

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., [Adresse], über die Beschwerde vom 04.05.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 26.04.2016 betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 bis 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Im Rahme einer Umsatzsteuer und einheitliche Gewinnfeststellung 2013 bis 2015 umfassenden Außenprüfung vertrat die Prüferin die Ansicht, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer der von der beschwerdeführenden Kommanditgesellschaft (Bf.) beauftragten Subunternehmen, [Subunternehmen1] und [Subunternehmen2] in wahrer wirtschaftlicher Betrachtungsweise Arbeitnehmer der Bf. gewesen seien. Die Gesellschafter-Geschäftsführer der Subfirmen seien betreffend Arbeitszeit und -ort an die Weisungen des persönlich haftenden Gesellschafters der Bf. gebunden gewesen und unter dessen Aufsicht (und allenfalls auch eines Proponenten deren Auftraggeberin) gestanden und hätten mit von der Auftraggeberin der Bf. bereitgestelltem Material gearbeitet. Der persönlich haftende Gesellschafter der Bf. sei auch gewerberechtlicher Geschäftsführer der Subunternehmen gewesen, von den handelsrechtlichen Geschäftsführern mit umfassenden Vollmachten ausgestattet und habe alle wesentlichen Aufgaben von Geschäftsführung und tatsächlicher Vertretung der Subunternehmen durchgeführt. Die Subunternehmen hätten über keine eigenen Arbeitsmittel und keine Hilfskräfte verfügt, und für deren persönlich haftende Gesellschafter hätte kein Unternehmerrisiko bestanden.

Aus diesem Grund seien die Eingangsrechnungen der beiden Subunternehmen nicht zu berücksichtigen und statt dessen auf Basis der vorliegenden Unterlagen schätzungsweise ermittelte Gehaltszahlungen an die tatsächlich als Arbeitnehmer der Bf. fungierenden Gesellschafter der Subfirmen als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Im Rahmen der im Anschluss an die Außenprüfung durchgeführten Gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) wurden diese Feststellungen übernommen und die Bf. zur Haftung für die auf die in den einzelnen Jahren schätzungsweise ermittelten Gehälter entfallende Lohnsteuer herangezogen und diese Gehälter in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen.

In den Haftungsbescheiden für Lohnsteuer und den Bescheiden über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag vom 26.04.2016 folgte das Finanzamt den Feststellungen der GPLA und verwies in der Begründung auf die Feststellungen des Berichtes über die GPLA.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde verwahrte sich die Bf. dagegen, die Gesellschafter-Geschäftsführer der Subfirmen als Dienstnehmer zu qualifizieren und gab an, die im Bericht erwähnten Entscheidungen des Verwaltungsgerichts Wien mit Beschwerde angefochten zu haben.

In den Berichten werde ausgeführt, dass die Bf. die beiden Subunternehmen [Subunternehmen1] ([FN1]) und [Subunternehmen2] ([FN2]) für Trockenbauarbeiten beauftragt habe. Hauptauftraggeber der Bf. sei die [Auftraggeber] gewesen. Von der Finanzverwaltung werde behauptet, dass es sich bei den beiden Subunternehmen um Scheinunternehmen handle, die ausschließlich deshalb gegründet worden seien, um das Ausländerbeschäftigungsgesetz zu umgehen.

Zu den vom Finanzamt herangezogenen Kriterien, die für die Beurteilung als Dienstverhältnis sprechen würden, werde Folgendes ausgeführt:

- Es liege kein Dauerschuldverhältnis vor, da die gleichbleibende Höhe des Entgelts kein Arbeitsentgelt sondern das Geschäftsführerentgelt darstelle. Es sei von den Gesellschaftern vereinbart worden, das gleiche Entgelt für die Geschäftsführung monatlich zu entnehmen, solange Liquidität vorhanden sei.
- Zu den Feststellungen, dass ein Mitarbeiter der [Auftraggeber] und auch Herr [Komplementär], der Komplementär der Bf. die Gesellschafter der Trockenbau-GmbHs regelmäßig angewiesen hätten, wo und wann sie zu arbeiten hätten, werde festgehalten, dass diese bei den Ausführungen der Trockenbauarbeiten niemals weisungsgebunden gewesen seien. Es sei ihnen nur mitgeteilt worden, auf welcher Baustelle sie in welchem Zeitfenster diese Arbeiten durchführen könnten. In der

