

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Peter Unger, die Richterin Mag. Diana Sammer sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Franz Josef Gross und Mag. Gertraud Lunzer in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch Korber & Partner Steuerberatungs- & WT GmbH, Grünbergstraße 31, 1120 Wien, über die Beschwerde vom 29. Dezember 2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 6/7/15 vom 25. November 2011, Steuernummer *****BF1StNr1***** betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 und 2008, in der Sitzung vom 20.4.2021, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. **GPLA-Prüfung für den Zeitraum 01/2007 bis 12/2009 und Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2005-2007**

Bei der *****Bf1***** (im Folgenden kurz: Beschwerdeführerin) fand für den Zeitraum 1.1.2007 bis 31.12.2009 eine gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben statt. Auf Grundlage der dort getätigten Feststellungen hat die zuständige Abgabenbehörde die verfahrensrelevanten Bescheide, jeweils vom 25.11.2011, erlassen und im Bericht begründend ausgeführt:

„Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Gem. § 41 Abs. 2 FLAG

1967 in der ab 1994 anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. Nov. 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Nach den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses, auf die gem. § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem angeführten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur weiter ausgeführt hat, wird von einer Eingliederung jedoch in aller Regel auszugehen sein, weil dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Die in den Kalenderjahren 2007 bis 2009 erhaltenen Geschäftsführervergütungen unterliegen daher der DB/DZ und Kommunalsteuer.

Im Zuge der GPLA Prüfung wurde erhoben, dass die Fa. ***Bf1*** als Subunternehmer mit der Spachtelung von Gipskartonwänden von der Fa. ***1*** beauftragt wird.

Die Fa. ***Bf1*** beauftragt ihrerseits Personen, die über gleichlautende Gewerbeberechtigungen wie sie (Verspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten unter Ausschluss jeder einem reglementierten Gewerbe vorbehaltenen Tätigkeit - dies ist der Wortlaut v. Auszug aus dem Gewerberegister v. 25.5.2007) verfügen. Da diese Personen von der Fa. ***Bf1*** engagiert und entlohnt wurden (siehe vorliegende Werkverträge) ist die Nachforderung an Lohnabgaben der Fa. ***Bf1*** vorzuschreiben. Die Fa. ***Bf1*** unterscheidet sich wesentlich von den "beauftragen Subunternehmern" durch die betriebl. Struktur (sowie auch durch Anlage-, Umlaufvermögen, Abschreibungen, sonst. betriebl. Aufwendung etc. vgl. Jahresabschlüsse Fa. ***Bf1***) und tritt nach außen hin auf (Werbeaufwand lt. Jahresabschluß KJ 2008). Lt. Aktenlage werden die benötigten Baumaterialien von der Fa. Glorit Bausysteme an die Fa. ***Bf1*** zur Verfügung gestellt, diese gibt sie lt. den vorgelegten Arbeitsaufträgen/Werkverträgen an die von ihr beauftragten Auftragnehmer weiter.

Für die steuerliche Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis bzw. eine nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988 maßgebend. Danach liegt ein Dienstverhältnis dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist dann 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. Nach ständiger Rechtsprechung (VwGH. v. 19.12.1990, Zl. 89/13/0131, VwGH v.

20.12.2000, Zl. 99/13/0223, VwGH v. 24.9.2003, Zl. 2000/13/0182) ist bei der Beurteilung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis besteht, vom tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (VwGH v. 19.10.1989, Zl. 88/13/0185). Im Zuge der GPLA Prüfung wurden Werkverträge vorgelegt.

Die äußere Erscheinungsform (Verträge, die Anmeldung der Tätigkeit bei der Gewerbebehörde), ist jedoch nicht entscheidungsrelevant. Im gegenständlichen Fall werden vorwiegend Decken montiert und Spachtelarbeiten vorgenommen.

Der VwGH unterstellt bei derartigen Tätigkeiten, die in Bezug auf die Arbeitsausführung und die Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum des Dienstnehmers erlauben, bei der Integration des Beschäftigten in den Betrieb, in Ermangelung gegenläufiger Anhaltspunkte das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses (VwGH v. 26.1.2010, 2009/08/0269). Bezüglich deserspachtelns von Wänden durch zwei polnische Staatsbürger hat der VwGH in seinem Erkenntnis v. 16.9.2009, 2009/09/0150, ausgesprochen, dass einfache Hilfsarbeiten, die im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf erbracht werden müssen, idR kein selbständiges Werk darstellen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist von einer selbständigen Tätigkeit des betroffenen Personenkreises regelmäßig nicht auszugehen, da gerade bei dieser Arbeitnehmergruppe eine Einbindung in eine Organisation (Baustellenorganisation) bzw. eine entsprechende Weisungs- und Ortsgebundenheit vorliege. Ein nennenswertes Unternehmerrisiko sei etwa im Bereich der Beistellung von eigenem Handwerkzeug durch die Arbeitskräfte nicht zu erkennen.

