

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache

\*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*,

über die Beschwerde vom 21.12.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 11. Dezember 2012 betreffend Dienstgeberbeitrag 2006 und 2007, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006 und 2007 und Haftung für Lohnsteuer 2006 und 2007 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

Der Bf. ist ein in Österreich wohnhafter LKW-Fahrer, der in Deutschland über einen Gewerbeschein für selbständige LKW-Fahrten unter dem Namen „\*\*\*1\*\*\*“ verfügt.

Im Zuge einer **abgabenbehördlichen Überprüfung** in Folge einer Anzeige der Finanzpolizei wurde festgestellt, dass Herr \*\*\*V2\*\*\* \*\*\*2\*\*\* für den Bf. den Streitjahren 2006 und 2007 als LKW-Fahrer tätig wurde.

Der Niederschrift zur Schlussbesprechung ist zu entnehmen, dass das Finanzamt aufgrund folgender Umstände von einer nichtselbständigen Tätigkeit des Herrn \*\*\*V2\*\*\* \*\*\*2\*\*\* ausging:

Es sei persönliche Weisungsgebundenheit gegeben, weil „Herr \*\*\*2\*\*\* die Lieferung dorthin bringen bzw. abholen muss, wo er es von seinem "Chef" gesagt bekommt. Er kann nicht eine Lieferung verweigern oder erst zu einen späteren Zeitpunkt ausführen.“

Herr \*\*\*2\*\*\* sei in den geschäftlichen Organismus des Bf. eingebunden, weil er „nur jene Fahrten ausführen kann, die er zugeteilt bekommt. Er hat keine Möglichkeit eigene Touren selbständig zu organisieren und auszuführen.“

Einnahmenseitig liegt kein Unternehmerwagnis vor, da Herr \*\*\*2\*\*\* keine Möglichkeit hat, die Anzahl der Fahrten zu beeinflussen. Er kann nur so viele Fahrten ausführen, als er von Fa.

\*\*\*Bf.\*\*\* zugeteilt bekommt.

Ausgabenseitig ist ein Unternehmerwagnis überhaupt nicht vorhanden. Der LKW gehört Fa. \*\*\*3\*\*\*. Herr \*\*\*2\*\*\* muss auch für keinerlei Betriebskosten aufkommen. Weder Tankrechnungen noch Mautgebühren oder Reparaturen bzw. Servicekosten wurden von ihm bezahlt.“

Das Finanzamt schrieb dem Bf. daher mit den hier strittigen Bescheiden den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag jeweils für die Jahre 2006 und 2007 vor und zog ihn überdies zur Haftung für Lohnsteuer 2006 und 2007 heran.

In der dagegen eingebrachten **Beschwerde** vom 21.12.2012 erklärte der steuerliche Vertreter zum Sachverhalt Folgendes:

„Herr \*\*\*Bf1\*\*\* war im gegenständlichen Prüfungszeitraum als "selbständiger Fahrer“ für die Firma \*\*\*3\*\*\* Spedition sowie für die Firma \*\*\*4\*\*\* tätig. Herr \*\*\*Bf\*\*\* hat aus diesem Titel einen mündlichen Vertrag als Pauschalauftrag abgeschlossen. Herr \*\*\*Bf\*\*\* hat keine eigenen Betriebsmittel und verrechnet an die oben angeführten Dienstgeber lediglich seine Arbeitskraft. Unseres Erachtens ist daher Herr \*\*\*Bf\*\*\* nicht im Werkvertrag für die Auftraggeber tätig, sondern stellt seine Tätigkeit ein klassisches Dienstverhältnis dar.

Betreffend der „Anstellung“ des Herrn \*\*\*V2\*\*\* \*\*\*2\*\*\* gilt selber Sachverhalt wie für das Anstellungsverhältnis des Herrn \*\*\*Bf\*\*\* bei der Firma \*\*\*3\*\*\*. Wie Sie richtigerweise festhalten, ist der Vertrag über die freie Mitarbeit des Herrn \*\*\*2\*\*\* kein Werkvertrag, sondern ein Dienstvertrag. Herr \*\*\*2\*\*\* ist aber nicht nur für Herrn \*\*\*Bf1\*\*\*, sondern vor allem für die Firma \*\*\*3\*\*\* und für die Firma \*\*\*4\*\*\* gefahren. Herr \*\*\*2\*\*\* ist somit ein Vertreter des Dienstnehmers \*\*\*Bf\*\*\* beim Dienstgeber \*\*\*3\*\*\*.

