

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***XXX Rechtsanwälte GmbH***, ***Adresse1***, als Masseverwalter im Konkursverfahren der ***X GmbH***, frühere Geschäftsanschrift ***Adresse2***, vertreten durch Herrn Mag. Thomas Mollik, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Haidfeldstraße 31, 2331 Vösendorf, über die als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 11.10.2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt vom 15.9.2006 betreffend Dienstgeberbeitrag 2002, Dienstgeberbeitrag 2003, Dienstgeberbeitrag 2004, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2002, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2003 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2004 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag 2003, Dienstgeberbeitrag 2004, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2003 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2004 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

II. Die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag 2002 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2002 werden gemäß § 279 BAO wie folgt abgeändert:

Dienstgeberbeitrag 2002:

Bemessungsgrundlage	345.713,15 Euro
Dienstgeberbeitrag	15.557,09 Euro
Bisher war vorgeschrieben (Selbstberechnung)	6.887,47 Euro
Nachforderung	8.669,62 Euro

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2002:

Bemessungsgrundlage	345.713,15 Euro
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1.624,85 Euro
Bisher war vorgeschrieben (Selbstberechnung)	719,36 Euro
Nachforderung	905,49 Euro

Die Fälligkeit der Abgaben ist bereits eingetreten.

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

Entscheidungsgründe

Vorweg ist festzuhalten, dass die gegenständliche Entscheidung im fortgesetzten Verfahren nach dem aufhebenden Erkenntnis des VwGH vom 28.5.2015, 2013/15/0162 ergeht.

I. Verfahrensgang:

Bei der sich mittlerweile in Konkurs befindlichen Gesellschaft, einer GmbH, deren Unternehmensgegenstand im Wesentlichen in der Herstellung und im Vertrieb von Mauertrockenlegungsgeräten bestand (in der Folge kurz „***X GmbH***“), fand eine die Jahre 2002 bis 2004 umfassende Lohnabgabenprüfung statt, im Zuge derer der Prüfer folgende Feststellungen traf:

- Die Geschäftsführerbezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers der ***X GmbH***, Herrn ***XX***, seien vom Einkünftebestand des § 22 Z 2 zweiter Teilstich EStG 1988 erfasst und daher dem Dienstgeberbeitrag sowie dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen (betrifft sämtliche Streitjahre).
- Der nicht beteiligte Geschäftsführer der ***X GmbH***, Herr ***YY***, sei als deren Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 zu qualifizieren. Die an ihn ausbezahlten Bezüge seien daher dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen (betrifft die Streitjahre 2003 und 2004).
- Mehrere Servicetechniker, die für die ***X GmbH*** tätig gewesen seien, seien als deren Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 zu qualifizieren. Die an diese ausbezahlten Honorare seien daher dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen (betrifft sämtliche Streitjahre).

- Zwei Gerätebauer, die für die ***X GmbH*** tätig gewesen seien, seien als deren Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 zu qualifizieren. Die an diese ausbezahlten Honorare seien daher dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen (betrifft das Streitjahr 2004).

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und forderte mit Bescheiden vom 15.9.2006 Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2002 bis 2004 nach.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters der ***X GmbH*** vom 11.10.2006 wurde dagegen das damalige Rechtsmittel der Berufung erhoben.

In Reaktion auf einen Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes vom 13.10.2006 wurde mit Schreiben des steuerlichen Vertreters der ***X GmbH*** vom 27.12.2006 die Berufungsbegründung nachgereicht. Der Berufungsbegründung war ein von einem eigens hierfür beigezogenen Steuerberater erstelltes Gutachten „zur Klärung der Frage, ob die für die ***X GmbH*** (...) tätigen Montage- und Servicetechniker im einkommensteuerlichen Sinn selbständig oder nichtselbständig sind“, angefügt.

Der Prüfer erstattete dazu eine Stellungnahme, die dem steuerlichen Vertreter der ***X GmbH*** zur Kenntnis gebracht wurde.

Mit Schreiben vom 6.4.2007 äußerte sich der steuerliche Vertreter der ***X GmbH*** zu den Ausführungen des Prüfers.

Daraufhin legte das Finanzamt die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als damals zuständiger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 12.7.2007 wurde die Abweisung der Berufung beantragt.

Mit Berufungsentscheidung vom 21.11.2012, RV/0563-G/07 wies der Unabhängige Finanzsenat die Berufung als unbegründet ab.

Die ***X GmbH*** erhob dagegen Beschwerde an den VwGH.

Mit Erkenntnis vom 28.5.2015, 2013/15/0162 hob der VwGH die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Der VwGH legte zunächst seine zur Bestimmung des § 47 Abs 2 EStG 1988 (Definition des Dienstverhältnisses) ergangene Rechtsprechung dar und wies darauf hin, dass es sich bei der Frage, ob bzw in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien (Weisungsbindung, Eingliederung in den geschäftlichen Organismus etc) vorliegen, um eine Sachverhaltsfrage handle. Sodann führte er wörtlich wie folgt aus:

„Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) bedeutet nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht, dass der in der Begründung des Bescheides niederzulegende Denkvorgang der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nicht unterliegt. § 167 Abs. 2 BAO hat nur zur Folge, dass - im Allgemeinen - die Würdigung der Beweise keinen gesetzlichen Regeln unterworfen ist. Dies schließt aber eine verwaltungsgerichtliche Kontrolle in der Richtung nicht aus, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind. Unter Beachtung dieser Grundsätze hat der Verwaltungsgerichtshof auch zu prüfen, ob die Behörde im Rahmen ihrer Beweiswürdigung alle in Betracht kommenden Umstände vollständig berücksichtigt hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. September 2013, 2010/17/0268, mwN).