Aus den oben genannten Gründen war für folgende Personen ***2***, ***3***, ***4***, ***5***, ***6***, ***7***, ***8***, ***9***, ***10***, ***11*** jeweils ein Dienstverhältnis anzunehmen. Für diese Beschäftigten wurden keine Lohnkonten geführt. Laut Buchhaltungsunterlagen wurden im KJ 2007 € 64634,18 und im KJ 2018 € 11085,46 an obgenannten Personenkreis ausbezahlt, welche ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 EStG 1988 begründen und daher als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 25 EStG 1988 nachzuversteuern sind.

KJ 2007: ***2*** ***12*** € 4633,15, ***3*** ***13*** € 12676,03, ***6*** ***14*** € 10213,30, ***5*** fiktive SVNR geb. ***15*** € 1664,33, ***6*** ***16*** € 13182,17, ***7*** ***17*** € 4339,49, ***8*** fiktive SVNR geb. ***18*** € 8412,89, ***10*** ***19*** € 4318,30, ***11*** (Geburtsdatum nicht vorliegend) € 5194,52. BMGL für o.a. Personenkreis beträgt € 64634,18 zuzüglich der GF Bezüge in Höhe von € 56600,-- ergibt eine Gesamtbemessungsgrundlage von € 121234,18.

KJ 2008: ***8*** fiktive SVNR geb. ***18*** € 4394,23, ***9*** (Geburtsdatum nicht vorliegend) € 525,28, ***2*** ***12*** € 6165,95. BMGL für diesen Personenkreis beträgt € 11085,46 zuzüglich GF Bezüge von € 50400,— ergibt eine Gesamtbemessungsgrundlage von € 61485,46.

Erhebungen seitens des Finanzamtes haben ergeben, dass im KJ 2007 die Herren ***3***, ***4***, ***6***, ***8*** ausschließlich für die Fa. ***Bf1*** gearbeitet haben und die Herren ***2***, ***5***, ***7***, ***10*** lt. Aktenlage in den Zeiträumen in denen sie für die Fa. ***Bf1*** tätig waren, für keine weiteren Firmen gearbeitet haben. Diese Rechnungen wurden ihrerseits im Zuge der GPLA Prüfung vorgelegt (fortlaufende Zeiträume, die eine Zusatzbeschäftigung, in den angeführten Zeiträumen, nicht mehr zulassen). Daher ist anzunehmen, dass die "Subunternehmer" in den angeführten Zeiträumen ausschließlich für diesen einen Arbeitgeber tätig waren.

Auf Grund der vorgelegten Rechnungen KJ 2007: ***2*** im Februar, März € 4633,15 (lt. vorgelegter Rechnung v. 4.2.2007 beginnt der Leistungszeitraum u.a. bereits im Jänner 2007), ***5*** im Mai € 1664,33, ***7*** August, Sept. Okt. € 4339,49, ***10*** Oktober € 4318,30, ***11*** Oktober, November € 5194,52. KJ 2008 ***8*** Jänner, Februar, März € 4394,23, ***9*** Februar 525,28, ***2*** April, Mai € 6165,95.“

2. Berufung vom 29.12.2011

Mit Anbringen vom 29.12.2011 wurde fristgerecht Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung DB und DZ der Jahre 2007 und 2008 erhoben und begründend ausgeführt:

„Die Berufung richtet sich gg. die Festsetzung von DB und DZ in den Jahren 2007 und 2008 (und davon abgeleitet für die KommSt und Krankenkassenbeiträge, was in oben angeführten Bescheiden nicht Thema ist, aber diese sind dennoch Grundlage für Festsetzung dieser anderen Abgaben) für die vermeintlichen Dienstnehmer, bei welchen es sich in Wahrheit um Fremdleister auf Werkvertragsbasis handelt!

Im Speziellen wird gg. die Festsetzung folgender Beträge berufen:

DB zum Jahr 2007 in der Höhe von € 2.908,54 sowie den darauf anteilig entfallenden SZ von € 58,17. DZ zum Jahr 2007 in der Höhe von € 258,54.

DB zum Jahr 2008 in der Höhe von € 498,85 sowie den gesamten SZ von € 55,34, der bei Nichtfestsetzung des oben angeführten anteiligen DBs, sonst nicht festgesetzt worden wäre! DZ zum Jahr 2008 in der Höhe von € 44,34.