Somit ist unserer Meinung nach die Festsetzung der gesamten Abgaben hinsichtlich Lohnsteuer, DB, DZ und Sozialversicherung nicht bei Herrn \*\*\*Bf\*\*\* als Dienstgeber festzusetzen, sondern beim eigentlichen Auftraggeber bei der Firma \*\*\*3\*\*\*.

Dies ergibt sich insofern daraus, als Herr \*\*\*2\*\*\* als Vertreter des Dienstnehmers des Bf. für die Firma \*\*\*3\*\*\* gefahren ist und nicht direkt für Herrn \*\*\*Bf\*\*\* als Auftraggeber. In beiden

*Fällen werden lediglich Pauschalbeträge verrechnet, es haben beide genannten Personen (\*\*Bf\*\*, und \*\*2\*\*) keine eigenen Betriebsmittel und sind somit beide Dienstnehmer.“*

Aus der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** vom 5.1.2016 ergibt sich zum Sachverhalt Folgendes:

Der Bf. ist als selbständiger LKW-Fahrer „\*\*1\*\*“ in Deutschland registriert, weil es das Gewerbe „Dienstleistungen für LKW-Fahrten“ in Österreich nicht gibt.

Der Bf. hat seine gewerbliche Tätigkeit nicht bei seinem zuständigen Finanzamt in Österreich gemeldet und deshalb gab es in Österreich für diesen Zeitraum keine steuerliche Erfassung.

Sein Hauptauftraggeber war die Fa. \*\*3\*\* GmbH.

In den Zeiträumen 7.1.2006 bis 22.12.2006 und von 5.1.2007 bis 24.10.2007 sei Herr \*\*V2\*\* \*\*2\*\* laut „Vertrag über die freie Mitarbeit“ für ihn als LKW-Fahrer tätig geworden, wenn für die Fa. \*\*3\*\* gefahren werden musste. Das vereinbarte Tageshonorar habe 130 Euro betragen.

Herr \*\*2\*\* habe nach Angaben des Bf. auch einen Gewerbeschein.

Laut Auskunft des Auftraggebers (\*\*3\*\*) bestand im Zeitraum 2006 bis 2010 kein Dauerschuldverhältnis zwischen ihr und dem Bf. Der Bf. habe vielmehr unter Vorlage des Gewerbescheines Dienste für LKW-Fahrten angeboten.

Er habe auch immer wieder freie Laderaumflächen für seine Eigengeschäfte genutzt.

Der Bf. hatte keine persönliche Arbeitspflicht. Er konnte sich jederzeit vertreten lassen. Was auch geschehen sei.

Er hatte kein Konkurrenzverbot und konnte jederzeit Aufträge ablehnen.

Für die LKW-Dienstleistungen habe man mit dem Bf. nur einen pauschalen Werklohn vereinbart (keine weiteren Aufwandsentschädigungen), den er auch in Rechnung gestellt hat. Der Bf. verfügte über eine gültige deutsche UID-Nummer.

Der Sachverhalt ergab sich aus der zeitlichen Abfolge folgender Ermittlungshandlungen:

*„5.7.2007 Kontrolle durch die Finanzbehörde (Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr) und der Polizei (Autobahnpolizeiinspektion Klaus) auf der A9 Phyrnautobahn. Ein Sattelkraftfahrzeug der Fa. \*\*3\*\* GmbH wurde aufgehalten der Lenker war Herr \*\*V2\*\* \*\*2\*\*. Herr \*\*2\*\* füllte ein Personenblatt aus, wo er schreibt, dass er für die „\*\*1\*\*“ aus Deutschland LKW-Dienstleistungen für ein Tageshonorar von Euro 130,00 durchführt, welches er in „cash“ erhalte, dass sein Chef \*\*Bf1\*\* heiße und dass er eine tägliche Arbeitszeit von 12 Stunden habe und fallweise beschäftigt sei.*

Bei der niederschriftlichen Befragung durch die Organe sagte Herr \*\*\*2\*\*\*, dass er einen Vertrag über freie Mitarbeit für 20 Stunden pro Woche seit Jänner 2006 habe. Auf die Frage über die Häufigkeit der Tätigkeit sagte Hr \*\*\*2\*\*\*, dass das verschieden sei, je nach Gebrauch und dass er keine weiteren Dienstverhältnisse habe. Ob Lohnsteuer und Sozialversicherung einbehalten wird, wisse er nicht.

