

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Vertreter, AdrVertreter über die beiden Beschwerden vom 2. Juli 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 2. Juni 2014 betreffend

1) Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2010 bis 2012 und
2) Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2010 bis 2012,
Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Die angefochtene Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (idF Bf.) war ein bis 30.6.2010 im Bereich der drahtlosen Telekommunikation eines großen Anbieters für die Kundenakquirierung sowie den Verkauf von Drahtlostelefonen (Handys) tätiges Unternehmen. Das Vertriebssystem bestand aus der Zentrale in Wien und 14 Filialen in diversen Städten Österreichs. Zum 30.6.2010 erfolgten die Kündigung des Vertrages mit dem Anbieter und die Einstellung des operativen Geschäfts der Bf.

Im Jahr 2014 wurde eine Außenprüfung betreffend die lohnabhängigen Abgaben (id Folge: GPLA) u.a. hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.2010 bis 31.12.2012 abgeschlossen. Der Bericht erging mit Datum 2.6.2014, die Schlussbesprechung fand am 28.5.2014 statt.

Dem Bericht sowie der Niederschrift war zu entnehmen, dass die GPLA Feststellungen zu Zahlungen an „Unbekannte Aushilfen“ getroffen hatte. Die GPLA hielt fest, dass laut

Buchhaltung „Unbekannte Aushilfen“ in den Jahren 2010 bis 2012 bezahlt worden seien. Auf Basis der jeweils verbuchten Jahressummen sei eine Nachverrechnung der lohnabhängigen Abgaben erfolgt. Die Berechnung sei pauschal mit 20% Lohnsteuer, 4,5% DB und 0,4% DZ durchgeführt worden.

Weder der Bericht noch die Niederschrift zur Schlussbesprechung enthielten weitere Angaben als die Zeiträume, Abgabenart und die Jahressummen.

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen der GLPA und erließ mit Datum 2.6.2014 die entsprechenden **Bescheide** betreffend die Haftung zur Lohnsteuer sowie die Festsetzung von DB und DZ für die Jahre 2010 bis 2012.

Die Nachforderungen betrugen:

2010: LSt – 4.878,00 + Sz 97,56; DB – 1.097,55; DZ – 97,56;

2011: LSt – 3.374,32 + Sz 67,49; DB – 759,22; DZ – 67,49;

2012: LSt – 802,30; DB – 180,52; DZ – 16,05.

Mit Schriftsatz vom **2.7.2014** erhob die Bf. **Beschwerde** sowohl gegen die Haftungsbescheide Lohnsteuer als auch die Festsetzungsbescheide betreffend DB und DZ der Jahre 2010 bis 2012. In der Beschwerde war u.a. angeführt, dass mit Einstellung des operativen Geschäfts der Bf. zum 30.6.2010 auch fast alle Dienstverhältnisse aufgelöst worden seien und bis Mitte 2011 auch die mit der Einstellung in Verbindung stehenden administrativen Arbeiten beendet gewesen seien.

Ab dem Jahr 2010 habe die Bf. Klagen gegen den ehemaligen Vertragspartner, *****1*****, geführt und sei es nötig gewesen aus den Bürounterlagen und den gespeicherten EDV-Daten die für die Klagen notwendigen Unterlagen zusammenzustellen und nach dem jeweiligen Verfahrensstand zu adaptieren. Zu diesem Zweck seien keine Dienstverhältnisse erforderlich gewesen und seien bei Bedarf Aufträge, insbesondere an die vormalige Büroleiterin und den vormaligen EDV-Leiter erteilt worden. Nach Durchführung der Aufträge seien diese abgerechnet und bezahlt worden. Zu Prozessbeginn (ab 1.7. 2010) sei dies öfter vorgekommen. Die Abrechnung sei nach Vereinbarung erfolgt und, aus Vereinfachungsgründen, häufig monatlich. Keine der seitens der GPLA angeführten Personen sei im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig gewesen. Es sei nicht die Arbeitszeit geschuldet gewesen, sondern die Erfüllung der diversen Aufträge. Soweit Belege oder Computermaterial bearbeitet wurde, seien die Arbeiten im Büro der Bf. erfolgt.

Zu den einzelnen Personen war im Schriftsatz der Bf. u.a. ausgeführt.

Zu Leiter – Mit diesem habe ein Dienstverhältnis ab 14.6.2002 bestanden. Zahlungen für selbständige Tätigkeiten seien aufgrund der Honorarnoten vom 12.7.2010 (1.350,00) und vom 9.8.2010 (1.050,00) erfolgt.

Da es sich um über das Dienstverhältnis hinausreichende Arbeiten gehandelt habe, sei vereinbart worden, diese gesondert zu verrechnen.