Zum wiederholten Male (siehe unsere schriftlichen Stellungnahmen vom 4.7., 13.10. und 20.11. dieses Jahres) verweisen wir auf folgenden Umstand, der den Kernpunkt unserer Berufung darstellt:

*Die Tätigkeiten, welche unsere Mandantin gegenüber ihrem einzigen Auftraggeber (siehe Erlöskonten der Jahre 2007 und 2008, in welchen EINZIG die Fa. ***1*** geführt wird, weil es keine anderen Auftraggeber gab) ausgeführt hat, unterscheidet sich in keinsten Art und Weise von den Tätigkeiten der beauftragten Subunternehmer! Auch unsere Mandantin wird über den Gewerbeschein (siehe Auszug nochmals anbei), der das ,Verspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten unter Ausschluss jeder einem reglementierten Gewerbe vorbehaltenen Tätigkeit‘ erlaubt, tätig! Das ist die IDENTEN Tätigkeit, wie sich auch die Gewerbescheine der vermeintlichen (lt. GPLA) ,Scheinselbstständigen‘ aufweisen! Wenn die Prüfung hier ausführt, dass sich die Tätigkeit unserer Mandantin (es handelt sich um eine 2-Mann-GmbH ohne jegliche Dienstnehmer im Prüfungszeitraum!) durch die betriebliche Struktur unterscheidet, möchten wir das zitierte Erkenntnis des VwGH auch im Sinne unserer Mandantin interpretiert wissen. Die IDENTEN Tätigkeit wird seitens unserer Mandantin als Werk interpretiert.*

Seitens der Subleister aber als Dienstverhältnis. Es geht ja sogar soweit, dass unbestritten die Subleister teilweise — im GEGENSATZ zur geprüften Mandantin — auch für andere Werkbesteller tätig waren. Hier wurden NIEMALS — obwohl beantragt — Ertragsrechnungen der vermeintlichen Scheinselbstständigen durch die GPLA vorgelegt, obwohl diese wohl amtswegig die Möglichkeit hatte — im Gegensatz zur geprüften Steuerpflichtigen und deren Vertretung! So konnte auch niemals abschließend die Gewinnermittlung der vermeintlichen Scheinselbstständigen eingesehen werden und auf andere Beauftragungen und eine vorhandene betriebliche Struktur überprüft werden! Selbstverständlich — OHNE dafür Unterlagen vorzulegen - wurde seitens der GPLA hier festgehalten, dass es eine solche betriebliche Struktur bei den Subleistern nicht gibt. Keinesfalls ist man darauf eingegangen (obwohl von uns vorgebracht), dass die Gewinnermittlungsmöglichkeiten (durch die Pauschalierung) bei den Subleistern eine ganz andere Palette bietet, als für die § 5 EStG-Ermittlung unserer Mandantin.

Ernsthaft wurde allerdings der Ankauf von € 75,12 an Weihnachtsgeschenken unserer Mandantin im Jahr 2008 (siehe Kontenausdruck anbei!) als Nachweis dafür vorgebracht, dass unsere Mandantin IM GEGENSATZ ZU ihren Subleistern „nach außen hin auftritt“. Offenbar ist das Tätigwerden für mehrere Auftraggeber seitens einzelner Subleister unserer Mandantin kein „Nach-Außen-Hin—Auftreten“, der Ankauf von Weihnachtsgeschenken jedoch schon!

Unserer Ansicht nach wird hier krampfhaft (mit teilweise absurden Argumenten — siehe letzter Absatz!) ein Unterschied des Tätigwerdens über eine GmbH und als Einzelunternehmen gesucht und konstruiert. Bei unserer Mandantin handelt es sich - wirtschaftlich betrachtet - de facto um ein 2-Personen-Unternehmen, das IDENTEN Tätigkeiten wie Ihre Subleister nur für EINEN EINZIGEN Auftraggeber ausgeführt hat. Um hier Auftragsspitzen abzudecken wurden Subleister mit identen Gewerbescheinen

*(die von österreichischen Behörden ausgestellt wurden) beauftragt! Sinngemäß (lt. GPLA) kann also auch hier die Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses (Beauftragung unserer Mandantin durch die Fa. Glorit GmbH) als Werkvertrag nicht den wahren wirtschaftlichen Gehalt widergeben! Wenn dieses Werkvertragsverhältnis (siehe auch beiliegendes Schreiben der ***1***) akzeptiert wird — was es ja ganz offensichtlich wird (!) — muss die Weitergabe auf DERSELBEN Qualifikationsebene an Inhaber IDENTER österreichischer Gewerbeberechtigungen wohl Werkvertragsverhältnis sein.*

Wenn dem nicht so sein sollte, existierte — NACH WIRTSCHAFTLICHER BETRACHTUNGSWEISE (die für die Subleister auf Basis des VwGH - Entscheides ja so gerne ins Feld geführt wird) - unsere Mandantin auch nicht als Dienstgeber in den betreffenden Zeiträumen, da sie selbst - NACH WIRTSCHAFTLICHER BETRACHTUNGSWEISE - Dienstnehmerin (mittelbar über ihre beiden Gesellschafter!) ihres Auftraggebers war.