10.7.2007 Anzeige an die Finanzstrafbehörde beim Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag durch das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr

In der Anzeige werden die Aussagen des Herrn \*\*\*2\*\*\* zusammengefasst und weiters erwähnt, dass zwei Verträge über freie Mitarbeit vorgelegt wurden in denen einmal ein Tageshonorar von Euro 130,00 und einmal eines von Euro 150,00 vereinbart wurde. Des Weiteren ist in den Verträgen angeführt, dass die Abrechnung in Form einer Rechnung zu erfolgen hat. Die tägliche Arbeitszeit beträgt laut Personenblatt 12 Stunden täglich und in der Niederschrift wurde eine wöchentliche Arbeitszeit von 20 Stunden angegeben.

Gewerbeschein hat Herr \*\*\*2\*\*\* keinen.

28.1.2009 Niederschrift: Herrn \*\*\*V2\*\*\* \*\*\*2\*\*\* durch das Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag als Finanzstrafbehörde

Herr \*\*\*2\*\*\* sagte, dass er im Juli 2006 ca. 2 Wochen für die Fa. \*\*\*1\*\*\* \*\*\*Bf1\*\*\* gefahren sei, dass er Rechnungen in Höhe von Euro 130,00/Tag, gesamt Euro 1.300,00 geschrieben habe. Lt seinen Angaben habe ihm Herr \*\*\*Bf\*\*\* versichert, dass er mit diesem Vertrag keine Probleme in steuerlicher Hinsicht habe. Dass er nur einen Gewerbeschein brauche. Dass er zuerst beim Finanzamt war, wo ihm gesagt wurde, dass er ohne Gewerbeschein keine Steuernummer bekomme. Die Bezirkshauptmannschaft habe ihm jedoch keinen ausgestellt. Trotzdem habe er für die Fa. JF gearbeitet.

27.6.2011 Niederschrift mit \*\*\*Bf1\*\*\* durch das Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag als Finanzstrafbehörde

Herr \*\*\*Bf\*\*\* sagte, dass er nach Deutschland gegangen ist und dort auf die Idee gekommen ist, sich als LKW-Fahrer selbständig zu machen, da es dieses Gewerbe in Österreich nicht gibt. Gedacht war, dass er seine Dienstleistungen für verschiedene Firmen anbietet.

Was er – nach den Ermittlungsergebnissen der Betriebsprüfung - zumindest in den Jahren 2006 und 2007 und vereinzelt in den Jahren 2008 und 2009 gemacht hat. Hauptauftraggeber war die Fa. \*\*\*3\*\*\*.

Weiters sagte Herr \*\*\*Bf\*\*\*, dass er manchmal sogar jemanden dazu nehmen musste, so wie eben Herrn \*\*\*2\*\*\* um die Aufträge zu erledigen, Herr \*\*\*2\*\*\* ist 2006 und 2007 für ihn gefahren.

Im Jahre 2006 hat Herr \*\*\*2\*\*\* Euro 34.700,00 und 2007 Euro 29.035,00 von Herrn \*\*\*Bf\*\*\* ausbezahlt erhalten – lt Rechnungen. Diese Einkünfte wurden weder von Herrn \*\*\*2\*\*\* erklärt, noch wurde von Herrn \*\*\*Bf\*\*\* der Lohnsteuer abgeführt.

1.8.2011 Niederschrift mit \*\*\*V2\*\*\* \*\*\*2\*\*\* durch das Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag im Zuge der Betriebsprüfung

Frage: Betätigungen für 2006 bis 2010

2006, 2007 bis 10/2007 Kraftfahrer bei \*\*\*1\*\*\*

Ab 10/2007 bis 2/2010 keine weiteren Unterlagen vorhanden

Herrn \*\*\*2\*\*\* wurde die Einkommensteuer der Jahre 2006 und 2007 im Veranlagungsweg vorgeschrieben, dagegen hat Herr \*\*\*2\*\*\* mit folgender Begründung Beschwerde erhoben:

30.10.2011 Beschwerde - auszugsweise

„In den Jahren 2006 und 2007 war ich für die Fa. \*\*\*Bf\*\*\* als unselbständiger LKW-Lenker beschäftigt. Herr \*\*\*2\*\*\* hat keine Fernverkehrskonzession mit EU-Genehmigung, welche für die Transposte im BRD-Verkehr nötig sind. Die BAG in Deutschland hätte ihn wöchentlich aufgeklatscht. Auch hatte er keinen dazu notwendigen Gewerbeschein. Den erforderlichen Gewerbeschein hatte sein Chef – Herr \*\*\*Bf\*\*\*. Auf dessen Rechnung und Gefahr wurden die Transporte durchgeführt. Richtig wäre gewesen, Herr \*\*\*Bf\*\*\* hätte seinen Fahrer bei der GKK angemeldet. Da der Unternehmer und Gewerbeinhaber \*\*\*Bf\*\*\* dies nicht tat, hat er vorsätzlich die Schwarzarbeit zugelassen.