Baubranche sei es üblich, dass Baustellen nur zu gewissen Zeiten "geöffnet" hätten. Laut ihren Unterlagen hätten die Herren von 07:00 - 17:00 Uhr wochentags gearbeitet. Die Firma [Auftraggeber] sei von ihren Auftraggebern beauftragt worden, ein Bauwerk fertigzustellen. Wann und wo Trockenbauarbeiten getätigt werden können, sei natürlich immer vom Baufortschritt abhängig. Die Baustellen müssten koordiniert werden. Es könne weder dem Baufortschritt noch der Arbeitssicherheit dienlich sein, wenn jeder auf einer Baustelle (auch selbständige Subfirmen) kommen und gehen könnte, wann er wolle, und tue, was er möchte.

Da der Komplementär der KG in seiner Funktion als gewerberechtlicher und handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbHs und Auftragnehmer gegenüber der Firma [Auftraggeber] verantwortlich gewesen sei, sei selbstverständlich die Baustellenkoordination mit ihm besprochen worden. Es könne daher nicht von Weisungsgebundenheit gesprochen werden.

- Es liege keine organisatorische Eingliederung in die KG vor, weil die Bf. den Auftrag von [Auftraggeber] angenommen und an die beiden Subfirmen weitervergeben habe. Die Gesellschafter und Geschäftsführer seien selbstverständlich in der GmbH organisatorisch eingegliedert, aber nicht in der Bf. Herr [Komplementär] sei nur in der Funktion der GmbHs immer vor Ort gewesen und habe für die Subunternehmer in seiner Geschäftsführerfunktion die Aufträge organisiert, aber nicht für die Bf. Die anderen Gesellschafter-Geschäftsführer hätten das früher oder später selber durchgeführt, jedoch seien sie zum Prüfungszeitpunkt (2013) erst drei Monate in Österreich gewesen, und der Auftraggeber ([Auftraggeber]) habe an seinem gewohnten Ansprechpartner, Herrn [Komplementär], festgehalten. In dieser Startphase habe Herr [Komplementär] seine früheren Landsmänner in organisatorischer Hinsicht unterstützen wollen, dies jedoch nicht über die Bf. sondern die gegenständlichen GmbH's, indem er auch gewerberechtliche und geschäftsführende Funktionen in den Kapitalgesellschaften übernommen habe.
- Die Baumaterialien seien von der Firma [Auftraggeber] zur Verfügung gestellt worden, aber die Arbeitsmittel seien von den Gesellschafter-Geschäftsführern der jeweiligen Firmen selbst auf die Baustellen mitgebracht worden. Dass Baumaterialien vom Auftraggeber gestellt würden, sei in der Baubranche aufgrund der besseren Kostenkontrolle üblich. Jedenfalls seien die Arbeitsmittel nicht von der Bf. bereitgestellt worden.
- Der Arbeitsort sei nicht von der Bf. sondern von der Firma [Auftraggeber] vorgegeben worden. Dies habe alleine mit der Baustellenkoordination zu tun, und Herr [Komplementär] habe in seiner Funktion als gewerberechtlicher Geschäftsführer der GmbH's die Koordination mit der Firma [Auftraggeber] durchgeführt.