Der angefochtene Bescheid hält einer solchen verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nicht stand:

Die belangte Behörde führt aus, die Prüfung, ob die Eingliederung der Servicetechniker in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers als auch die persönliche Weisungsgebundenheit gegeben sei, solle "insbesondere anhand der bereits erwähnten, ausschließlich von der (Beschwerdeführerin) stammenden, Schriftstücke" erfolgen. Aus welchem Grunde die belangte Behörde weitere Beweisergebnisse - insbesondere die vorliegenden Protokolle über die Vernehmung der Servicetechniker - im Rahmen der Beweiswürdigung ausblendet, ist nicht ersichtlich.

Wenn die belangte Behörde auf die "ausführlichen Ausführungen in den (erstinstanzlichen) Bescheiden und in der Stellungnahme des Prüfers" hinweist, so setzt sie sich mit den (ebenfalls ausführlichen und konkreten) Einwendungen der Beschwerdeführerin (auch zur Stellungnahme des Prüfers) nicht auseinander.

Damit hat es die belangte Behörde unterlassen, ihre Feststellungen ausreichend zu begründen.

Der angefochtene Bescheid ist daher mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet und war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.“

Mit der Aufhebung tritt die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung der angefochtenen Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, an dessen Stelle gem Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG das Bundesfinanzgericht mit Ablauf des 31.12.2013 getreten ist, befunden hat (§ 42 Abs 3 VwGG).

Mit Beschluss des Landesgerichtes ***Ort*** vom ****tt.mm.2018*** wurde über das Vermögen der ***X GmbH*** das Konkursverfahren eröffnet (Aktenzeichen ***Aktenzeichen***) und die ***XXX Rechtsanwälte GmbH*** zum Masseverwalter bestellt.

In dem am 1.10.2020 vor dem erkennenden Gericht abgehaltenen Erörterungstermin wurde das Beschwerdebegehren insoweit eingeschränkt, als die Subsumtion der von der ***X

GmbH*** an Herrn ***XX*** in den Streitjahren ausbezahlten Geschäftsführerbezüge unter die Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 nunmehr akzeptiert wird.

Mit beim Finanzamt eingebrachtem Schreiben vom 13.1.2021 erklärte Herr ***YY***, der im Laufe der zweiten Jahreshälfte 2003 mit der Geschäftsführung der ***X GmbH*** betraut wurde, seinen Beschwerdebeitritt und wies darauf hin, dass er als früherer zweiter Geschäftsführer potentiell haftungspflichtig sei.

Mit beim Finanzamt eingebrachtem Schreiben vom 18.1.2021 erklärte Herr ***XX***, der im gesamten Streitzeitraum mit der Geschäftsführung der ***X GmbH*** befasst war, seinen Beschwerdebeitritt und wies darauf hin, dass er aufgrund seiner Geschäftsführerstellung potentiell haftungspflichtig sei.

In dem am 24.2.2021 vor dem erkennenden Gericht abgehaltenen Erörterungstermin wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Mit Bescheid vom 25.2.2021 wies das Finanzamt die Beitrittserklärung des Herrn ***YY*** vom 13.1.2021 nicht vollumfänglich, sondern nur im Hinblick auf das Streitjahr 2002 zurück. Begründend führte es wie folgt aus: *„Einer Bescheidbeschwerde, über die noch nicht rechtskräftig entschieden wurde, kann beitreten, wer nach Abgabenvorschriften für die den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildende Abgabe als Gesamtschuldner oder als Haftungspflichtiger in Betracht kommt. Eine Haftung betreffend das Jahr 2002 kommt nicht in Betracht, nachdem die Geschäftsführereigenschaft erst ab 1.8.2003 bestanden hat. Aus diesem Grund war die Beitrittserklärung hinsichtlich 2002 gem. § 258 Abs 2 lit b BAO zurückzuweisen.“* Dieser Bescheid blieb in der Folge unangefochten.

Am 11.10.2021 wurde zur Klärung noch offener Sachverhaltsfragen ein weiterer Erörterungstermin vor dem erkennenden Gericht abgehalten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Feststellungen zur Selbstberechnung der Dienstgeberbeiträge und der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag durch die *X GmbH*** sowie zur Bescheidgestaltung:**

Die ***X GmbH*** hat in den Streitjahren monatlich Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag selbstberechnet und an das Finanzamt entrichtet. Für den Monat 12/2004 erfolgte die Selbstberechnung und Entrichtung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag im Februar 2005, für die Monate 01/2002 bis 11/2004 wurden Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag jeweils zu einem früheren Zeitpunkt selbstberechnet und an das Finanzamt entrichtet.

Die Begründung der im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2002 bis 2004 erschöpft sich in folgendem Passus: „Die Festsetzung erfolgt aufgrund der durchgeführten Lohnsteuerprüfung.“

Zudem ist in den betreffenden Bescheiden jeweils nur der sich aufgrund der Feststellungen der Lohnabgabenprüfung ergebende Nachforderungsbetrag ausgewiesen.

Feststellungen zu den Servicetechnikern (Streitjahr 2002):

Der Unternehmensgegenstand der sich mittlerweile in Konkurs befindlichen ***X GmbH*** bestand im Wesentlichen in der Herstellung und im Vertrieb von Mauertrockenlegungsgeräten.