2). \*\*\*2\*\*\* hatte keinen eigenen LKW und hat keine Konzession. Seine Tätigkeit war somit abhängig von seinem Chef Herrn \*\*\*Bf\*\*\*, der die Gewerbeberechtigung hatte.

3) Herr \*\*\*2\*\*\* stand unter der Leitung des Arbeitgebers und war verpflichtet seinen Anweisungen zu folgen.

4) Zur nötigen unternehmerischen Struktur, muss gesagt werden, dass \*\*\*2\*\*\* kein Büro, keinen Computer, kein Fahrzeug, keine Verbindung zu Führen vergebenden Firmen hatte.

5) Herr \*\*\*2\*\*\* hat für seine Tätigkeit Kollektivlohn eines LKW-Fahrers erhalten. Dazu die Auslandsdiäten.

Von diesem Betrag hat er sich bei der GKK selbstversichert. Der Arbeitgeberanteil hätte von \*\*\*Bf\*\*\* abgeführt werden müssen. Dazu auch die Lohnsteuer und diverse Nebenabgaben. Der verbleibende Nettolohn, auf die geleisteten Stunden aufgerechnet, erreichte knapp € 6,50. Als Unternehmer hätte er € 15, 16, oder 17 erhalten müssen.

12.11.2012 Niederschrift mit Herrn \*\*\*V2\*\*\* \*\*\*2\*\*\* vom Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag anlässlich der GPLA-Prüfung bei Herrn \*\*\*Bf\*\*\*

Herr \*\*\*2\*\*\* war in den Kalenderjahren 2006 und 2007 als LKW-Fahren bei Herrn \*\*\*Bf\*\*\* (\*\*\*1\*\*\* \*\*\*Bf1\*\*\*) beschäftigt. In dieser Zeit war er nur für Herrn \*\*\*Bf\*\*\* tätig.

Er war jede Woche von Mittwoch bis Freitag als LKW-Fahrer unterwegs. Die Route war immer gleich. Von Graz nach Velbert (Ruhrgebiet) und zurück. Autozubehör für Fa. \*\*\*5\*\*\*

Herr \*\*\*2\*\*\* hatte keinen Einfluss auf die Einteilung. Er konnte die Tour nicht ablehnen. Herr \*\*\*2\*\*\* konnte sich nicht vertreten lassen. Urlaub und Krankenstand waren bei Herrn \*\*\*Bf\*\*\* zu melden.

Der Verdienst war pro Arbeitstag Euro 130,00.

Herr \*\*\*Bf\*\*\* hat das Geld bar ausbezahlt. Dies geschah wöchentlich – nach jeder Tour. Die Auszahlung erfolgte in Kapfenberg Werk VI Straße 12.

Herr \*\*\*2\*\*\* hat keine Rechnungen – Honorarnoten an Herrn \*\*\*Bf\*\*\* gelegt.

Herr \*\*\*2\*\*\* hatte keine eigenen Betriebsmittel. Der LKW war von der Fa. \*\*\*3\*\*\*; Auftraggeber – Dienstgeber war Herr \*\*\*Bf\*\*\*.

Für etwaige Schäden war Herr \*\*\*2\*\*\* nicht verantwortlich. Wer für Reparaturen, Tankaufwand, Service usw. verantwortlich war, Fa. \*\*\*3\*\*\* oder Herr \*\*\*Bf\*\*\* ist Herrn \*\*\*2\*\*\* nicht bekannt.

Herr \*\*\*Bf\*\*\* hat seinen Hauptwohnsitz in Kapfenberg. Ein Firmensitz soll in Deutschland – Übersee bestehen. Der Vertrag über die freie Mitarbeit wurde in Kapfenberg geschlossen. Nach Ansicht des Herrn \*\*\*2\*\*\* hat Herr \*\*\*Bf\*\*\* das Unternehmen von Kapfenberg aus geführt.