- Der Bf. werde angelastet, dass die Subunternehmer nur für einen oder wenige Auftraggeber tätig geworden seien. Dem sei entgegenzuhalten, dass es den Subfirmen aufgrund der ausreichenden Auftragslage und der Auslastung gar nicht möglich gewesen wäre, weitere Aufträge anzunehmen und somit einen bestehenden Kunden, der laufend Aufträge vergeben habe, warten zu lassen. Aufträge abzulehnen, um neue Kunden zu lukrieren, sei wirtschaftlich betrachtet nicht sinnvoll. Auch habe es keine Hinweise dafür gegeben, dass keine weiteren oder weniger Aufträge vom Auftraggeber kommen würden. Wären lukrative Aufträge anderer Firmen gekommen, hätten die GmbHs als Auftragnehmer entsprechend Personal aufnehmen müssen, was aber im Zeitraum der Prüfung, in der Startphase, aus Sicht der Bf. im Hinblick auf weitere Vollausslastung etwaiger Mitarbeiter zu riskant gewesen wäre, aber natürlich bei kontinuierlich wachsenden Aufträgen künftig realistisch wäre.
- Wie bereits erläutert, handle es sich bei den Entnahmen um Geschäftsführervergütungen und keinen Zeitlohn. Da es bei den Abrechnungen auf den Baustellen üblich sei, über m² oder Zeit abzurechnen, seien die Rechnungen auf Basis der Baustellendaten erstellt worden. Es liege somit kein Zeitlohn vor.
- Laut Vereinbarung hafte die Bf. gegenüber der [Auftraggeber], jedoch würden genauso die Subfirmen gegenüber der Bf. schon auf Grund der allgemeinen Haftungs- und Schadenersatzregelungen des ABGB haften.
- Zum Argument, die Auftragnehmer würden sich keiner Hilfskräfte bedienen, werde darauf hingewiesen, dass bei der [Subunternehmen1] im Jahr 2013 zwei Hilfsarbeiter angemeldet und eingesetzt worden seien, um den Auftragsstand im Juni bewältigen zu können. Allerdings seien diese nach Auftragsabwicklung nicht mehr benötigt und daher abgemeldet worden.
- Es sei vereinbart worden, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer die GF-Vergütung entnehmen könnten, solange die GmbHs liquide seien. Sollte dies nicht der Fall sein, wären die Vergütungen zu kürzen gewesen. Auch seien die Geschäftsführervergütungen gestaffelt gewesen. Daher liege jedenfalls ein Unternehmerwagnis vor.
- Hinsichtlich der Vertragsgestaltung werde festgehalten, dass zwischen der Bf. und den beiden Subfirmen 2013 ein Rahmenvertrag befristet auf ein Jahr abgeschlossen worden sei. Dieser Vertrag sei durch mündliche Absprachen und schlüssige Handlungen (Bauausführungen) verlängert worden. Ein schriftlicher Rahmenvertrag sei nicht zwingend notwendig, sondern könne auch mündlich vereinbart werden.

- Wenn ein Gesellschafter-Geschäftsführer seine Arbeit nicht hätte ausführen können, sei er von einem anderen vertreten worden. Ebenso habe es die Möglichkeit der gegenseitigen Vertretung der beiden Subfirmen gegeben.

Aus den angeführten Gründen handle es sich bei den beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern der Subfirmen nicht um Arbeitnehmer der Bf., weshalb die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben seien.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 21.09.2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und in der Begründung auf die Feststellungen der vorangegangenen Außenprüfung verwiesen.

Dagegen wurde fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt und auf das Vorbringen in der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Einkünften für 2013 bis 2015 verwiesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Einsicht genommen wurde in die von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten, sowie den BFG-Akt zu [Zl], in dem sich auch die von Organen der Finanzpolizei Klagenfurt mit dem Komplementär der Bf., Herrn [Komplementär] und den Gesellschafter-Geschäftsführern der Subunternehmen aufgenommenen Niederschriften befinden, sowie in den BFG-Akt zu [Zl1].

Folgender Sachverhalt wird in Übereinstimmung mit den Erkenntnissen des BFG vom 26.01.2018 , [Zl1], und vom 02.12.2019, [Zl], als erwiesen angenommen:

Die Bf. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 31.5.2012 gegründet. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 07.03.2018, [GZ], wurde über das Vermögen der Bf. das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom 30.08.2018 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben und am 10.05.2019 die Firma gem. § 10 Abs. 2 FBG von Amts wegen gelöscht. Unbeschränkt haftender Gesellschafter war im Streitzeitraum ***2*** [Komplementär], Kommanditistin war ***1***[Komplementär] (Gattin des ***2*** [Komplementär]). Gegenstand der Gesellschaft war das Trockenbaugewerbe.