Wir beantragen daher die teilweise Aufhebung der Festsetzungsbescheide in oben angeführtem Ausmaß durch das Ausscheiden der Bemessungsgrundlagen der seitens unserer Mandantin empfangenen Fremdleistungen durch Subunternehmer!

Sollte die 1. Instanz diese Berufung zur Entscheidung der Berufungsbehörde 2. Instanz vorlegen, beantragen wir eine Entscheidung im Rahmen eines gesamten Berufungssenates gem. § 282 BAO.“

3. Stellungnahme der GPLA Prüferin vom 30.1.2012:

*„Im Zuge der GPLA-Prüfung wurde erhoben, dass die Fa. ***Bf1*** als Subunternehmer mit der Spachtelung von Gipskartonwänden von der Fa. ***1*** beauftragt wird.*

*Die Fa. ***Bf1*** beauftragt ihrerseits Personen, die über gleichlautende Gewerbeberechtigungen wie sie (Verspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten unter Ausschluss jeder einem reglementierten Gewerbe vorbehaltenen Tätigkeit) verfügen.*

*Diese Personen wurden von der Fa. ***Bf1*** engagiert und entlohnt (Werkverträge befinden sich im Akt).*

*Die Fa. ***Bf1*** unterscheidet sich im wesentlichen von den „beauftragten Subunternehmern“ durch die betriebliche Struktur (juristische Person - Einzelfirmen auch durch Anlage-, Umlaufvermögen, Abschreibungen, sonst. betriebl. Aufwendungen etc.). Unterlagen befinden sich im Akt.*

Die vorgelegten Werkverträge (siehe Akt) enthalten kein Werk mit gewährleistungsfähigen Kriterien wie sie die ständige Judikatur verlangt. Es fehlt eindeutig an einer konkreten Abgrenzung der Werke.

Der Werkvertrag enthält keinen Passus über die Vertretungsmöglichkeit des Werkvertragnehmers.

Der VwGH unterstellt bei derartigen Tätigkeiten, die in Bezug auf die Arbeitsausführung und die Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum des Dienstnehmers erlauben, bei der Integration des Beschäftigten in den Betrieb, in Ermangelung gegenläufiger Anhaltspunkte das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses (VwGH v. 26.1.2010, 2009/08/0269).

Im übrigen wird auf die ausführliche Bescheidbegründung verwiesen.“

4. Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 28.2.2012:

Die Beschwerdeführerin führte ergänzend zur Berufung aus:

„Unserer Ansicht nach wurde seitens der GPLA der essentielle Grundsatz der WIRTSCHAFTLICHEN BETRACHTUNGSWEISE (§ 21 BAO, aber auch gem. § 539a (1) ASVG) außer Acht gelassen.

Seitens der GPLA wird trotz eindeutiger Darstellung in unseren diversen schriftlichen Ausführungen, die da waren:

- idente Gewerbeberechtigung unserer Mandantin wie bei den beanstandeten Subunternehmern*
- im Gegensatz zu manchen „vermeintlichen Dienstnehmern“ NUR ein einziger durchgehender Auftraggeber (die ***1***)*
- keine eigenen Dienstnehmer in den betreffenden Prüfungszeiträumen, sondern nur 2 aktiv tätige polnische Gesellschafter-Geschäftsführer*
- Ausschließlich (siehe Bestätigung der EINZIGEN Auftraggeberin) vom Auftraggeber zur Verfügung gestellte Betriebsmittel — insbesondere Materialien*

Weiters weisen wir nochmals darauf hin, dass im Rahmen der Prüfung seitens der GPLA keine Unterlagen vorgelegt wurden, die eine Überprüfung zugelassen hätten, dass die vermeintlichen Dienstnehmer für KEINE anderen Auftraggeber tätig wurden! Auch wurden keinerlei Informationen zu den einzelnen Gewinnermittlungen der vermeintlichen Dienstnehmer in den betreffenden Jahren beigebracht. Auf potentielle Fragen im Zusammenhang mit diesem Gewinnermittlungen (in der Regel wohl –ohne

dies, mangels vorgelegter Unterlagen abschließend beurteilen zu können- die Basis-Pauschalierung) seitens des Parteienvertreters wurde seitens der GPLA nicht eingegangen!