20.12.2011 Niederschrift mit Herrn \*\*\*Bf1\*\*\* durch das Finanzamt Bruck Leoben  
Mürzzuschlag Betriebsprüfung

Punkt 12) Wo bewahren sie Ihre Belege auf?

In Deutschland, \*\*\*Adr\*\*\*

Punkt 13) Auftraggeber 2006 bis 2010?

\*\*\*3\*\*\* 2006 bis 2010

\*\*\*6\*\*\* (Graz) vor 2006

Punkt 14) Es gibt keinen Vertrag mit der Fa. \*\*\*3\*\*\*. Er ist Freifahrer. Telefonische Abklärung, ob er fahren kann. Wenn Herr \*\*\*Bf\*\*\* ausfällt, fährt ein anderer

Punkt 20) Beschäftigung Herr \*\*\*2\*\*\*?

Herr \*\*\*2\*\*\* war ein Bekannter. Es gab mehr Aufträge von der Fa. \*\*\*3\*\*\*

5.12.2012 Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs 1 BAO – GPLA-Prüfung unter Teilnahme des Herrn \*\*\*Bf\*\*\*

Der GPLA-Prüfer hat in der Niederschrift festgehalten, dass Herr \*\*\*V2\*\*\* \*\*\*2\*\*\* in den Zeiträumen 7.1.2006 bis 22.12.2006 und von 5.1.2007 bis 24.10.2007 mittels Werkvertrag als LKW-Fahrer bei der Fa. \*\*\*Bf\*\*\* beschäftigt war. Nach durchgeführter Ermittlung stellte sicher heraus, dass ein D, weil die Kriterien die lt. VWGH für ein Dienstverhältnis maßgebend sind und zwar Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus vorgelegen sind.

Die Abrechnung mit der Fa. \*\*\*3\*\*\* habe der Bf. erledigt. Herr \*\*\*2\*\*\* stellte Rechnungen an ihn.

*17.11.2015 Antwortschreiben der Fa. \*\*\*3\*\*\**

*Soweit auf Herrn \*\*\*2\*\*\* Bezug genommen wird, ist festzuhalten, dass es sich dabei um einen Mitarbeiter des Unternehmens „\*\*\*1\*\*\* Bf1\*\*\*“ gehandelt hat. Die Entscheidung über den Einsatz von Herrn \*\*\*2\*\*\* lag ausschließlich der autonomen Entscheidung des Herrn des Bf..*

Insgesamt beurteilte das Finanzamt die Tätigkeit des Herrn \*\*\*V2\*\*\* \*\*\*2\*\*\* als nichtselbständige Tätigkeit, weil die Merkmale eines Dienstverhältnisses folgendermaßen gegeben seien:

*Weisungsgebundenheit:*

*Hinsichtlich des Dienstverhältnisses mit Herrn \*\*\*V2\*\*\* \*\*\*2\*\*\* hat Herr \*\*\*2\*\*\* bei der ersten Kontrolle am 5.7.2007 durch die Polizei und das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr ausgesagt, dass er für \*\*\*1\*\*\* aus Deutschland LKW-Dienstleistungen durchführt, dass sein Chef Bf1\*\*\* heiße und dass er eine tägliche Arbeitszeit von 12 Stunden habe. Auf die Frage über die Häufigkeit der Tätigkeit, sagte er, dass das verschieden sei, je nach Gebrauch und dass er keine weiteren Dienstverhältnisse habe.*

*Lt NS vom 28.1.2009 mit Herrn \*\*\*2\*\*\* wurde mit dem DG nicht die Errichtung eines Werkes sondern lediglich der „Preis“ d.h. der Pauschallohn von Euro 130,00 pro Tag vereinbart.*

*Er hatte keinen Einfluss auf die Einteilung der Touren (NS vom 12.11.2012).*

*Lt NS 5.12.2012 über die Schlussbesprechung der GPLA wurde festgehalten, dass Herr \*\*\*2\*\*\* die Lieferung dorthin bringen musste, wo er es von seinem Chef gesagt bekam und er die Lieferung nicht verweigern oder zu einem späteren Zeitpunkt ausliefern konnte.*

*Lt Auskunftersuchen an die Fa. \*\*\*3\*\*\* erfolgte nie eine Geschäftsbeziehung mit Herrn \*\*\*2\*\*\*. Sie glauben, dass Herr \*\*\*2\*\*\* ein Mitarbeiter von „\*\*\*1\*\*\*“ sei.*