Die einzige Auftraggeberin der Bf. war die [Auftraggeber], die ihre Aufträge schriftlich oder mündlich an Herrn [Komplementär] als Geschäftsführer der Bf. vergab, der diese Aufträge wiederum an die "Subunternehmen" [Subunternehmen1] und [Subunternehmen2] zum Teil weitergab.

Die Bf. war ausschließlich auf Baustellen der Firma [Auftraggeber] tätig, wobei die Trockenbauarbeiten (insbesondere das Aufstellen von Trennwänden aus Rigipsplatten) von Herrn [Komplementär] und den Gesellschaftern bzw. Gesellschafter-Geschäftsführern der

beiden Subunternehmen unter Verwendung eigener Kleinwerkzeuge (zB Stichsäge, Flex, Bohrmaschine, Schraubenzieher etc.) ausgeführt wurden. Das Material wurde ausschließlich von der Firma [Auftraggeber] zur Verfügung gestellt.

Die Arbeitszeiten (Montag bis Freitag von 7.00 - 17.00 Uhr) und der Arbeitsort wurden von der [Auftraggeber] vorgegeben. Die Abrechnung mit den "Subunternehmern" erfolgte monatlich nach Stundenlohn. Die Stundenaufzeichnungen und m²-Aufzeichnungen wurden von den Gesellschaftern selbst ausgefüllt und von ***2*** [Komplementär] sowie vom Vorarbeiter der Firma [Auftraggeber] kontrolliert; teilweise wurden die Stundenaufzeichnungen auch vom Vorarbeiter der Firma [Auftraggeber] abgezeichnet. Die Abrechnung erfolgte derart, dass die Bf. von der [Auftraggeber] einen Stundensatz von 27 € bis 28 € erhielt und unter Abzug von 10% für Arbeitsvergabe und Haftung an die Subfirmen weiterleitete.

Der Vorarbeiter der Firma [Auftraggeber] erteilte die Anweisungen, wo und was zu tun ist, und kontrollierte nach Abschluss der Tätigkeit gemeinsam mit ***2*** [Komplementär] die von den "Subunternehmern" erbrachten Arbeiten. Auch die von ***2*** [Komplementär] durchgeführten Arbeiten wurden vom Vorarbeiter der Firma [Auftraggeber] kontrolliert. Auch die "Subunternehmen" waren ausschließlich auf Baustellen der Firma [Auftraggeber] tätig.

2 [Komplementär] war auch gewerberechtlicher Geschäftsführer der beiden "Subunternehmen" und führte alle wesentlichen Aufgaben der Geschäftsführung und tatsächlichen Vertretung durch. Er war den Gesellschaftern der "Subfirmen" auch bei deren Gründung behilflich. Die Gründungen erfolgten, um den Gesellschaftern zu ermöglichen, in Österreich zu arbeiten, was ihnen im Rahmen von Dienstverhältnissen mangels Arbeitsbewilligung nicht möglich gewesen wäre.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Außenprüfung, den Angaben des ***2*** [Komplementär] anlässlich einer niederschriftlichen Einvernahme durch die Betriebsprüferin am 17.06.2015 und seiner Beschuldigteneinvernahme im Rahmen der am 12.12.2017 zur Geschäftszahl [Z1] vor dem BFG durchgeführten mündlichen Verhandlung sowie den im Wesentlichen übereinstimmenden Aussagen des [GF2] und des GF3] (beide Geschäftsführer der Subunternehmen) und der Aussage des ***3*** (Vorarbeiter der Firma [Auftraggeber]) im Zuge der niederschriftlichen Einvernahme am 05.09.2013 durch Organe der Finanzpolizei.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu beurteilen:

Gemäß § 47 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus

nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 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 § 82 erster Satz EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

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

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 in der Fassung BGBl. I Nr. 153/2001.