Wenn die GPLA vermeint, dass im vorliegenden Sachverhalt die GmbH-Struktur unserer Mandantin gegenüber ihrem einzigen Auftraggeber den Unterschied macht (was ja im 3. Absatz der Stellungnahme vom 30.1.2012 seitens der Prüferin an sich so ausgeführt ist), dann sollte die Finanzverwaltung dies eindeutig in ihrer Berufungsentscheidung so darlegen! Aus unserer Sicht würde der hier dann eindeutig das Gebot der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verletzt und aus den zitierten höchstgerichtlichen Entscheidungen nur jene Punkte seitens der Behörde herausgegriffen, die zu Gunsten der Finanzverwaltung auszulegen sind, wobei jene Tatsachen, die für die Berufungswerberin sprechen-im vorliegenden Fall, dass sie selbst nach Definition des Gesetzes und Auslegung der höchstgerichtlichen Judikatur eigentlich „Dienstnehmerstatus“ hätte-ausgespart bleiben. Wenn die rechtliche Gestaltung-im vorliegenden Fall die Abwicklung der Werkverträge über eine GmbH-über die wirtschaftliche Betrachtungsweise gestellt wird, dann soll das auch-entgegen der jetzigen Auslegungspraxis-eindeutig kommuniziert werden!

Nochmals weisen wir darauf hin, dass wir nicht der Ansicht sind, dass unsere Mandantin einen Dienstnehmerstatus hat! Aber wir sind der Meinung, dass sie-entgegen der Auslegung der zitierten höchstgerichtlichen Entscheidungen durch die GPLA-hier auf der gleichen Qualifikationsebene Aufträge an selbstständige Gewerbescheininhaber vergibt und hier keinerlei andere Rechtsbeziehung vorliegt, als zwischen unserer Mandantin und ihrer einzigen Auftraggeberin!

Ganz generell ist zu stattgefundenen GPLA festzuhalten, dass hier schon von Beginn an der Eindruck entstanden ist, dass die Meinung über den Sachverhalt fixiert wurde und — was die doch zahlreichen Schriftwechsel beweisen — keinerlei Bereitschaft an den Tag gelegt wurde, auf die aufgeworfenen Fragen auch nur ansatzweise einzugehen. So kam es zu keinerlei persönlichen Besprechung der vermeintlichen Verfehlungen unserer Mandantin im Rahmen der GPLA, sondern es wurden stets abschließend vorbereitete Berechnungsgrundlagen der Berichtergebnisse vorgelegt, bei welchen nur noch um die Unterschrift ‚gebeten‘ wurde!

Wir bitten daher, im Rahmen dieser Berufungserledigung auf die aufgeworfenen Fragen einzugehen und die beantragten Unterlagen in den Sachverhalt einließen zu lassen!“

5. Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat

Das Finanzamt legte die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 9.3.2012 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

6. Behandlung durch den Senat

Durch die Beschwerdeführerin wurde die Vorlage der Beschwerde an den Senat, nicht jedoch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In Beantwortung des durch das Bundesfinanzgericht am 18.9.2019 an die Beschwerdeführerin gerichteten Vorhaltes, führt diese mit Schreiben vom 5.11.2019 nochmals aus das Verfahren weiterführen und den Antrag auf Senatszuständigkeit aufrecht erhalten zu wollen. Zudem weist die Beschwerdeführerin nochmals darauf hin, dass im Rahmen der GPLA-Prüfung nicht in die einzelnen Gebarungen der „vermeintlichen“ Dienstnehmer Einsicht genommen worden und nicht erhoben bzw. dargelegt worden sei, ob diese über Betriebsmittel und damit über eine eigene betriebliche Struktur verfügten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

1. Sachverhalt

Feststellungen:

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

1.1. Das Unternehmen betrieb einerseits das freie Gewerbe „Aufstellung und Montage von mobilen Trennwänden [...], andererseits (ab 25.5.2007) das freie Gewerbe „Verspachteln von bereits montierten Gipskartonplatte [...]“.

1.2. In den Jahren 2007 und 2008 hat die Beschwerdeführerin die folgenden Personen fallweise beschäftigt:

Name	Zeitraum	Honorar
2	1.1.2007-22.3.2007	4.633,15 €
	1.4.2008-5.5.2008	6.165,95 €
3	1.1.2007-10.6.2007	12.676,03 €
4	1.1.2007-20.5.2007	10.213,30 €
5	1.5.2007-15.5.2007	1.664,33 €
6	1.6.2007-30.11.2007	13.182,17 €
7	1.8.2007-10.10.2007	4.339,49 €
8	1.9.2007-20.12.2007	8.412,89 €
	1.1.2008-11.3.2008	4.394,23 €
9	1.2.-28.2.2008	525,28 €
10	1.10.2007-30.10.2007	4.318,30 €
11	1.10.2007-30.11.2007	5.194,52 €

1.3. Die von der Beschwerdeführerin an die oben genannten Personen in Auftrag gegebenen Arbeiten stellen kein selbstständiges Werk dar.

1.4. Die für Arbeiten erforderlichen Materialien wurden von der Beschwerdeführerin angeschafft bzw bereit gestellt.

1.5. Die oben angeführten, von der Beschwerdeführerin zur Erledigung ihrer Aufträge herangezogenen Personen waren in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert.