*Eingliederung in den Organismus (organisatorisch und zeitlich)*

*(...) Hinsichtlich des Dienstverhältnisses mit Herrn \*\*\*V2\*\*\* \*\*\*2\*\*\* hat das Vertragsverhältnis ca. zwei Jahre betragen.*

*Er war lt. Niederschrift vom 12.11.2012 jede Woche von Mittwoch bis Freitag als LKW-Fahrer unterwegs. Die Route war immer die gleiche – von Graz nach Velbert (Ruhrgebiet) und zurück d.h. der Arbeitsort, die Arbeitszeit wurde von Herrn Bf\*\*\* vorgegeben.*

*Herr \*\*\*2\*\*\* war nur für einen Auftraggeber – Herrn Bf\*\*\* - tätig*

*Die Arbeit wurde nach den Bedürfnissen des Herrn \*\*\*Bf\*\*\* zugewiesen. Herr \*\*\*Bf\*\*\* sagte selber in der NS vom 27.6.2011, dass er manchmal jemanden dazu nehmen musste, so wie eben Herrn \*\*\*2\*\*\* um die Aufträge erledigen zu können.*

*Die Planung und Vorbereitung, Koordination der LKW-Fahrten für Herrn \*\*\*2\*\*\* hat Herr \*\*\*Bf\*\*\* gemacht.*

*Herr \*\*\*2\*\*\* brauchte nur seine Tätigkeit ausführen.*

*Die Arbeitsmittel wurden von einem Dritten (Fa. \*\*\*3\*\*\*) zur Verfügung gestellt*

*Urlaub und Krankenstand musste Herr \*\*\*2\*\*\* an Herrn \*\*\*Bf\*\*\* melden (NS v. 12.11.2012)*

Im Übrigen habe Herr \*\*\*2\*\*\* kein Unternehmerwagnis getroffen (weder einnahmenseitig noch ausgabenseitig konnte er Einfluss auf seine Einkünfte nehmen), eine generelle Vertretungsmöglichkeit habe es nicht gegeben, er habe über kein eigenes Geschäftslokal, keine betriebliche Struktur bzw. kein eigenes Büro verfügt und die Ausübung der gewerblichen Tätigkeit sei nach außen nicht erkennbar gewesen (keine Werbung, kein Firmenschild). Versuche mit anderen Auftraggebern in Kontakt zu kommen, habe es auch nicht gegeben.

Im **Vorlageantrag** vom 20.1.2016 wiederholte der Bf. sein bisheriges Vorbringen.

Aus dem **Akt** ergibt sich zu den Abrechnungen, dass der Bf. für Leistungen des Herrn \*\*\*2\*\*\*, dem er 130 Euro bezahlt hat, 180 Euro weiterverrechnet hat.

Auf ein **Schreiben des BFG** vom 19.11.2020, in dem der Beschwerdeführer ersucht wurde, innerhalb einer Frist von sechs Wochen dazu Stellung zu nehmen, dass er im Beschwerdefall aufgrund verschiedener Umstände als Arbeitskräfteüberlasser tätig geworden sein könnte, hat sich der Bf. bis zum heutigen Tag nicht geäußert.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt und Beweiswürdigung**

Aufgrund der Feststellungen des Finanzamtes, den aktenkundigen Rechnungen und dem Vorbringen des Bf. ergibt sich folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Der Bf. ist in den Streitjahren für die Spedition \*\*\*3\*\*\* GmbH als Fahrer tätig geworden. Für die Fahrten hat er ein pauschales Entgelt erhalten.

In den Zeiträumen 7.1.2006 bis 22.12.2006 und 5.1.2007 bis 24.10.2007 hat er mit Herrn \*\*\*V2\*\*\* \*\*\*2\*\*\* einen „Vertrag über die freie Mitarbeit“ abgeschlossen (Aussage \*\*\*V2\*\*\* \*\*\*2\*\*\* am 5.7.2007 bzw. Vorlage des Vertrages am 10.7.2007). In diesem Zeitraum hat er seine Aufträge ausschließlich vom Bf. erhalten.

Herr \*\*\*2\*\*\* wurde laut Beschwerde tatsächlich als LKW-Fahrer in den Unternehmen der Firmen \*\*\*3\*\*\* GmbH eingesetzt.