Von Jänner bis August 2011 habe es keine Aufträge an ihn gegeben. Ab September habe es

mehrere Einzelaufträge gegeben, die pauschal honoriert worden seien (insgesamt Euro 4.500,00). 2012 habe es noch eine Zahlung iHv Euro 1.500,00 gegeben.

Zu Büroleiterin – Das Dienstverhältnis mit der Büroleiterin wurde am 8.8.2011 beendet. Es habe Zahlungen an sie ab dem 4.10.2011 gegeben; d.h. nach Beendigung des Dienstverhältnisses und für einzelne erbrachte Leistungen.

Zu Frau ***2*** – Sie sei in Büroarbeiten als auch in EDV-Arbeiten fachkundig gewesen und habe Einzelaufträge für die Bf. erledigt. Dazu sei am 30.6.2010 der dem Schriftsatz beiliegende Werkvertrag abgeschlossen worden. Sämtliche Zahlungen an sie seien aus dem Werkvertragsverhältnis geleistet worden. Sie habe dieses Einkommen selbst versteuert und auch bei der SVA gemeldet.

Zu ***3*** – Er habe von der Bf. im Jahr 2010, aufgrund der Honorarnote vom 29.3.2010 für erbrachte IT-Leistungen, Euro 8.500,00 erhalten.

Zu den als „Sonstige“ angeführten Personen ***4***, ***11***, ***6***, ***7***, ***8*** und ***9*** werde ausgeführt, dass diese selbständig tätig gewesen seien. Es habe sich um geringe Beträge gehandelt, die Arbeiten in einem längeren Zeitraum betroffen hätten.

Diesbezüglich werde auf die der GPLA vorgelegten Unterlagen verwiesen.

Es wurde beantragt die angefochtenen Bescheide zu berichtigen und die gesamte Nachforderung iHv 11.273,01 auszusetzen.

Am 28.7.2014 wurden in Ergänzung zur Beschwerde Unterlagen beigebracht:

zu Herrn Leiter – 4 Reisekostenrechnungen 2010, 2011 und 2012 (insgesamt Euro 4.361,29), eine Honorarnote vom 9.8.2010 – Euro 1.050,00 sowie Ab- und Anmeldung des Dienstverhältnisses (Kündigungsschreiben vom 30.3.2010 zum 30.6.2010, Anmeldung ab 22.7.2010, einvernehmliche Auflösung zum 5.7.2011);

zu ***9*** zwei Rechnungen über Erstellung von Werbemitteln (2010 – Euro 1.083,00; 2011 – Euro 1.440,00);

zu Frau ***4*** Reisekosten (Dezember 2011 bis Februar 2012 – Euro 555,84),

zu Herr ***4*** – Euro 70,00 Honorarnote für Transportleistung;

zu ***10*** Reisekosten März 2012 – Euro 381,05.

Am 30.9.2014 erging ein Ergänzungsersuchen der Behörde zu den Beschwerden an die Bf. Die Behörde ersuchte zu den diversen Honorarnoten der in Rede stehenden Personen um Beschreibung der Tätigkeiten sowie um Vorlage der Verträge.

Die Bf. übermittelte die diesbezügliche **Ergänzung samt diversen Beilagen am 15.12.2014.**

Einleitend stellte die Bf., wie auch schon in der Beschwerde, den Ablauf der Einstellung des operativen Geschäfts und der folgenden notwendigen Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Abwicklung, Räumung der 14 Shops, Rückgabe von Ware und Möbel an den vormaligen Vertragspartner, dar. Um die Mietrechte an den Shops nicht zu verlieren sei versucht worden „offene“ Mobiltelefone und Zubehör sowie später Textilien in den Geschäften zu verkaufen. Da diese Versuche erfolglos blieben, seien im März 2012 die Geschäfte eingestellt worden.

Die Bf. führte im Schriftsatz ausführlich zu den für die Tätigkeiten herangezogenen einzelnen Auftragnehmern und Werkverträgen aus. Grundsätzlich seien keine Dienstverhältnisse für die zum Teil stundenweisen Tätigkeiten geschlossen worden. Es gab nur mit Herrn Leiter eine kurzfristigen Wiederanstellung mit entsprechender Anmeldung und Lohnverrechnung.

Zu Leiter, dem ehemaligen Leiter und Betreuer der Filialen, wurde u.a. zu seinen Tätigkeiten ergänzt. Er habe 2010 in der Zeit zwischen den beiden Anstellungsverhältnissen die Rückgabe der „Handys“ sowie der Filialeinrichtungen an den vormaligen Vertragspartner organisiert und überwacht. Termine und Zeiteinteilung habe er selbst getroffen und seien keine Vorgaben der Bf. erteilt worden. Es habe sich um einzelne Aufträge gehandelt, für die der Erfolg geschuldet worden sei. Die beiden Honorare aus 2010 betrugen insgesamt 2.400 Euro.