Für die Montage der Geräte und das Service bediente sich die ***X GmbH*** mehrerer Servicetechniker. Bei den für die ***X GmbH*** im Streitjahr 2002 tätigen, vom Finanzamt als steuerliche Dienstnehmer im Sinne des § 47 EStG 1988 eingestuften Servicetechnikern handelt es sich um Herrn ***WF***, Herrn ***RL***, Herrn ***HL***, Herrn ***PM***, Herrn ***RP*** und Herrn ***FS*** (wenn in der Folge von Servicetechnikern die Rede ist, sind – soweit nichts Gegenteiliges angeführt ist – die namentlich genannten Servicetechniker gemeint).

Zwischen der ***X GmbH*** und den Servicetechnikern wurden anlässlich der Aufnahme der Tätigkeit der Servicetechniker für die ***X GmbH*** „Einschulungs- und Arbeitsvereinbarungen“ abgeschlossen, deren (im Wesentlichen gleichlautender) Inhalt neben der Festlegung einer Probezeit darin bestand, dass die Servicetechniker ein Einschulungsprogramm zu absolvieren hatten. Diese Vereinbarungen lauten wörtlich wie folgt:

- „1. S.i.A. (Servicetechniker in Ausbildung) beabsichtigt bei [***X GmbH***] Servicetechniker auf Werkvertragsbasis zu werden.*
- 2. [***X GmbH***] beabsichtigt für die Gebiete (...) einen Servicetechniker auf Werkvertragsbasis aufzunehmen.*
- 3. Um die Qualifikationen bzw. die Eignung von S.i.A. zu überprüfen, macht S.i.A. das Einschulungs- und Arbeitsprogramm von [***X GmbH***].*
- 4. Die Bezahlung, Abrechnung in der Probezeit ist auf Seite 3 des Pgms wiedergegeben.*
- 5. Die Pauschalen sind im Anhang 1 zu finden.*
- 6. Als Probezeit werden ca. 6 Wochen bei Vollzeittätigkeit bzw 12 Wochen bei Teilzeittätigkeit vereinbart.*
- 7. Es wird zw. S.i.A. und [***X GmbH***] ein fixer Stundenplan – ca. 14 Tage im voraus vereinbart, wo S.i.A. ausschließlich für [***X GmbH***] tätig ist, in Form von theoretischer Fortbildung bzw. Service- und Montagetermine.*
- 8. Wenn [***X GmbH***] in dieser Zeit für S.i.A. Service- bzw. Montagetermine legt, so sind diese von S.i.A. einzuhalten.*
- 9. Wenn S.i.A. die Termine nicht hält, kommt er für eventuelle Schäden auf, die aus der Nichtwahrnehmung der Termine für [***X GmbH***] entstehen können.*
- 10. S.i.A. bemüht sich so gut er kann, die Interessen von [***X GmbH***] bei den Kunden zu vertreten. Er handelt auch angemessen, wie es sich für einen Servicetechniker gehört.*
- 11. Für die Schulung in der Probezeit, stellt [***X GmbH***] an S.i.A. keine Kostenforderung, auch wenn S.i.A. in dieser Zeit ausscheidet.*
- 12. Bei Ausscheidung von S.i.A. hat er unverzüglich Schulungsunterlagen, Geräteschafften und Montagezubehör, Meßgeräte etc. an [***X GmbH***] abzugeben.*
- 13. Daten die [***X GmbH***] bzw deren Technik, deren Kunden betreffen unterliegen nach Ausscheiden von S.i.A. der Verschwiegenheitspflicht.*
- 14. Diese Daten dürfen auch nach dem Ausscheiden von S.i.A. nicht gewerblich genutzt werden.*
- 15. S.i.A. erklärt sich mit seiner Unterschrift bereit, obige Punkte zu akzeptieren und das Programm so gut wie möglich zu erfüllen.*
- 16. [***X GmbH***] erklärt sich bereit, S.i.A. die notwendigen Materialien zur Verfügung zu stellen, damit S.i.A. das Programm bewältigen kann.“*

Die von den Servicetechnikern zu absolvierende Einschulung bestand aus einem Theorieteil und einem Praxisteil. Der Theorieteil, der die Gerätetechnik umfasste, war im Selbststudium anhand von schriftlichen Unterlagen und Videokassetten zu absolvieren. Der Praxisteil bestand darin, dass Montagen und Services bei Kunden vor Ort im Beisein eines Ausbildners durchzuführen waren. Das im Zuge der Einschulung erworbene Wissen wurde von der ***X GmbH*** anhand von Fragebögen bzw. Fragenkatalogen überprüft. Die Einschulung dauerte zum Teil mehrere Wochen bzw. Monate. Die mit der Einschulung verbundenen Kosten wurden von der ***X GmbH*** übernommen.

Nach Absolvierung der Einschulungsphase verrichteten die Servicetechniker ihre Montage- und Servicetätigkeit für die ***X GmbH*** (zunächst) auf der Grundlage mündlicher Vereinbarungen.

Erst Mitte des Jahres 2003 – somit nach dem Streitjahr 2002 – wurden zwischen der ***X GmbH*** und den Servicetechnikern jeweils gleichlautende, als „Werkvertrag“ titulierte schriftliche Vereinbarungen abgeschlossen, die auszugsweise folgenden Inhalt haben:

„Artikel I

Der WB erzeugt und vertreibt Geräte zur Mauerentfeuchtung, Bodenbefeuchtung und Störzonendämpfung unter dem Namen (...).

Artikel II

Der WU übernimmt es, Gerätemontage- und Servicearbeiten für den WB im jeweilig vereinbarten Zeitraum durchzuführen. Der WU erklärt, über die notwendigen Kenntnisse zur Durchführung dieser Arbeiten und über die notwendigen Betriebsmittel hiezu (Werkzeuge, Messgeräte¹⁾, KFZ, Computer, Fax, Digitalkamera etc.) als auch eine Gewerbeberechtigung zu verfügen. (...).