Mit dem Bf. hat er für seine Tätigkeit ein Tageshonorar von 130 Euro für 12 Stunden vereinbart, das ihm in bar ausbezahlt wurde (Aussage \*\*\*V2\*\*\* \*\*\*2\*\*\* am 5.7.2007 und am 28.1.2009). Er hat keine Rechnungen an den Bf. gelegt (Aussage Herr \*\*\*2\*\*\* am 12.11.2012 bzw. es wurden keine derartigen Abrechnungen vorgelegt). Herr \*\*\*2\*\*\* wurde immer dann eingesetzt, wenn der Bf. die übernommenen Aufträge (idR die Fahrten von Graz nach Velbert und zurück; Aussage Herr \*\*\*2\*\*\* am 12.11.2012) nicht selbst erledigen konnte (Einvernahme des Bf. am 27.6.2011).

Laut Aussage des Herrn \*\*\*2\*\*\* (am 12.11.2012) hatte er keinen Einfluss auf die Einteilung und konnte die Tour weder ablehnen, noch sich nicht vertreten lassen. Urlaub und Krankenstand waren dem Bf. zu melden.

Herr \*\*\*2\*\*\* verfügte über keine eigenen Betriebsmittel (kein LKW), keine Konzession, kein Büro, Computer etc.

Seine Leistung bestand ausschließlich im Lenken von LKW der Fa. \*\*\*3\*\*\* GmbH. Er war für etwaige Schäden nicht verantwortlich (Aussage Herr \*\*\*2\*\*\* am 12.11.2012).

Der Bf. hat seine eigenen Leistungen sowie die Leistungen des Herrn \*\*\*2\*\*\* der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH in Rechnung gestellt. Während er mit der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH aktenkundig (vorliegende Rechnungen) ein Pauschalhonorar von 180 Euro pro Fahrt verrechnet hat, hat er Herrn \*\*\*2\*\*\* 130 Euro für 12 Stunden Fahrtzeit bezahlt.

## 2. Rechtliche Beurteilung

### 2.1. Rechtslage

#### § 47 EStG 1988 idF BGBl I 8/2005

*(1) Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt. Die Einkommensteuer für Bezüge und Vorteile von ausländischen Einrichtungen im Sinne des §*

*5 Z 4 des Pensionskassengesetzes ist durch Abzug vom Arbeitslohn auch dann zu erheben, wenn die ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes im Inland über keine Betriebsstätte (§ 81) verfügt; für die Erhebung ist das Finanzamt Graz-Stadt zuständig.*

*(2) 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.*

#### **§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz BGBl 376/1967**

*(1) Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.*

*(2) Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.*

## **2.2. Dienstverhältnis**

Den Dienstgeberbeitrag haben gem. § 42 FLAG alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Personen beschäftigen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) stehen.

Ein Dienstverhältnis liegt gem. [§ 47 Abs 2 EStG 1988](#) vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Legaldefinition des [§ 47 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988](#) sind zwei Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu entnehmen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Weiteren Abgrenzungskriterien, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos, kommt nur dann Bedeutung zu, wenn die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebs des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung ermöglichen (vgl. VwGH 31.03.2017, [Ro 2015/13/0015](#); vgl auch VwGH 24.11.2016, [2013/13/0046](#), mwN).

Unter Arbeitskräftegestellung oder Arbeitnehmerüberlassung wird die Zurverfügungstellung von Arbeitnehmern eines Unternehmens (Überlasser) an Dritte (Beschäftiger) verstanden (vgl

[§ 3 Abs 1 AÜG](#)). Zwischen Arbeitnehmer und Überlasser liegt ein modifiziertes Arbeitsverhältnis vor, bei dem der Arbeitnehmer dem Überlasser zur "Leistung an einen Dritten" ([§ 881 ABGB](#)) verpflichtet ist (Vgl Floretta - Spielbüchler: Arbeitsrecht, 121).

Die klassischen Merkmale eines Dienstverhältnisses sind dabei in Anlehnung an [§ 4 AÜG](#) dergestalt modifiziert, dass sich das Weisungsrecht des Überlassers in der Anordnung der Arbeitsverrichtung für den Beschäftigte erschöpft und dem Beschäftigten so ein vom Überlasser abgeleitetes Weisungsrecht zukommt.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus erfolgt dabei naturgemäß in den des Beschäftigten (so steht beispielsweise der Umstand, dass die Arbeitnehmer in den Räumen und mit den Geräten des Gestellungsnehmers arbeiten, einem klassischen Arbeitskräftegestellungsvertrag nach Ansicht des VwGH 19.12.2002, [99/15/0191](#) nicht entgegen).