Von September bis Dezember 2011 habe er für Kilometergeldabrechnungen insgesamt 6.500 Euro erhalten. Für 2012 wurde eine Honorarnote iHv 1.500 Euro gelegt.

Zu Büroleiterin – Diese habe am 4.10.2011 für offenen Urlaubsanspruch Euro 1.008,84 erhalten. Für Oktober bis Dezember 2011 sei Kilometergeld für Fahrten zu den Shops iHv 2.049 verrechnet worden. Mit der Honorarnote vom 31.12.2011 über Euro 658,75 wurden Tätigkeiten zur Neugestaltung der Shops verrechnet. Zwei weitere Honorarnoten vom 6.2. und 6.3. 2012 betrugen insgesamt 635,50 Euro. Frau Büroleiterin sei in dieser Zeit bezüglich Ausführung, Arbeitszeit und Arbeitsort nicht in die Organisation der Bf. eingegliedert gewesen. Sie habe den Erfolg geschuldet, es seien Zielschuldverhältnisse vorgelegen.

Zu ***2*** – Diese habe mit der Bf. Werkverträge am 28.6.2007 und am 30.6.2010 abgeschlossen gehabt. Die mit Honorarnoten abgerechneten Einkünfte betreffend 2010 bis 2012 habe sie als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in die Einkommensteuererklärung aufgenommen. Sie war für die EDV-Anlage und für eine Datenanalyse betreffend Kundenbereich zuständig. Sie leistete Vorbereitungsarbeiten für Herrn ***3***, der die Datenmenge aufbereitete um nachzuweisen, dass der frühere Vertragspartner der Bf. Kunden abgeworben hatte.

Zu ***3*** – Dieser habe im ersten Quartal 2010 EDV-Analysen und die Kundenauswertung der Bf. durchgeführt um zu verfolgen, welche Kunden vom ehemaligen Vertragspartner abgeworben worden waren. Dafür legte er eine einmalige Honorarnote über 8.500 Euro. Es handelte sich um einen Einzelauftrag und somit um ein Zielschuldverhältnis. Er war ehemaliger UN-Angestellter und in Österreich nicht sozialversicherungspflichtig.

Zu Herrn ***4*** – Er führte Demontagearbeiten von Firmentafeln der Bf. sowie Transporte von Einrichtungsgegenständen aus den Shops der Bf. durch. Für die Einzelaufträge erhielt er 2010 einmal 300 Euro und 2012 einmal 70 Euro.

Zu Mario ***11*** und Martin ***6*** – Diese führten im Jahr 2010 Möbelaufbauten für die Bf. durch und erhielten dafür jeweils 100 Euro.

Zu Frau ***7*** und Herrn ***8*** – Diese waren mit Shop-Abbau, Einsammlung und Abholung von Handys aus den Filialen und der Zentrale beauftragt und legten darüber einmalige Honorarnoten von Euro 600 bzw. 800. Es habe sich um Einzelaufträge gehandelt und sei die reibunglose und ordnungsgemäße Abwicklung geschuldet gewesen.

Zu Frau ***9*** – Diese habe im Jänner und Februar 2010 Bürotätigkeiten und Abstimmungsarbeiten betreffend Provisionen des ehemaligen Vertragspartners für die Bf. durchgeführt. Für die Erledigung des Auftrages, die Erstellung der Abstimmung der EDV-Daten, wurde am 29.3.2010 ein Honorar von Euro 1.500 pauschal verrechnet.

In den von der GPLA herangezogenen Beträgen „Unbekannte Aushilfen“ seien auch Trinkgeldbeträge an verschiedene Personen enthalten gewesen. Belege seien darüber nicht ausgestellt worden. Es habe sich im Jahr 2011 um insgesamt 175 Euro gehandelt.

Die Beschwerde wurde dahingehend ergänzt, als dargelegt wurde, dass die Verbuchung der o.a. Vorgänge aus Vereinfachungsgründen von der Buchhaltung der Bf. auf einem Konto „Aufwand für Aushilfskräfte“ erfolgt sei. Der korrekte Sachverhalt sei bei Aufarbeitung der Feststellungen der GPLA im Beschwerdeverfahren zu Tage getreten.

Mit Datum **9.9.2015** wurde die **Beschwerdevorentscheidung (BVE)** betreffend die Beschwerde vom 2.7.2014 gegen die Haftungsbescheide **Lohnsteuer 2010 bis 2012** erlassen.