¹⁾ *von der Zentrale anzumieten (siehe Anhang 6)*

Artikel III

*Er erhält einmal wöchentlich / bzw. monatlich Auftragsunterlagen von Kunden des WB, die ein „***X-System***“ erworben haben, und hat die Verpflichtung bei diesen Kunden die notwendigen mauerwerksdiagnostischen Untersuchungen und Montage- und /oder Servicearbeiten an den Objekten sorgfältig nach den aktuellen Richtlinien bzw. Montagechecklisten des WB durchzuführen.*

Artikel IV

Der WU arbeitet nicht weisungsgebunden, er hat seine vertraglichen Verpflichtungen jedoch den Richtlinien gemäß zu erfüllen. Er ist an keine Arbeitszeiten gebunden, verpflichtet sich

jedoch, die einzelnen Kundenbesuche, bis zum vorgegebenen Endtermin (steht auf der Überwachungsanweisungsscheckliste ÜAC) so rechtzeitig vorzunehmen, daß dem WB durch eine Verzögerung kein Schaden entsteht. Der WU kann sich durch geeignete qualifizierte Kräfte vertreten lassen bzw. Hilfskräfte für die Durchführung der Aufträge heranziehen.

Im Falle eines unerwarteten Ausfalls (Krankheit, Unfall o.ä.) muß der WU umgehend den WB verständigen. Es entstehen dem WU dadurch keine Kosten für „Nichterledigtes“.

(...)

Artikel VI

Der WU ist Unternehmer und wird nicht zur Sozialversicherung angemeldet. Über seine Tätigkeit legt er buchungsfähige Fakturen in monatlichen Abständen. Die Besteuerung seines Einkommens obliegt ihm selbst. Der WU entscheidet selbst über Art und Umfang der von ihm ausgeübten Tätigkeit. Er unterliegt hinsichtlich Tätigkeiten für sonstige Auftraggeber keinen Beschränkungen.

Artikel VII

Als Werklohn kommen die in Anlage 2 festgesetzten Pauschalbeträge zur Anwendung.

Artikel VIII

Den WU treffen weitere zusätzliche Verpflichtungen:

*a) Er hat bei jedem Kundenbesuch die erforderlichen Aktionen genauestens durchzuführen und genau darüber Protokoll zu führen. Es sind stets Standardaktionen zu unternehmen um einen Erfolg der ***X-Anlage*** herbeizuführen. Alle Standardaktionen sind in der Montagecheckliste als auch der Liste für Stand der Servicetechnik angegeben bzw. im Detail in den Unterlagen (schriftlich & Videos).*

b) Auf alle Fälle sind die aktuellen technischen Richtlinien und der letzte Stand der Technik bei Montage und Service genau einzuhalten.

(...)

Artikel XI

Das Vertragsverhältnis beginnt mit 1.6.03 und endet jeweils automatisch mit Fertigstellung der übernommenen Aufträge. Nach Beendigung des Vertragsverhältnisses steht der WU dem WB auf dessen Wunsch noch 6 Wochen lang zur Verfügung.

Artikel XIV

Die in der Anlage 5 aufgelisteten Regeln für die Serviceorganisation sind von beiden Seiten einzuhalten.

(...)“

Darüber hinaus enthalten diese schriftlichen Vereinbarungen Regelungen ua betreffend die Untersagung bestimmter Patentanmeldungen, die Zurückbehaltung bzw Rückforderung des Entgelts sowie die Festlegung einer Konventionalstrafe.

An den tatsächlichen Arbeitsabläufen der Servicetechniker hat sich durch den Abschluss dieser schriftlichen Vereinbarungen nichts geändert.

Den Servicetechnikern wurden von der ***X GmbH*** Einsatzgebiete in Form von Bundesländern bzw Teilen von Bundesländern zugewiesen.

Die Servicetechniker wurden für die ***X GmbH*** nicht bloß punktuell, sondern laufend tätig. Die tägliche Arbeitszeit belief sich zum Teil auf deutlich mehr als acht Stunden.

Die Einteilung der Montage- und Servicetermine wurde zum Teil durch die ***X GmbH***, zum Teil durch die Servicetechniker selbst (bzw durch von diesen beauftragte Dritte, zB Angehörige) vorgenommen.

Den Servicetechnikern wurde von der ***X GmbH*** detailliert vorgegeben, welche Arbeitsschritte bei der Abwicklung der Montage- und Serviceaufträge in technischer Hinsicht zu setzen waren. Die diesbezüglichen Vorgaben ergaben sich aus umfangreichen Montage-Checklisten und Service-Checklisten, welche die Servicetechniker bei der Verrichtung ihrer Tätigkeit zu beachten hatten.

Darüber hinaus erhielten die Servicetechniker von der ***X GmbH*** Vorgaben betreffend den organisatorischen Ablauf der Montage- und Servicetätigkeit. So gab der Gesellschafter-Geschäftsführer der ***X GmbH*** im Juli 2002 ein mit „*Regeln für die Serviceorganisation 7/02*“ tituliertes Schreiben heraus, das neben dem Innendienstpersonal der ***X GmbH*** an die Servicetechniker gerichtet war. Die Servicetechniker wurden darin zur Beachtung der nachfolgenden Punkte angewiesen:

„Termine, Telefon

1. Bei Terminabsagen von Kunden in der Zentrale oder Serviceaussenstelle, verpflichtet sich die Zentrale/Serviceaussenstelle dies sofort telefonisch an [Servicetechniker] (zB. übers Handy-Mailbox) weiterzuleiten.