Die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthaltene Definition des Dienstverhältnisses ist eine eigenständige des Steuerrechts; sie ist weder dem bürgerlichen Recht, noch dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. 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 19.09.2007, 2007/13/0071; VwGH 28.04.2004, 2000/14/0125, VwGH 18.03.2004, 2000/15/0079), noch darauf, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht oder dem Gewerberecht, zu beurteilen ist (VwGH 22.03.2010, 2009/15/0200; VwGH 02.02.2010, 2009/15/0191; VwGH 19.09.2007, 2007/13/0071).

Die für ein Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt.

Hievon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers.

Im vorliegenden Fall erfolgte die Festlegung der Arbeitszeit, des jeweiligen Arbeitsortes sowie der zu erbringenden Arbeiten durch die [Auftraggeber]. Von den Gesellschafter-Geschäftsführern der Subunternehmen wurden Stundenaufzeichnungen geführt. Die durchgeführten Arbeiten wurden ebenso wie die Stundenaufzeichnungen von ***2*** [Komplementär] und darüber hinaus vom Vorarbeiter der [Auftraggeber] kontrolliert. Auch die für die Arbeit erforderlichen Materialien wurden von der [Auftraggeber] zur Verfügung gestellt.

Der Beschwerdeeinwand, dass die Subunternehmer bei der Ausführung der Trockenbauarbeiten niemals weisungsgebunden gewesen wären, ist für das erkennende Gericht nicht nachvollziehbar; verweist die Bf. doch selbst auf die Notwendigkeit der permanenten zeitlichen Koordination der Baustellen und die erforderliche Abstimmung. Das Vorbringen, auf Baustellen sei es allgemein üblich, den Arbeitsfortschritt zu kontrollieren und dass diese nur an gewissen Zeiten geöffnet haben, spricht nicht gegen die von der belangten Behörde getroffene Feststellung zur wirtschaftlichen Abhängigkeit (vgl. VwGH 19.09.2007, 2007/13/0071)

Auch die Tatsache, dass das gesamte Baumaterial von der [Auftraggeber] zur Verfügung gestellt wurde, ist ein deutlicher Hinweis auf das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit. Daran vermag weder der Einwand, dass die Arbeiten mit eigenem Werkzeug durchgeführt wurden, noch der Einwand, dass die Beistellung von Baumaterialien wegen der besseren Kostenkontrolle in der Baubranche üblich sei, etwas zu ändern. Stellt beim Verspachteln von Rigipsplatten der Auftraggeber das gesamte Arbeitsmaterial zur Verfügung und wird dieses vom Auftragnehmer unter Verwendung auftragnehmereigenen Werkzeuges auf vom Auftraggeber bestimmten Baustellen verarbeitet, spricht dies für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit (Braunsteiner/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. EL § 47 Anm. 21, 23 "Spachtler").

Was das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko betrifft, so lässt der festgestellte Sachverhalt nicht erkennen, dass die "Subunternehmer" tatsächlich Einfluss auf die Gestaltung ihrer Einnahmen oder Ausgaben nehmen konnten bzw. genommen haben. Dass konkrete "Werke" abgerechnet worden wären, lässt sich den von den "Subunternehmen" an die Bf. gelegten Rechnungen nicht entnehmen. Leistungsgegenstand waren - wie auf den Rechnungen angeführt - Aushilfsarbeiten, somit letztlich Hilfsarbeitertätigkeiten, die nach Stunden abgerechnet wurden.

Hinsichtlich der Haftung für Gewährleistung ist festzuhalten, dass fehlerhafte Arbeiten zwar von den "Subunternehmern" selbst korrigiert werden hätten müssen, eine mangelhafte

Leistung aber keine Kürzung des Entgelts oder Schadenersatz zur Folge gehabt hätte. Auch daraus ist zu erkennen, dass die Auftragnehmer nicht einen Erfolg, sondern ihre Arbeitskraft geschuldet haben.

Nicht zuletzt spricht auch der Umstand, dass die "Subunternehmer" ihre Tätigkeit ausschließlich für einen einzigen Auftraggeber ausgeübt haben, für das Vorliegen von Dienstverhältnissen.