1.6. Hinsichtlich einer persönlichen Weisungsbindung sprechen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die überwiegenden Umstände für das Vorliegen einer solchen Weisungsgebundenheit.

1.7. Seitens der von der Beschwerdeführerin für Arbeiten herangezogene Personen lag kein Unternehmerrisiko vor.

2. Beweiswürdigung

Zu 1.1. Der Bestand und Umfang der Gewerbeberechtigungen der Beschwerdeführerin ergibt sich aus den aktenkundigen behördlichen Registerabfragen und wurde auch in der Berufung nicht in Streit gezogen.

Zu 1.2. Die Auflistung der für die Beschwerdeführerin in den Streitjahren tätigen verfahrensgegenständlichen Personen, deren Beschäftigungsdauer und deren vereinbarmtes Honorar ist den aktenkundigen behördlichen Feststellungen im Prüfungsbericht zu entnehmen und wurde auch von der Beschwerdeführerin in ihrer Berufung nicht bestritten.

Zu 1.3. Die vorgelegten Abrechnungen lassen nicht erkennen, dass die „Subunternehmer“ einzelne Werke iSd höchstgerichtlichen Rechtsprechung geschuldet oder erbracht hätten. Die Leistungen wurden umschrieben mit „Spachteln arbeiten“, „Boden verlegen“, „Decke Montage“. Die Abrechnungen erfolgten in Pauschalen unter Angabe des Einsatzortes (Adresse), teilweise waren Leistungszeiträume (Monat) angegeben.

Hierzu hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in zahlreichen ähnlich gelagerten Fällen ausgesprochen, dass derartige Hilfsarbeiten, wie das Aufstellen und Verspachteln von Zwischenwänden, die im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf erbracht werden müssen, kein selbständiges Werk darstellen können (VwGH 21.10.1998, [96/09/0183](#)).

Zu 1.4. Dass die Beschwerdeführerin sämtliches notwendige Arbeitsmaterial den für sie tätigen Personen zur Verfügung stellte, entspricht nicht nur den unwidersprochen gebliebenen behördlichen Prüfungsfeststellungen, sondern wurde auch ausdrücklich in den aktenkundigen Auftragsvereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und den für die tätigen Personen festgehalten (vgl zB Auftrag vom 24.2.2007 zwischen der Beschwerdeführerin und Herrn ***3***).

Zu 1.5. Für eine Eingliederung der verfahrensgegenständlichen "Subunternehmer" in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin sprechen mehrere Umstände. Zunächst wurde von der Beschwerdeführerin selbst mehrfach darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin im Streitzeitraum keine eigenen Dienstnehmer beschäftigt hatte, sondern für sie lediglich zwei Gesellschafter-Geschäftsführer tätig waren.

Daraus ergibt sich jedoch, dass die „Subunternehmer“ im Hinblick auf das Fehlen von (sonstigen) eigenen Fachmitarbeitern einen unverzichtbaren und integralen Bestandteil des von der Beschwerdeführerin betriebenen Gewerbebetriebs gebildet haben und die

Beschwerdeführerin nur durch die regelmäßig herangezogenen Personen ihre Aufträge durchführen konnte, was bereits für sich ein gewichtiges Indiz für die Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Beschwerdeführers darstellt. Dazu kommt die unstrittige Bereitstellung sämtlichen Arbeitsmaterials seitens der Beschwerdeführerin, was ebenso wie die Einbindung der "Subunternehmer" in die von der Beschwerdeführerin vorgegebenen Arbeitsabläufe für eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin spricht (vgl. VwGH 20.1.2016, [2012/13/0095](#), mit Verweis auf VwGH 22.3.2010, [2009/15/0200](#)). Schließlich waren nach den von der Beschwerdeführerin unbestrittenen Feststellungen der belangten Behörde die für die Beschwerdeführerin tätigen Personen entweder generell oder zumindest für den Zeitraum der für die Beschwerdeführerin durchgeführten Arbeiten für keinerlei andere Auftraggeber tätig

Zu 1.6. Bei den für die Beschwerdeführerin durchgeführten Tätigkeiten (Spachtelungsarbeiten, Montagearbeiten, somit allesamt Hilfsarbeiten, die keiner oder nur einer geringfügigen Einschulung bedürfen), verbleibt – insbesondere nach Außerachtlassung etwaiger sachlicher Weisungen zum Arbeitsort und Arbeitstermin – aufgrund der Art der Arbeitsausführung kein ins Gewicht fallender eigener Gestaltungsspielraum für die durchführenden Personen, zur Verwirklichung einer erkennbaren persönlichen Weisungsfreiheit.