2. [Servicetechniker] meldet sich wenigstens einmal/Woche in der Zentrale um eventuelle Neuigkeiten, Terminabsagen entgegenzunehmen.

3. Bei einer Reklamation eines Kunden in der Zentrale/Serviceausstelle, ist [Servicetechniker] zumindest verpflichtet am gleichen, spätestens am nächsten Tag den Kunden noch rückzurufen, außer es ist ein anderer Tag mit dem Kunden vereinbart worden.

4. Wenn sich Termine bei Kunden nicht ausgehen, so sollten diese Kunden vom [Servicetechniker] verständigt werden, um eine Verstimmung zu vermeiden.

5. Montageabsagen von Kunden sind in der Zentrale innerhalb 48 Stunden bekanntzugeben, damit das Mahnwesen ordnungsgemäß funktionieren kann und nicht durch ungerechtfertigte Mahnungen die Kunden verstimmt.

6. Es steht dem [Servicetechniker] frei die Terminisierung an die Serviceausstelle abzugeben.

Planung, Abrechnung, Teilabrechnung

7. Die Produktionsplanung sollte 14-tägig erfolgen, wobei die Service- und Montageakte mit der Standardabrechnungsliste in der Zentrale zwecks Bearbeitung sein muß.

8. Der 14-tägige Produktionsplan ist daher immer auf 3-4 Wochen im voraus vom [Servicetechniker] zu machen und mit den Montage-Serviceakten, Abrechnung in die Zentrale zu bringen (schicken).

9. Termine sind nach der Prioritätenliste lt. der Administrativen Richtlinie zu legen.

10. In diesen 14-tägigen Produktionsplan sollten 1 Tag bzw. 3-4 Termine für eventuell dringende Notfälle (Reklamationen, Montagen; VIP-Kunden etc.) freigehalten werden.

Post, Schriftverkehr

11. Die wöchentliche Post von der Zentrale geht in der Regel Freitags weg. Sie sollte so rasch wie möglich von [Servicetechniker] durchgesehen werden, ob nicht etwas Wichtiges dabei ist.

Problemfälle

12. Werden Montagetermine oder Servicetermine von Kunden mehr als 3 mal abgesagt, so sind die Akte in der Zentrale mit allen Details abzugeben. Die Zentrale bestimmt dann die weitere Vorgehensweise.

Faxgerät, Telefon

13. Die Zentrale und [Servicetechniker] sorgen dafür, daß die Funktionstüchtigkeit des Fax-Gerätes (Zentrale und [Servicetechniker]) und des Handys von [Servicetechniker] stets gewährleistet ist.

Meetings

14. Im ersten Monat sind alle Akte wöchentlich mit dem techn. Coach durchzugehen. Technikermeetings und Update-Schulungen sind zu besuchen.

15. Dringende Fälle werden jeden Montag im Monat abgegeben bzw. (telefonisch) besprochen.

Materialausfassung

16. Materialausfassung kann in der Zeit zwischen 7:30 bis 16:00 stattfinden.

Weiterbildung, Qualitätsverbesserung

17. Studieraufträge zur Verbesserung der Qualität müssen vom [Servicetechniker] termingemäß erledigt werden.

Sonstiges

18. Die obigen Regeln werden bei Bedarf ständig den Bedürfnissen angepaßt um die Effizienz der Serviceorganisation zu steigern.

19. Diese Regeln sind am Arbeitsplatz und in der Arbeitsmappe sichtbar anzubringen.“

Wenn es unter Punkt 9 der „Regeln für die Serviceorganisation 7/02“ heißt, dass „Termine (...) nach der Prioritätenliste lt. der Administrativen Richtlinie zu legen [sind]“, so ist damit die „Administrative Richtlinie vom 1.9.1995“ mit dem Titel „Prioritäten beim Terminisieren“ gemeint, die neben der Unterscheidung zwischen Punktterminen und Gleitterminen folgende „Prioritätenskala“ vorsieht:

1. Reklamations-Kunden
2. Montage-Kunden
3. VIP-Termine
4. Service-Kunden
5. Sonstiges

Es kam auch vor, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer der ***X GmbH*** die Servicetechniker zu mehr Disziplin aufforderte, wie etwa im „Internen Rundschreiben“ vom 29.5.2002, dessen Betreff „Finanzielle Notlage in der Finanzabteilung – raschere Lieferung“ lautet. Darin setzte der Gesellschafter-Geschäftsführer der ***X GmbH*** ua die Servicetechniker darüber in Kenntnis, dass der finanzielle Rahmen der ***X GmbH*** seit mehreren Wochen ausgeschöpft sei. Um aus dem „Zustand Notlage“ herauszukommen, sei folgende bewährte Formel anzuwenden:

„1. (...)

1A. Einzelpersonen sollten angewiesen werden zum Produzieren. (Also Vollgas in jedem Bereich! Montagen so schnell wie möglich rausbringen!)

2. Ändern Sie Ihre Arbeitsgrundlage (ab sofort gibt es jeden Monat am Anfang eine Finanzplanung (...)) AB SOFORT GIBT ES EINE EINSPARUNGS-IDEENBÖRSE! Formular liegt bei! Durchführbare Einsparungsaktionen werden mit einem BONUS von 5% von der jährlichen Einsparungssumme belohnt.

3. Wirtschaften Sie sparsam. (Wo wird Zeit und Geld verschwendet? Wo kann man Ausgaben verringern? Wo müssen wir effizienter werden?)

a) (...)

b) das techn. Aussendienstpersonal sollte bis Mo 10.6.02 Sparvorschläge schriftlich einbringen, da vor allem die Montage- und Serviceabteilung in der letzten Zeit kostenintensiver wurde.