Nach Verweis auf die gesetzliche Bestimmung des § 47 EStG und diesbezüglicher Judikatur hielt die Behörde u.a. fest, dass sämtliche seitens der Bf. als „Werkvertragsnehmer“ bezeichnete Personen ein Dienstverhältnis vor bzw. nach dem Zeitraum der Werkvertragstätigkeit gehabt hätten. Es seien keine Merkmale festgestellt worden, die auf eine andere Tätigkeit als jene im Rahmen eines Dienstverhältnisses hingewiesen hätten. Es seien jedoch nun anstelle der pauschalen Nachverrechnung von Lohnabgaben, die Nachverrechnungen zu einzelnen, namentlich angeführten, Personen erfolgt. Dazu habe man die Lohnkonten herangezogen und ergab sich eine Minderung der vorzuschreibenden Lohnsteuer.

In diesem Sinne sei der Beschwerde teilweise stattgegeben worden.

Am **13.6.2016** erging die **Beschwerdevorentscheidung (BVE)** betreffend die Beschwerde vom 2.7.2014 gegen die **Festsetzung der Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen der Jahre 2010 bis 2012**.

Die Begründung war nahezu deckungsgleich mit der Begründung der o.a. BVE zur Lohnsteuer der Jahre 2010 bis 2012.

Anstelle der von der GPLA durchgeführten pauschalen Nachverrechnung seien die Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen bezogen auf Einzelpersonen unter Heranziehung der Lohnkonten neu berechnet worden. Dies habe zu einer Minderung der festzusetzenden Beträge geführt.

Insofern sei der Beschwerde teilweise stattgegeben worden.

In der BVE waren Jahresbeträge zu DB und DZ angegeben, eine Zuordnung zu Personen war nicht erfolgt.

Die nunmehr neu berechneten Nachforderungen lt. BVE'en betrugen:

2010: LSt – 3.193,09; DB – 643,50; DZ – 57,20;

2011: LSt – 840,50; DB – 413,15; DZ – 36,72;

2012: LSt – 184,26; DB – 99,25; DZ – 8,82.

Die Bf. brachte zu den BVE jeweils rechtzeitig **Vorlageanträge** ein; betreffend die BVE zur Lohnsteuer am 8.10.2015, betreffend DB und DZ am 28.6.2016.

Die Bf. führte aus, dass die Behörde in den BVE'en nur die generelle Aussage getroffen habe, dass „sämtliche Werkvertragsnehmer“ als Dienstnehmer zu beurteilen seien.

Die Behörde habe die Ausführungen der Bf., die besonderen Umstände die Jahre 2010 bis 2012 betreffend, nicht berücksichtigt und auf die Ergänzungen im Schriftsatz vom 15.12.2014, die Auftragnehmer im Detail betreffend, keinen Bezug genommen. Die Sachverhaltsdarstellung und die Beweise der Bf. seien in den BVE nicht gewürdigt worden.

Die Ausführung, dass „vor bzw. nach der Tätigkeit mit Werkvertrag“ Dienstverhältnisse vorgelegen seien, sei nur im Fall von Herrn Leiter richtig. Aufgrund der Schließung des Unternehmens der Bf. am 30.6.2010 seien Umstände vorgelegen, die eine weitere Tätigkeit der früheren Dienstnehmer bei der Bf. nicht mehr erforderlich und vertretbar gemacht haben. Nur bei Leiter sei es aufgrund der Notwendigkeit umfangreicher Arbeiten zu einem neuen Dienstverhältnis von 22.7.2010 bis 5.7.2011 gekommen. Zu den Auftragnehmern, die Herren *****4*****, *****11*****, *****6*****, *****3***** und Frau *****9***** seien nie Dienstverhältnisse zur Bf. vorgelegen.

Die Behörde hielt in ihren **Vorlageberichten** (vom 16.2.2016 und 11.7.2016) gegenüber dem Bundesfinanzgericht (BFG) im Punkt Stellungnahme u.a. wortgleich fest, dass die Bf. sämtliche für „Abwicklung und Überwachung“ durchgeführte Tätigkeiten als Werkvertragsleistungen behandelt habe, obwohl diese Tätigkeiten alle wesentlichen Merkmale von echten Dienstverhältnissen aufgewiesen hätten. Es sei von der Bf. nicht dargelegt worden, dass Zielschuldverhältnisse vorgelegen wären.

Die Behörde sei aufgrund des Sachverhalts davon ausgegangen, dass Dauerschuldverhältnisse und somit Dienstverträge vorgelegen seien. Die Argumente der Bf., dass Tätigkeiten im Zusammenhang mit einem Gerichtsverfahren gegen den ehemaligen Vertragspartner bis ins Jahr 2014 angefallen seien, obwohl schon seit 2010 keine operative Tätigkeit mehr durchgeführt worden sei, seien der Behörde nicht als glaubhaft erschienen.