Zur vereinzelt und von der belangten Behörde unüberprüft gebliebenen Zeugenaussage des Herrn ***6***, wonach dieser sich „seine Zeit frei einteilen“ gekonnt habe, ist festzuhalten, dass dies nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes weder gegen das Bestehen einer persönlichen Abhängigkeit noch gegen das Bestehen einer betrieblichen Eingliederung (VwGH vom 2.2.2010, Zl. [2009/15/0191](#)) spricht.

Die zeitgerechte Erbringung der Arbeiten war jedoch jedenfalls relevant, da die Beschwerdeführerin ihrerseits an bestimmte Termine (zur Fertigstellung der durch wiederum an sie in Auftrag gegebenen Arbeiten) gebunden war. Eine Leistungsbeziehung, bei der ein Arbeiter seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung stellt, und bei der das Hauptaugenmerk des Empfängers der Arbeitsleistung darauf gerichtet ist, dass die Arbeiten zeitgerecht erbracht werden, trägt ein (auf die zeitgerechte Erbringung der Arbeiten zielendes) Weisungsrecht zwangsläufig mit sich. Da die gegenständlichen Hilfstätigkeiten somit typisch dafür sind, dass sie unter der Weisung eines anderen ausgeführt werden, kann in diesen Fällen bei der Integration des Beschäftigten in den Betrieb des Beschäftigers das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses in persönlicher Abhängigkeit vorausgesetzt werden (vgl. VwGH 23.2.2005, [2002/08/0220](#)).

Zu 1.7. 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 Ausgaben maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Worin ein einnahmen- bzw ausgabenseitiges Unternehmerrisiko der herangezogenen Personen bestehen soll wurde von der

Beschwerdeführerin im Verfahren nicht dargetan und ist auch aus den Akten nicht erkennbar. Hinsichtlich eines einnahmenseitigen Risikos wurde nicht dargetan und ist auch sonst nicht ersichtlich, dass den Auftragnehmern ein entscheidender Spielraum bei der Gestaltung ihrer Einnahmen eingeräumt gewesen wäre. So liegen zB keine Kalkulationsunterlagen beziehungsweise Kostenvoranschläge über die schließlich zur Verrechnung gelangten Preise vor und ist auch sonst nicht ersichtlich, dass sie die Höhe der Einnahmen durch besonderen Fleiß oder besonderes Geschick hätte beeinflussen können. Abgerechnet wurde nach den aktenkundigen Rechnungen der für die Beschwerdeführerin tätigen Personen vielmehr mit einem Pauschalpreis pro Quadratmeter, differenziert nach Art der durchgeführten Arbeiten (zB Spachteln, Montage Vorsatzwand). Genausowenig kann jedoch ein ausgabenseitiges Unternehmerwagnis der "Subunternehmer" festgestellt werden, zumal die für die Spachtel- oder Montagearbeiten erforderlichen Materialien unstrittig von der Beschwerdeführerin beigestellt wurden.

Das Fehlen jedweder eigener betrieblicher Strukturen, wie zum Beispiel eines Büros, eines Lagers, Angestellte udgl, ist im gegebenen Zusammenhang nicht nur ein Indiz für eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin, sondern belegt auch das Fehlen eines ausgabenseitigen Unternehmerwagnisses.

Soweit die steuerlich vertretene Beschwerdeführerin ihre eigene Tätigkeit mit der ihrer „Subunternehmer“ vergleicht und unter Infragestellung ihrer eigenen Selbständigkeit betont, dass die „Subunternehmer“ keine anderen Tätigkeiten als die Beschwerdeführerin durchführen würden, sind diese Ausführungen beweisrechtlich weder geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen, noch sind sie im hier vorliegenden Streitfall – der alleinigen Beurteilung der Rechtsbeziehung zwischen den „Subunternehmern“ und der Beschwerdeführerin – entscheidungsrelevant.

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

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß [§ 323 Abs 37 BAO](#) traten die durch das FVwGG 2012 (BGBl I 2013/14) geänderten bzw eingefügten Bestimmungen der Bundesabgabenordnung am 1.1.2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden. Davon abweichend ist gemäß [§ 323 Abs 42 BAO](#) in Fällen wie dem vorliegenden (Berufungsvorlage vor dem 1.1.2014 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) die

Bestimmung des § 262 BAO (verpflichtende Erlassung einer Beschwerdeentscheidung) nicht anwendbar.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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.).

Der Beitrag des Dienstgebers ist nach [§ 41 Abs 3 Familienlastenausgleichsgesetz 1967](#) (FLAG) von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Beitragspflichtige Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG und an freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs 4 ASVG ausbezahlte Bezüge.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf [§ 122 Abs. 7 und Abs. 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998](#) (WKG) und knüpft ebenso wie der Dienstgeberbeitrag an die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG an.