4. Dann bereiten Sie sich zur Lieferung vor. (Lager werden aufgefüllt, Montagen sollten rascher und sauber erledigt werden etc.)

5. Straffen Sie die Disziplin (nicht herumtrödeln, keine Zeit verschwenden, unnötige KM meiden etc.)“

Darüber hinaus waren die Servicetechniker laufend mit vom Gesellschafter-Geschäftsführer der ****X GmbH**** herausgegebenen Richtlinien unterschiedlicher Art konfrontiert, in denen Arbeitsabläufe vorgegeben wurden. So schrieb etwa die „Technische Richtlinie“ vom 7.5.2002, deren Betreff „Reklamationsfälle und Feuchtigkeitsstagnationen ohne Ursachenerforschung“ lautet, dem gesamten servicetechnischen Personal im Allgemeinen sowie dem ausdrücklich namentlich genannten Servicetechniker ****PM**** im Besonderen auszugsweise folgende Vorgehensweise für den Fall des Auftretens „unerklärbarer Feuchtigkeitsstagnationen“ vor:

„(...)

1. Fotos von den Problemstellen machen.

2. Der Plan ist mit der Planlegende als auch dem Planlegendenbehelfsblatt upzudaten.

3. Die BMC genau durchgehen, ob sie bei den „unerklärlichen Messstellen“ Abhilfe schafft! (das alleine hätte sie auch getan)

4. Mit den Fotos und dem Akt zum techn. Überwacher (...) oder Geschäftsführer (...).

5. Der Akt wird erst dann in die Ordner (Servicearchiv) gelegt, wenn diesbezüglich eine Lösung ausgearbeitet wurde!

(...)“

Auch die vom Gesellschafter-Geschäftsführer der ***X GmbH*** herausgegebene, ua an die Servicetechniker gerichtete „Finanztechnische Richtlinie“ vom 9.9.2002, deren Betreff „Ungerechtfertigte Reklamationen/Bezahlung“ lautet, ordnete bestimmte Arbeitsabläufe an:

„(...)“

Zukünftiges Handling:

a) Schon am Telefon im voraus abklären, was genau das Problem ist und dabei den Serviceakt genau studieren! Wenn das Verschulden offensichtlich kundenseits besteht, ist er darüber zu informieren (diplomatisch), dass dieses Service kostenpflichtig ist.

b) Stellt es sich erst beim Service heraus, so ist der Kunde über die Rechnung zu informieren, die er zugeschickt bekommt.

c) Im Arbeitsbericht ist ein genauer Bericht zu verfassen. Auch eventuelle Rechnungsadresse, Wünsche etc.

(...)“

Die Servicetechniker hatten umfangreiche Aufzeichnungen über die von ihnen abgewickelten Montage- und Serviceaufträge zu führen. Dazu zählten die Objektanalyse-Checkliste (OAC), die Begleitende-Maßnahmen-Checkliste (BMC) und die Überwachungsanweisungs-Checkliste (ÜAC), auf deren Rückseite ein Arbeitsbericht zu verfassen war. Hierfür gab es von der ***X GmbH*** stammende Vordrucke, die von den Servicetechnikern zu befüllen waren. Der Arbeitsbericht war von den Servicetechnikern nach den Regelungen der „Administrativen Richtlinie“ vom 28.3.1997 (punktuell ergänzt bzw abgeändert am 18.3.2003), die den Titel „Der Arbeitsbericht“ trägt, zu erstellen. Diese Richtlinie lautet auszugsweise wie folgt:

„Jedes Service beinhaltet auch einen kurzen Arbeitsbericht, der auf der Rückseite der ÜAC geschrieben wird.

Was ist der Zweck des Arbeitsberichtes?

1. Dem techn. Überwacher einen groben und schnellen Überblick zu geben, wie es um das Objekt, den Entfeuchtungsfortschritt, den Kunden, der durchgeführten Servicemaßnahmen, Gerätefelleigenschaften, Vorschläge und Sonstiges steht.

2. Dem Techniker eine Gedankenstütze zu geben, um sich auf das nächste Service und die Servicestrategie optimal vorbereiten zu können.

3. Bei Ausfall des Technikers durch Krankheit, Ausscheiden aus dem Betrieb etc. dem Nachfolger eine reibungslose Übernahme zu gewährleisten.

4. Bei Reklamationen genügend Informationen zu haben, um sachlich reagieren zu können.

Der Arbeitsbericht der neuen Ära

Um beim Arbeitsbericht Zeit und Länge zu sparen, wird ein neues Abkürzungssystem eingeführt, daß die wichtigsten Informationen in kurzer Zeit (ca. 2 Minuten) erfaßt. Unter Sonstiges und Vorschlag für das nächste Service, ist eine Berichtsform mit kurzen Worten zu wählen. Die Abkürzungen samt Erklärungen sind am Anfang des Blattes immer dargestellt, damit jeder weiß, der mit dem Akt arbeitet, welche Abkürzung was bedeutet.