In einem weiteren **Schriftsatz der Bf. vom 26.7.2016** wurde auf die beiden Vorlageberichte der Behörde Bezug genommen.

Die Bf. verwies insbesondere auf ihre beiden Schriftsätze vom 2.7.2014 und 15.12.2014 samt Beilagen und hielt fest, dass darin zu jedem einzelnen Auftragsverhältnis eine detaillierte Sachverhaltsdarstellung, sowohl die vertraglichen Vereinbarungen, als auch die tatsächlichen Tätigkeiten betreffend, vorgenommen worden sei. Die Behörde habe diese Ausführungen nicht berücksichtigt. Sie habe aber selbst keine konkreten Feststellungen zur Untermauerung ihrer Annahme über das Vorliegen von Dienstverhältnissen getroffen. Die Bf. wiederholte in der Folge ihre Ausführungen aus den angeführten Schriftsätzen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin (idF Bf.) war bis 30.6.2010 im Bereich der drahtlosen Telekommunikation eines großen Anbieters für die Kundenakquirierung sowie den Verkauf von Drahtlostelefonen (Handys) tätig. Das Vertriebssystem bestand aus der Zentrale in Wien und 14 Filialen in diversen Städten Österreichs.

Zum 30.6.2010 löste die Bf. aufgrund von Differenzen den Vertrag mit dem Anbieter, der ***1***, und stellte ihr operatives Geschäft ein. Mit der Einstellung des operativen Geschäfts wurden, bis auf das Dienstverhältnis mit der Büroleiterin Büroleiterin, alle Dienstverhältnisse aufgelöst. Das Dienstverhältnis mit der Büroleiterin wurde schließlich am 5.7.2011 beendet. Mit dem ebenfalls zum 30.6.2020 gekündigten Filialleiter, Leiter, wurde von 22.7.2010 bis 5.7.2011 ein neuerliches Dienstverhältnis eingegangen. Bis Mitte 2011 waren die mit der Einstellung in Verbindung stehenden administrativen Arbeiten beendet. Versuche, in den noch vorhandenen Shops einen neuen Geschäftsbetrieb mit Mobiltelefonen und Zubehör bzw. im Textilbereich aufzubauen, scheiterten.

Bis zumindest 2012 fielen, auch im Zusammenhang mit einem gegen den früheren Vertragspartner geführten Gerichtsverfahren, administrative Arbeiten und Abwicklungstätigkeiten an. Mit der Durchführung solcher Arbeiten wurden verschiedene einzelne Personen beauftragt.

Strittig war infolge der Feststellungen der GPLA, ob diese, für die Bf. in den geprüften Jahren 2010 bis 2012, geleisteten Tätigkeiten, aufgrund von Dienstverhältnissen geleistet worden waren oder ob diese, wie von der Bf. vorgebracht, aufgrund von Werkverträgen erbracht worden waren.

Der durch das BFG zur Entscheidung herangezogene **Sachverhalt** ergab sich aus den Unterlagen der Behörde, dem Vorbringen der Bf. im Rechtsmittelverfahren sowie aus den Schriftsätzen der Bf. und deren beigebrachten Unterlagen (siehe dazu auch in den Entscheidungsgründen).

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

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

Gemäß [§ 41 Abs. 1 FLAG 1967](#) haben den Dienstgeberbeitrag (DB) 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.

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 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. Die beiden Kriterien sind nicht völlig voneinander abzugrenzen da sie einander teilweise bedingen. Eine Weisungsgebundenheit ist dann anzunehmen, wenn der Arbeitnehmer verpflichtet ist, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen. Insbesondere betrifft dies das persönliche Weisungsrecht welches durch persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit gekennzeichnet ist. Ist der Arbeitnehmer weisungsgebunden so liegt seine weitgehende Unterordnung vor und ist die eigene Bestimmungsfreiheit stark eingeschränkt. Der Arbeitnehmer unterliegt der betrieblichen Kontrolle und hat die ihm jeweils zugewiesene Arbeiten persönlich zu erledigen. Von der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist insbesondere dann auszugehen, wenn Arbeitsmittel und Arbeitsräume zur Verfügung gestellt werden, wenn eine Verpflichtung für eine bestimmte Arbeitszeit besteht, wenn die Tätigkeit auf den Unternehmenszweck des Arbeitgebers ausgerichtet ist.