Insgesamt bietet die Aktenlage somit keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die "Subunternehmer" ein bestimmtes Werk geschuldet hätten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zudem mehrfach die rechtliche Unmöglichkeit des Abschlusses von Werkverträgen über einfache manipulative Tätigkeiten ausgesprochen.

Ein Werkvertrag muss auf einen bestimmten abgrenzbaren Erfolg abstellen und somit einen Maßstab erkennen lassen, nach welchem die Ordnungsgemäßheit der Erbringung des Werkes beurteilt werden kann. Eine zwar leistungsbezogene, nicht aber erfolgsbezogene Entlohnung spricht gegen das Vorliegen eines Werkvertrages. Wenn ein dauerndes Bemühen geschuldet wird, das bei Erreichen eines angestrebten "Ziels" auch kein Ende findet, spricht dies ebenfalls gegen einen Werkvertrag (VwGH 25.4.2007, 2005/08/0082).

Hingewiesen wird darauf, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits in zahlreichen ähnlich gelagerten Fällen (insbesondere zu Trockenbauarbeiten, wie Montage von Gipskartonplatten) ausgesprochen hat, dass Arbeiten, die im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf im Zusammenwirken mit anderen Arbeitern erbracht werden müssen, kein selbständiges Werk darstellen können (vgl. zB VwGH 14.10.2011, 2009/09/0205) und die Tätigkeit von polnischen "Spachtlern" als Dienstverträge beurteilt hat (19.9.2007, 2007/13/0071).

Es kann also der Rechtsansicht des Finanzamtes, dass es sich bei den vermeintlich vergebenen Subaufträgen an die [Subunternehmen1] und die [Subunternehmen2] nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt um Dienstverträge gehandelt hat, nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

Nicht geteilt wird allerdings die Auffassung, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer der vermeintlichen "Subunternehmen" in den geschäftlichen Organismus der Bf. eingegliedert waren; vielmehr ist auf Grund folgender Erwägungen davon auszugehen, dass nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne des § 21 BAO die [Auftraggeber] als Dienstgeberin der betreffenden Personen anzusehen ist.

Wie das Bundesfinanzgericht bereits in seinem Erkenntnis vom 02.12.2019, [Zl], festgehalten hat, lässt sich aus den Aussagen dieser Personen zweifelsfrei entnehmen, dass sie die Instruktionen für die jeweiligen Baustellen und exakte Arbeitsanweisungen in erster Linie vom

Vorarbeiter der Firma [Auftraggeber] erhielten, während der Geschäftsführer der Bf. lediglich dabei behilflich war, die Aufträge den anderen beiden verständlich zu machen.

Aus den übereinstimmenden Angaben sämtlicher einvernommenen Personen ergibt sich auch, dass das Arbeitsmaterial von der Firma [Auftraggeber] zur Verfügung gestellt wurde. Auch dass die Abrechnung der Arbeit der Gesellschafter-Geschäftsführer der "Subfirmen" nach Arbeitsstunden erfolgte und die durchgeführten Arbeiten nach deren Fertigstellung vom Vorarbeiter der Firma [Auftraggeber] kontrolliert wurden, bestätigt, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer der "Subunternehmen" in den geschäftlichen Organismus der [Auftraggeber] eingegliedert und an die Weisungen der Verantwortlichen dieser Firma gebunden waren. Es ist daher nicht von einem Dienstverhältnis mit der Bf., sondern mit der [Auftraggeber] auszugehen (vgl. BFG 02.12.2019, [Zl]).

Dementsprechend waren auch die mit den angefochtenen Bescheiden vorgeschriebenen Lohnabgaben für die von den an die Arbeitnehmer ausbezahlten Löhne nicht der Bf. vorzuschreiben. Daher waren die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Zulässigkeit einer 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 Erkenntnis die Feststellung des zu beurteilenden Sachverhaltes im Vordergrund stand und die rechtliche Beurteilung der Arbeitsverhältnisse im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs erfolgte, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz:

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde - mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

Wien, am 23. März 2020