Die Abkürzungen und deren Bedeutungen und was ein Arbeitsbericht beinhalten sollte

a) Datum

(...)

b) Austrocknungsindikatoren kurz AI

(...)

c) Kundenbeobachtungen kurz KU-BEO

(...)

d) Kundenzufriedenheit kurz KU-ZU

(...)

e) Serviceaktionen kurz SA

(...)

f) Gerätefeld kurz GF

(...)

g) Sonstiges kurz SO

(...)

h) Vorschlag für das nächste Service kurz VO-SE

(...)“

Die Aufzeichnungen waren von den Servicetechnikern an die ***X GmbH*** zu übermitteln. Dort wurden sie von Herrn ***GS***, der im Streitjahr 2002 die Funktion des technischen Überwachers innehatte, einer Kontrolle unterzogen. Die diesbezüglichen administrativen Abläufe waren in einer „*Jobniederschrift vom 20.12.2002 für die Montage- und Serviceassistenz*“ niedergeschrieben, in der es auszugsweise wie folgt heißt:

*„1. Akte kommen vom Techniker retour – diese werden als erstes von Frau (...) (Serviceassistentin) in den jeweiligen Servicelisten ausgetragen und dann kommen die Akten zur technischen Überwachung (Herr ***GS***)!*

2. Der technische Überwacher bearbeitet diese und gibt sie entweder

a) ins Kisterl „zum Ablegen zum jeweiligen Techniker-Ordner“

b) ins Kisterl mit dem Vermerk „Akt am zurück zu TE“

(...)“

Im Krankheitsfall hatten die Servicetechniker eine diesbezügliche Meldung an die ***X GmbH*** zu erstatten.

Geplante Urlaubszeiten gaben die Servicetechniker der ***X GmbH*** im Vorhinein bekannt. Die vom Gesellschafter-Geschäftsführer der ***X GmbH*** am 31.8.2001 herausgegebene, ua an die Servicetechniker gerichtete „*Administrative Richtlinie*“ mit dem Betreff „*Raschere Lieferung der ***X-Anlagen****“, die eine „*rasche Montagelinie*“ vorschreibt und Regelungen zur Montage- und Servicevorausplanung vorsieht, enthält folgenden mit den Urlaubszeiten der Servicetechniker zusammenhängenden Passus: „*Das Handling während der Urlaubszeit des Technikers ist vor Urlaubsantritt mit der Zentrale abzusprechen.*“

Die von der ***X GmbH*** an die Servicetechniker gerichteten – zahlreichen – administrativen Vorgaben waren von den Servicetechnikern verpflichtend einzuhalten.

Die ***X GmbH*** verfügte über einen „*Arbeitsbereich für Ethik und Recht*“, der den Servicetechnikern den „*Zustand Verrat*“ zuwies, wenn diese ohne für die ***X GmbH*** akzeptablen Grund ihrer Tätigkeit nicht nachgingen. So wurde in einem vom Gesellschafter-Geschäftsführer der ***X GmbH*** unterzeichneten Rundschreiben vom 27.11.2002 dem Servicetechniker ***FS*** der „*Zustand Verrat*“ zugewiesen. Dieses Schreiben, das ua an sämtliche für die ***X GmbH*** in Österreich tätigen Servicetechniker gerichtet war und überdies zum „*Personalakt ***FS****“ genommen wurde, wird mit einer Definition des Begriffes „*Verrat*“ eingeleitet, die wörtlich wie folgt lautet: „*Verrat ist als Betrug nach Vertrauen definiert. Man wird feststellen – und das ist schockierend genug – daß jemand, der einen Posten annimmt und dann nicht als derjenige fungiert, der diesen Posten hält, unausweichlich irgendeinen Teil einer Organisation durcheinander bringt oder zerstören wird.*“

Sodann wird wörtlich wie folgt ausgeführt: „Herr ***FS*** wurde auf Kosten von ***X GmbH*** zum ***X-Techniker*** ausgebildet. Durch einen Sportunfall war er eine Zeit arbeitsunfähig. Trotz telefonischer und schriftlicher Urgenzen – sogar mit Verleumdungen am Telefon – hat Herr ***FS*** seinen Dienst weder angetreten noch aufgekündigt. Durch sein Verhalten, hat er einen Teil der Österreich-Organisation durcheinander gebracht und einen beträchtlichen Schaden zugefügt bzw. der Expansion von ***X GmbH*** geschadet. Es wird ihm hiermit der Zustand Verrat offiziell zugewiesen und er wird aufgefordert sich in der Abteilung für Ethik und Recht zu melden um Aktionen zu setzen um sich der Gruppe gegenüber rehabilitieren zu können.“

Die für die Ausübung der Montage- und Servicetätigkeit benötigten Spezialwerkzeuge, zu denen insbesondere ein von der ***X GmbH*** selbst entwickelter „Multimeter“ sowie Laborgeräte, Spannungsmessgeräte und Salzdetektoren zählten, hatten die Servicetechniker von der ***X GmbH*** anzumieten. Die Servicetechniker hatten einen monatlichen Mietzins in Höhe von 30,00 Euro bis 40,00 Euro zu entrichten, der zum Teil in der monatlichen Honorarabrechnung als Abzugsposten erfasst wurde. Die Beistellung der Spezialwerkzeuge durch die ***X GmbH*** diente dazu, eine einheitliche Messgenauigkeit bei der Durchführung von Messungen durch verschiedene Servicetechniker sicherzustellen. Der Wert der Spezialwerkzeuge belief sich auf rund 10.000,00 Euro. Die Servicetechniker wären nicht dazu bereit gewesen, Spezialwerkzeuge zu einem solch hohen Preis selbst zu erwerben.

Pkw, Computer samt Zubehör, Mobiltelefon, Bohrmaschine sowie Kleinwerkzeug wurden von den Servicetechnikern selbst beigestellt.