Ein Werkvertrag liegt hingegen vor, wenn jemand die Herstellung eines Werkes oder die Erbringung einer Dienstleistung übernimmt. Entscheidend ist dabei, dass der Auftragnehmer den Erfolg schuldet, d.h. ein Zielschuldverhältnis gegeben ist. Es kann sich dabei um ein einzelnes Werk, aber auch um Aufträge für aufeinanderfolgende einzelne Werke handeln. Der Auftragnehmer trägt dabei das wirtschaftliche Risiko, z.B. die Gewährleistung für eine einwandfreie und richtige Ausführung des Auftrages, des einzelnen Werkes. Der Werkvertragsnehmer ist weisungsfrei, nicht zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet, wirtschaftlich nicht vom Auftraggeber abhängig und an keine Arbeitszeiten und Arbeitsorte gebunden.

Dem Bericht zur GPLA der Jahre 2010 bis 2012 war zu entnehmen, dass aufgrund der in der Buchhaltung der Bf. erfassten „Unbekannte Aushilfen“ eine pauschale Nachverrechnung an Lohnabgaben pro Jahr durchgeführt worden war. Die angeführten Bemessungsgrundlagen betrugen:

2010 – Euro 24.390,

2011 – Euro 16.871,

2012 – Euro 4.011,50.

Weitere Feststellungen oder Angaben, wie z.B. die Zusammensetzung der angeführten Jahressummen oder eine Nennung einzelner Personen, waren weder im Bericht der GPLA noch in der Niederschrift zur Schlussbesprechung enthalten.

Die Behörde erließ dem Bericht entsprechende Bescheide.

Erst in der zu den angefochtenen Lohnsteuerbescheiden ergangenen BVE nahm die Behörde Bezug auf einzelnen Personen.

Es waren die folgenden Namen aufgelistet:

2010 – Leiter, ***3***, ***4***, ***6***, ***7***, ***12***, ***9***;

2011 – Leiter, Büroleiterin und

2012 – ***4***, Büroleiterin.

Zu den Namen waren in der Liste jedoch nur die geänderten Lohnsteuerbeträge angeführt.

Bemessungsgrundlagen waren nicht angegeben.

Die BVE zu den angefochtenen Bescheiden betreffend DB und DZ enthielt nur die geänderten Festsetzungen pro Jahr.

Die Behörde hatte in den beiden BVE'en nicht dargelegt welchen Sachverhalt sie der Nachverrechnung zugrunde gelegt hatte und inwiefern eine Kriterienprüfung zur Feststellung von Dienstverhältnissen erfolgt war um die Nachvollziehbarkeit der Feststellungen zu ermöglichen. Die Behörde hatte unter Verweis auf § 47 EStG nur allgemein angeführt, dass sämtliche von der Bf. als „Werkvertragsnehmer“ beurteilte Personen in einem Dienstverhältnis zur Bf. gestanden seien. Die Behörde war weder in den BVE noch in den späteren Vorlageberichten (Punkt Stellungnahme) auf das in den Beschwerden und Schriftsätzen der Bf. enthaltene konkrete Vorbringen zu den einzelnen Personen und deren Tätigkeit eingegangen.

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen und Angaben der Bf. stellte das Gericht fest, dass die Bf. zum 30.6.2010 ihr operatives Geschäft eingestellt hatte. In der Folge waren im Zusammenhang mit der Abwicklung des Geschäftsbetriebs und Auflösung der Shops sowie mit einem gegen den früheren Vertragspartner geführten Gerichtsverfahren noch administrative und manipulative Tätigkeiten zu erledigen. Bis auf das Dienstverhältnis mit Frau Büroleiterin, welches erst am 8.8.2011 beendet wurde, waren sämtliche Dienstverhältnisse zum 30.6.2010 beendet worden. Mit der Durchführung der genannten Tätigkeiten wurden nach dem 30.6. verschiedene Einzelpersonen beauftragt.

Bei Beurteilung des sich aus den Angaben und beigebrachten Unterlagen der Bf. ergebenden Sachverhalts kam das BFG hinsichtlich der Frage, ob die einzelnen Personen aufgrund von Werkverträgen oder von Dienstverhältnissen tätig geworden waren, zu folgenden Ergebnissen:

Zu Herrn Leiter – Dieser stand bis 30.6.2010 in einem Dienstverhältnis zur Bf. Mit Kündigungsschreiben vom 30.3.2010 wurde er drei Monate vor dem Termin unter Einhaltung der Kündigungsfrist nachweislich über die Kündigung informiert. Das Dienstverhältnis war dementsprechend zum 30.6.2010 aufgelöst worden.

Anfang Juli 2010 kam es im Zusammenhang mit der Geschäftsauflösung, der notwendigen Rückgabe der Mobiltelefone an die ***1*** und der Räumung der Shops zu einzelnen Aufträgen an Leiter, die mit zwei Honorarnoten abgerechnet wurden.