Bei der Überlassung (Gestellung) von Arbeitskräften an Dritte ist grundsätzlich derjenige als Arbeitgeber anzusehen,

- der die Arbeitnehmer dem Dritten überlassen hat und
- sie entlohnt (Überlasser),

und nicht jener (Beschäftigte), der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt (VwGH 20.12.1972, [2340/71](#)).

Hinsichtlich der Entlohnung kann u.a. darauf abgestellt werden, wer über die Höhe der Bezüge entscheidet (VwGH vom 19.12.2002, [99/15/0191](#) unter Hinweis auf Ludwig, ecolex 1994, 421).

Im Beschwerdefall ist die Dienstgebereigenschaft des Bf. nach Art der Arbeitskräfteüberlassung zu prüfen zumal Herr \*\*\*2\*\*\* tatsächlich nur LKW der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH gelenkt hat.

Die \*\*\*3\*\*\* GmbH trat aber nicht selbst an Herrn \*\*\*2\*\*\* heran, sondern wandte sich an den Bf., der ihn vom Auftrag in Kenntnis setzte. In Folge führte Herr \*\*\*2\*\*\* die Fahrten im LKW der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH aus. Zwangsläufig musste er dabei den LKW und die notwendigen Papiere von der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH übernehmen.

Wie im Fall der klassischen Arbeitskräfteüberlassung erschöpfte sich das Weisungsrecht des Bf. in der Anordnung der Arbeitsverrichtung für die Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH. Herr \*\*\*2\*\*\* war in weiterer Folge bereits deshalb in den geschäftlichen Organismus der Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH eingegliedert, weil er Fahrten der Firma \*\*\*3\*\*\* mit deren LKW durchführte.

Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses mit Herrn \*\*\*2\*\*\* spielt es auch keine Rolle, ob der Bf. seine eigenen Fahrten für die Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH als Dienstnehmer oder als

selbständiger Unternehmer durchgeführt hat:

Neben einem Dienstverhältnis kann jedermann eine selbständige Tätigkeit ausführen.

Herr \*\*\*2\*\*\* ist auch nicht - wie vom Bf. eingewendet - ein Vertreter des Dienstnehmers \*\*\*Bf\*\*\* beim Dienstgeber \*\*\*3\*\*\*, weil ja der Bf. nicht nur Herrn \*\*\*2\*\*\* beauftragt hat, gewisse Fahrten zu übernehmen (in der Art, wie es bei Kollegen üblich ist, die zB Dienste tauschen), sondern ihm am Ende der Tour das zwischen ihnen vereinbarte Entgelt von 130 Euro für 12 Stunden ausbezahlt hat, während er selbst dafür 180 Euro von der Firma \*\*\*3\*\*\* erhielt.

Bei der Überlassung (Gestellung) von Arbeitskräften an Dritte ist grundsätzlich derjenige als Arbeitgeber anzusehen, der die Arbeitnehmer überlassen hat und sie entlohnt (VwGH 20.12.1972, [2340/71](#)). Da der Bf. über die Höhe der Bezüge des Herrn \*\*\*2\*\*\* entschieden hat, ist er auch Arbeitgeber (vgl VwGH vom 19.12.2002, [99/15/0191](#)).

Dies gilt insbesondere deshalb, weil der Bf. nicht nur die ausbezahlten Beträge weiterverrechnet hat, sondern auf die an Herrn \*\*\*2\*\*\* ausbezahlten 130 Euro bei der Weiterverrechnung an die Firma \*\*\*3\*\*\* GmbH noch 50 Euro aufgeschlagen hat. Ein echter Dienstnehmer hat keine Möglichkeit, an einer Vertretung zu verdienen, da er weder über die Höhe der Einnahmen, noch der Ausgaben entscheiden kann.

Der Bf. ist daher als Arbeitgeber des Herrn \*\*\*2\*\*\* tätig geworden. Da für dieses Arbeitsverhältnis keine Lohnabgaben gemeldet bzw. gezahlt wurden, erfolgte die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages 2006 und 2007, des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2006 und 2007 sowie die Heranziehung zur Haftung für Lohnsteuer 2006 und 2007 zu Recht.

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

### 2.3. 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.

Graz, am 11. März 2021

