindung in den Arbeitsprozess und Spesenersatz für ein Dienstverhältnis.

Soweit die Bf. das Erkenntnis des VwGH 28.11.2002, 97/13/0069 zu Botenfahrern ins Treffen führt, ist zunächst festzustellen, dass der VwGH auch in diesem Erkenntnis seine Auffassung bekräftigt hat; dass das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen ist, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen.

In der Sache ortet der VwGH einen Widerspruch zwischen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin und den aus den vorgelegten Musterverträgen geschlossenen Feststellungen der Behörde, welcher die Behörde zu weiteren Ermittlungen hinsichtlich der tatsächlichen Vertragsabwicklung (und diesbezüglich im Besonderen der Feststellungen hinsichtlich des Unternehmerrisikos) hätte veranlassen müssen, sodass der VwGH den Bescheid der Finanzlandesdirektion infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufhob.

Soweit das BFG daher das Gesamtbild der Tätigkeit betrachtet, folgt es der Rechtsauffassung des VwGH.

Die Beurteilung einer Tätigkeit als selbständig oder nichtselbständig hat immer anhand der konkreten Umstände des Einzelfalles zu erfolgen. Das zeigt sich beispielsweise darin, dass der VwGH 21.3.2017, Ra 2017/13/0011 die einem Botendienst verwandte Tätigkeit eines Pizzazustellers als nichtselbständig beurteilt hat. Ein Automatismus dahingehend, dass ähnliche Tätigkeiten steuerlich gleich zu beurteilen sind, besteht daher nicht.

Im Beschwerdefall hat die Bf. die Organisation der Arbeiten übernommen: Herr ***1*** hat die Ableser eingeschult und die Arbeit eingeteilt. Das Ablesen erfolgte zu einer zwischen der Bf. und den Ablesern vereinbarten Zeit, die den Wohnungsinhabern von der Bf. mittels Aushanges mitgeteilt wurde. Dem von der Bf. ins Treffen geführten sanktionslosen Ablehnungsrecht ist diesbezüglich nur das Gewicht einer zeitlichen Koordinierung beizumessen.

Die Ableser waren insofern auch in wirtschaftlicher Abhängigkeit von der Bf., als sie ihre Ableseleistungen nur gegenüber der Bf. erbringen konnten, weil nur die Bf. die notwendigen Kontakte zu den Energieversorgungsunternehmen hatte. Die Ableser standen damit in einem Verhältnis der persönlichen Gebundenheit gegenüber der Bf.

Bei Ausführung ihrer Tätigkeiten waren die Ableser an die betrieblichen Erfordernisse der Bf. gebunden, zumal diese die Ablesungen auch organisiert hat (Hausanschlag, Zurverfügungstellung von Kundendienstprotokollen, Vorgehensweise bei Nicht-Antreffen der Bewohner etc.). Durch die wiederholte Beauftragung mit denselben Arbeiten waren die Ableser in den Arbeitsprozess der Bf. langfristig eingebunden und es erübrigte sich jede weitere Einschulung. Auf das betriebliche Geschehen hatten die Ableser keinen unmittelbaren Einfluss.

Für das Ablesen waren haushaltsübliches Werkzeug (Schraubenzieher, Zange) sowie spezielle Ampullen und Plomben notwendig, die von der Bf. hergestellt und den Ablesern zur Verfügung gestellt wurden.

Den Ablesern wurden damit von der Bf. die wesentlichen Betriebsmittel zur Verfügung gestellt. Eine Ablesung ist ohne die Ampullen und Plomben gar nicht möglich und die Beschaffung der Ampullen und Plomben war für die Ableser selbst nicht möglich. Demgegenüber fallen die übrigen Aufwendungen (Schraubenzieher, Zange, Nutzung eines Mobiltelefons, Kugelschreiber) betragsmäßig nicht ins Gewicht. Außerdem stehen sie in einem Spannungsfeld zur Abgrenzung zur Privatsphäre (§ 20 EStG), da sich haushaltsübliche Werkzeuge, Kugelschreiber und Mobiltelefone typischerweise für eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung besonders eignen.

Aus der unstrittigen Nutzung der Werkzeuge, Mobiltelefone und Kugelschreiber kann daher

nicht abgeleitet werden, dass die Ableser ihre Arbeiten unter Zuhilfenahme eigener Betriebsmittel erbracht hätten, weil die für die Leistungserbringung wesentlichen Betriebsmittel wie Ampullen und Plomben von der Bf. zur Verfügung gestellt wurden.

Wie bereits im Zusammenhang mit dem Unternehmerrisiko erwähnt, hatten die Ableser überdies Anspruch auf Spesenersatz in Form von Kilometergeld und Tagesspesen, was ebenfalls für ein Dienstverhältnis spricht.

Keinesfalls kann dem Beschwerdevorbringen gefolgt werden, die Bf. hätte eine Vermittlungsleistung (Zurverfügungstellung von Aufträgen) erbracht. Dies würde nämlich bedingen, dass die Ableser direkt Vertragspartner der Fernwärmeunternehmen würden, was tatsächlich nicht geschehen ist.

2.5. Zusammenfassung

Wie oben ausgeführt, ermöglichen die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der organisatorischen Eingliederung im Beschwerdefall keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit. Daher ist auf weitere Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen.

Die Ableser traf kein Unternehmerrisiko und es bestand kein Vertretungsrecht wie es für selbständige Unternehmer typisch ist. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse traf die Ableser eine persönliche Leistungspflicht, die sie in persönlicher Gebundenheit und wirtschaftlicher Abhängigkeit zur Bf. erfüllten. Sie waren langfristig in den Arbeitsprozess der Bf. eingebunden, hatten aber keinen unmittelbaren Einfluss auf das betriebliche Geschehen. Nicht zuletzt führt die pauschale Entlohnung plus Spesenersatz dazu, dass die Kriterien, die für ein Dienstverhältnis sprechen, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse überwiegen.

Die Ableser erbringen ihre Leistungen daher im Rahmen eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs 2 EStG 1988.

Für den Beschwerdefall hat das folgende Konsequenzen:

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

Die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge 2008 – 2013 erfolgte daher zu Recht.

Gemäß § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG) ist für Arbeitslöhne auch ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten.

Die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge 2008 – 2013 erfolgte daher ebenfalls zu Recht.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Im Beschwerdefall wurde diese Haftung ausschließlich mit dem Argument bestritten, die Ableser seien keine Dienstnehmer. Einwendungen der Höhe nach wurden nicht gemacht.

Die Heranziehung der Bf. zur Haftung für Lohnsteuer 2008 – 2012 erfolgte daher zu Recht.

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist zunächst ein Säumniszuschlag von 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages zu verhängen (§ 217 Abs 1 und 2 BAO).

Da die Bf. die Auffassung vertreten hat, dass für die hier strittigen Verträge weder Lohnsteuer einzubehalten noch Dienstgeberbeiträge zu entrichten sind, hat sie die darauf entfallenden Abgabebeträge nicht fristgerecht entrichtet. Das Finanzamt hat daher zu Recht Säumniszuschläge für Lohnsteuer und für Dienstgeberbeitrag 2008 – 2012 vorgeschrieben.

Die Beschwerde war daher – wie im Spruch ersichtlich – abzuweisen.

2.6. 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.

Im Beschwerdefall gibt es umfangreiche Rechtsprechung zur Abgrenzung von Dienst- und Werkverträgen. Strittig war hier nur, wie der Sachverhalt im Lichte der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu würdigen ist, sodass eine Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 16. März 2021