Wie die Bf. glaubhaft darlegte, waren in der Folge doch noch umfangreichere Abwicklungstätigkeiten zu erfüllen, sodass ab 22.7.2010 ein neuerliches Dienstverhältnis eingegangen wurde, welches am 5.7.2011 beendet wurde. Diesbezüglich erfolgte die entsprechende Anmeldung bei der Sozialversicherung und Lohnverrechnung.

Den später ab September bis Dezember 2011 seitens der Bf. geleisteten Zahlungen lagen Kilometergeldabrechnungen über einzelne Kontrollfahrten in die Bundesländer zu diversen Shops und zur Wahrnehmung eines Gerichtstermins zugrunde. Am 8.2.2012 wurde noch eine Honorarnote iHv Euro 1500 gelegt.

Aufgrund der beigebrachten Unterlagen in Verbindung mit den glaubhaft vorgebrachten Angaben der Bf. stellte das Gericht in freier Beweiswürdigung fest, dass mit Herrn Leiter in den Zeiträumen Juli 2010 sowie ab September 2011 keine Dienstverhältnisse begründet worden waren. Er war bei Erfüllung der einzelnen Aufträge der Bf. an keine Weisungen gebunden und es lag keine Eingliederung in einen geschäftlichen Betrieb der Bf. vor. Die Tätigkeiten wurden sämtlich nach der Einstellung des Geschäftsbetriebs der Bf., nach dem 30.6.2010, erbracht. Die Bf. stellte keine Arbeitsmittel zur Verfügung und war in den zu beurteilenden Zeiträumen von keiner wirtschaftlichen Abhängigkeit des Auftragnehmers auszugehen. Es konnte nicht festgestellt werden, dass Herr Leiter an vorgegebene Arbeitszeiten gebunden gewesen wäre oder dass die Bf. diesbezügliche Kontrollhandlungen gesetzt hätte. Der Auftragnehmer war nur verpflichtet die konkrete Leistung, auf Basis einzelner Aufträge, zu erbringen.

Die Tatsache, dass von 22.7.2010 bis 5.7.2011 ein Dienstverhältnis geschlossen wurde, war, wie die Bf. glaubhaft vorbrachte, der Notwendigkeit umfangreicher Abwicklungstätigkeiten geschuldet. Die Anfang Juli für abgeschlossene Leistungen verrechneten Honorare waren davon unabhängig zu beurteilen. Die ab September 2011, nach Beendigung des neuerlichen Dienstverhältnisses, verrechneten Kilometergelder resultierten aus einzelnen, unregelmäßig erfolgten Kontrollfahrten zu den aufzulösenden Shops der Bf.

Im Ergebnis kam das Gericht zum Schluss, dass die mit Honoraren abgerechneten Leistungen nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht worden waren. Die Umstände der Leistungserbringung erfüllten die Kriterien eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht, sondern lagen überwiegend die Merkmale von Werkvertragsverhältnissen vor.

Herr Leiter war bei Erfüllung der Aufträge weder weisungsgebunden, noch lag eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bf. vor. Er schuldete der Bf. in den fraglichen Abrechnungszeiträumen nicht seine Arbeitskraft, sondern den Erfolg hinsichtlich der Erfüllung der einzelnen Aufträge. Die Tätigkeit war als selbständige Tätigkeit zu beurteilen.

Zu Herrn ***3*** – Dieser führte als EDV-Spezialist für die Bf. im ersten Quartal 2010 EDV-Analysen zu den Kundendaten durch. Die Auswertungen sollten verfolgbare machen, welche Kunden der Vertragspartner der Bf. abgeworben hatte. Die Bf. benötigte die Daten im späteren Gerichtsverfahren gegen ihren ehemaligen Vertragspartner.

Mit Honorarnote vom 29.3.2010 wurden nach Abschluss des Auftrages Euro 8.500 verrechnet. Die Bf. führte glaubhaft aus, dass es sich hier um ein einmaliges Auftragsverhältnis, einen Werkvertrag, gehandelt hatte. Herr ***3*** war bei Erbringung seiner Leistung von der Bf. unabhängig und an keine Weisungen gebunden. Dass die Arbeiten zum Teil am Sitz der Bf. durchgeführt wurden, ergab sich aus der Notwendigkeit auf die EDV-Daten der Bf. zugreifen zu können um die Analysen durchzuführen.

Die Behörde hatte keine Feststellungen getroffen, die ihre Annahme zum Vorliegen eines Dienstverhältnisses untermauert bzw. die Ausführungen der Bf. hinsichtlich des Vorliegens eines Werkvertrages widerlegt hätten.

In freier Beweiswürdigung kam das Gericht bei Beurteilung der Ausführungen der Bf. und der Inhalte der Unterlagen zum Schluss, dass von einem Werkvertragsverhältnis auszugehen war. Das ausbezahlte Honorar war somit im Jahr 2010 weder der Lohnsteuer zu unterziehen noch waren DB und DZ festzusetzen.