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

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die – für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses maßgeblichen – persönlichen Weisungen auf den zweckmäßigen

Einsatz der Arbeitskraft ausgerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 28.10.2010, [2007/15/0177](#); VwGH 21.10.2010, [2009/15/0001](#); VwGH 22.3.2010, [2009/15/0200](#); VwGH 8.5.2009, Zl. [2007/15/0163](#)).

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 (zB VwGH 15.9.1999, [97/13/0164](#); VwGH 29.7.2010, [2007/15/0223](#); VwGH 29.6.2016, [2013/15/0281](#)).

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 2.9.2009, [2005/15/0035](#); VwGH 29.7.2010, [2007/15/0223](#)). Die Verrechnung von Pauschalbeträgen steht einer Beurteilung der Tätigkeit als unselbständig nicht entgegen; eine Erfolgsabhängigkeit (und damit ein Unternehmerrisiko) ist daraus jedenfalls nicht ableitbar (VwGH 18.10.2017, [Ra 2017/13/0066](#)).

Ob bzw in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (VwGH 18.12.2013, [2009/13/0230](#)).

Nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis dann vor, „wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet“. Das steuerrechtliche Dienstverhältnis ist daher charakterisiert durch das „Schulden der Arbeitskraft“. Ein – für die Annahme, dass die Tätigkeit selbständig ausgeübt worden ist, sprechender - Werkvertrag liegt hingegen dann vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernommen wird, wobei es sich bei dem „Werk“ um eine schon 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 (VwGH 15.5.2009, [2009/09/0094](#), mwN).

Als „Subunternehmer“ tätige „Spachtler“ stehen in einem Dienstverhältnis, wenn in ihren „Aufträgen“ keine als Werk konkretisierte Leistung beschrieben war und zeitraumbezogen nach Monaten abgerechnet wurde, ohne dass die Rechnungen Bezugnahmen auf als Werk deutbare Leistungen enthalten hätten oder als Teil- oder Schlussrechnungen ausgewiesen waren (VwGH 31.7.2012, [2008/13/0071](#); dazu Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 47, Rz 79).

Bauarbeiter sind idR in den geschäftl Organismus eingegliedert und tragen auch kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko (VwGH 19.9.07, [2007/13/0071](#), zur Scheinselbständigkeit von polnischen Verspachtlern; ebenso VwGH 31.7.12, [2008/13/0071](#)).

Je nach Ausgestaltung handelt es sich um einen Dienst- oder Werkvertrag. Sind die Personen für wechselnde (private) Auftraggeber tätig und stellen sie Arbeitsmittel bei, spricht dies gegen einen Dienstvertrag (VwGH 12.1.1983, [81/13/0095](#)).

Die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthaltene Definition des Dienstverhältnisses ist schließlich eine eigenständige des Steuerrechtes; sie ist weder dem bürgerlichen Recht, noch dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Durch sie soll ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, ein Zustand umschrieben werden (VwGH 22.1.1986, [84/13/0015](#); VwGH 31.3.1987, [84/14/0147](#)).

Bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, kommt es daher weder auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an (VwGH 19.9. 2007, [2007/13/0071](#); VwGH 28.4.2004, [2000/14/0125](#); VwGH 18.3.2004, [2000/15/0079](#); VwGH 4.3.1986, [84/14/0063](#)), noch darauf, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht, Gewerberecht oder dem Ausländerbeschäftigungsgesetz, zu beurteilen ist (VwGH 22.3.2010, [2009/15/0200](#); VwGH 2.2.2010, [2009/15/0191](#)).

Aus diesem Grund sind auch die wiederholten Hinweise der Beschwerdeführerin auf das Bestehen von – zu der Beschwerdeführerin identer – Gewerbeberechtigungen seitens der beauftragten Personen, für das vorliegende Verfahren unerheblich.

Da vor diesem rechtlichen Hintergrund und aufgrund der obigen Sachverhaltsfeststellungen die belangte Behörde bei Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse bei den im Streitzeitraum von der Beschwerdeführerin beschäftigten Personen zu Recht von einem Überwiegen der Merkmale eines Dienstverhältnisses und somit einer nichtselbständigen Tätigkeit ausgegangen ist, kann in der angefochtenen Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag keine Rechtswidrigkeit erkannt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende

Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor (vgl VwGH 25.2.2016, [Ra 2016/16/0006](#)).

Hinsichtlich der rechtlichen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses und der hierfür zu prüfenden Kriterien weicht das Bundesfinanzgericht mit dem vorliegenden Erkenntnis zudem nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt der in den Erkenntnissen vom 15.9.1999, 97/13/0164; 22.3.2010, 2009/15/0200; 29.7.2010, 2007/15/0223; 24.11.2011, 2008/15/0180 und 21.11.2013, 2012/15/0025, zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 11. Mai 2021