Zu Frau ***2*** –Das Gericht stellte fest, dass die Leistungen aufgrund eines am 30.6.2010 abgeschlossenen Werkvertrages erbracht worden waren. Ein Dienstverhältnis zur Bf. hatte weder vor noch nach dem Prüfungszeitraum bestanden. Die mit Honorarnoten abgerechneten Leistungen (EDV-Wartung und Bürotätigkeiten) wurden von der Werkvertragsnehmerin in den Jahren 2010 bis 2012 zur Einkommensteuer erklärt. Dementsprechend waren keine lohnabhängigen Abgaben festzusetzen. Dieser Umstand war auch in den BVE der Behörde berücksichtigt worden.

Zu Frau Büroleiterin – Bis zum 8.8.2011 hatte mit der Büroleiterin ein Dienstverhältnis bestanden. Die danach im Oktober bis Dezember 2011 verrechneten Honorare betrafen Kilometergeldabrechnungen für insgesamt fünf einzelne Fahrten zu den aufzulösenden Shops in den Bundesländern sowie ein Honorar für die Neugestaltung eines Shops. Die beiden Honorare aus Februar und März 2012 betrafen ebenfalls die Einrichtung von Shops. Wie aufgrund der Unterlagen zu schließen war, handelte es sich um einzelne, voneinander unabhängige Aufträge im Sinne von einzelnen Werken.

Frau Büroleiterin war nach Auflösung des Dienstverhältnisses mit den angeführten Tätigkeiten nicht mehr als Dienstnehmerin der Bf. eingesetzt, sondern erbrachte selbständig die vereinbarte Leistung. Die für ein Dienstverhältnis maßgeblichen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bf. konnten in diesen Fällen nicht festgestellt werden, sodass die Grundlage für die Vorschreibung lohnabhängiger Abgaben auch in diesem Fall nicht vorlag.

Zu den weiteren für die Bf. nach Einstellung des Geschäftsbetriebs in den Jahren 2010 bis 2012 tätigen und von der Behörde ohne konkrete Begründung oder Nachweis als Dienstnehmer eingestuften Personen wurde durch das Gericht wie folgt festgestellt.

Die Herren ***4***, ***11***, ***6*** und ***8*** sowie Frau ***7*** erbrachten, wie in den Entscheidungsgründen angeführt wurde und aufgrund der beigebrachten Unterlagen

festzustellen war, einzelne Leistungen aufgrund konkreter Aufträge. Es handelte sich u.a. um den (einmaligen) Transport von Möbeln und Einrichtungsgegenständen aus den Shops, um die Demontage von Werbetafeln sowie die Abholung von Handys aus den Shops zur Rückgabe infolge Auflösung des Vertriebsvertrages. Die für die Auftragserbringung von den einzelnen Personen verrechneten Honorare bewegten sich, auch aufgrund der geringfügigen, stundenweisen Tätigkeit, im Bereich von 70 bis maximal 800 Euro. Die Leistungen wurden nach dem 30.6.2010, nach Einstellung des Geschäftsbetriebs der Bf. erbracht. Die Personen hatten keine Weisungen der Bf. zu erfüllen, waren nicht an Arbeitszeiten gebunden, benötigten keine Betriebsmittel der Bf., d.h. es waren die Kriterien, die für Dienstverhältnisse iSd § 47 Abs. 2 EStG gesprochen hätten, nicht gegeben. Die Auftragnehmer schuldeten die Erfüllung des Auftrages, den Erfolg, sodass die Tätigkeit als Werkvertrags- und Zielschuldverhältnis, jedoch nicht als Dienst- und Dauerschuldverhältnis zu beurteilen war. Es fehlte somit an der Grundlage für die Vorschreibung lohnabhängiger Abgaben.

Abschließend war festzustellen, dass die Behörde, ohne den Sachverhalt näher zu würdigen, lediglich pauschal festgestellt hatte, dass keine Werkvertragsverhältnisse, sondern Dienstverhältnisse mit den in den Jahren 2010 bis 2012 zeitweilig für die Bf. tätigen Personen bestanden hätten.

Da jedoch, wie die Würdigung des Sachverhalts ergab, überwiegend die Merkmale für das Vorliegen von Werkverträgen der einzelnen Personen vorlagen, war die Nachverrechnung der lohnabhängigen Abgaben zu Unrecht erfolgt.

Den Beschwerden vom 2.7.2014 war daher stattzugeben. Die Bescheide vom 2.6.2014 waren aufzuheben.

Es war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt und sich die Entscheidung auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützt, ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 4. Mai 2021