Die Servicetechniker legten einmal monatlich eine Rechnung an die ***X GmbH***, Abrechnungszeitraum war jeweils ein Kalendermonat. Abgerechnet wurde im Wesentlichen nach Pauschalbeträgen. So waren für die einzelne Montage und das einzelne Service Pauschalsätze festgelegt, deren Höhe vom Ausbildungsgrad des jeweiligen Servicetechnikers abhängig war (zB Pauschalen für Zeiträume nach Abschluss der Grundkurse I und II oder Pauschalen für Zeiträume nach Abschluss aller Theorieprüfungen samt sechs Monaten Praxis). Diese Pauschalsätze wurden mit der Anzahl der im jeweiligen Abrechnungszeitraum erledigten Montagen und Services multipliziert. Mehraufwand wurde gesondert abgegolten. Daneben erhielten die Servicetechniker Fahrtkostenersätze, berechnet auf der Grundlage eines Kilometergeldbetrages von 0,36 Euro, sowie Parkgebührenersätze. Die von den Servicetechnikern an die ***X GmbH*** gelegten Rechnungen waren allesamt im Wesentlichen gleich aufgebaut.

Die vom Servicetechniker ***WF*** für den Kalendermonat November 2002 an die ***X GmbH*** gelegte Rechnung wies etwa folgenden Inhalt auf:

Anzahl	Tätigkeit	Pauschalen	Summen
--------	-----------	------------	--------

8	Montagen	€ 203,48	€ 1.526,10
17	Service	€ 105,38	€ 1.791,46
17	Mehraufwand Serv./Mont.	€ 14,53	€ 239,75
3	Briefe	€ 8,72	€ 26,16
2	Telefonservice	€ 8,72	€ 17,44
			€ 0,00
			€ 0,00
3.747	Ersatz für Fahrtspesen	€ 0,36	€ 1.348,92
	Ab Miete für Geräte inkl. MwSt	€ 40,00	
		Summe	€ 4.909,83
		Nettobetrag	€ 4.091,52
		davon MwSt 20%	€ 818,30

Die vom Servicetechniker ***RL*** für den Kalendermonat November 2002 an die ***X GmbH*** gelegte Rechnung wies etwa folgenden Inhalt auf:

Anzahl	Tätigkeit	Pauschalen	Summen
11	Montagen	€ 180,00	€ 1.980,00
18	Service	€ 85,00	€ 1.530,00
10	Mehraufwand Serv./Mont.	€ 35,00	€ 350,00
	Briefe		
	Telefonservice		
	Abrufkunde		€ 80,00
	Parkgebührenersatz		€ 50,00
1.173	Fahrtspesenersatz/km	€ 0,36	€ 422,28
		Gesamt-Summe	€ 4.412,28
		Nettobetrag	€ 3.676,90

		davon MwSt 20%	€ 735,38
--	--	----------------	----------

Die vom Servicetechniker ***FS*** für den Kalendermonat Mai 2002 an die ***X GmbH*** gelegte Rechnung wies etwa folgenden Inhalt auf:

Anzahl	Tätigkeit	Pauschalen	Summen
10	Montagen	€ 185,00	€ 1.850,00
20	Service	€ 85,00	€ 1.700,00
3	Mehraufwand Serv./Mont.	€ 23,00	€ 69,00
0	Briefe	€ 15,00	€ 0,00
0	Telefonservice	€ 9,00	€ 0,00
0	Reklamation	€ 54,00	€ 0,00
0	Tagespauschale	€ 50,00	€ 0,00
3.572	Ersatz für Fahrtspesen	€ 0,36	€ 1.285,92
		Summe	€ 4.904,92
		Nettobetrag	€ 4.087,43
		davon MwSt 20%	€ 817,49

Den Servicetechnikern war es in der gelebten Praxis nicht gestattet, sich ohne vorherige Zustimmung der ***X GmbH*** durch von ihnen selbst bestimmte „gesellschaftsfremde“ Dritte (Subunternehmer, eigene Dienstnehmer), dh Personen außerhalb des „Pools“ der für die ***X GmbH*** laufend tätigen Servicetechniker vertreten zu lassen. Auch tatsächlich gab keiner der Servicetechniker Montage- und Serviceaufträge an einen „gesellschaftsfremden“ Dritten weiter. Vertretungshandlungen erfolgten allenfalls durch andere für die ***X GmbH*** laufend tätige Servicetechniker. Eine Vertretung der Servicetechniker durch von diesen selbst bestimmte „gesellschaftsfremde“ Dritte wäre aufgrund des spezifischen technischen und organisatorischen Ablaufes der Montage- und Servicetätigkeit und der sehr weitreichenden Einbindung der Servicetechniker in die Belange der ***X GmbH*** auch gar nicht möglich gewesen.

Ganz vereinzelt kam es vor, dass die Servicetechniker Hilfskräfte einsetzten, die unter ihrer Aufsicht tätig wurden. Der Einsatz von Hilfskräften beschränkte sich auf einfache Hilfsarbeiten, wie zB das Bohren von Löchern.

Den Servicetechnikern war es nicht möglich, Montage- und Serviceaufträge nach Belieben abzulehnen.

2. Beweiswürdigung:

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl etwa VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; siehe auch *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 167 Tz 8, mwN).

Die Feststellungen zur Selbstberechnung und Entrichtung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag durch die ***X GmbH*** gründen sich auf eine diesbezügliche aktenkundige elektronische Abfrage des Abgabensinformationssystems. In dem am 24.2.2021 vor dem erkennenden Gericht abgehaltenen Erörterungstermin teilte der Finanzamtsvertreter mit, dass das Finanzamt insoweit zum selben Ergebnis gelangt sei.

Zu den Feststellungen betreffend die Servicetechniker ist vorweg darauf hinzuweisen, dass Protokolle über vom Finanzamt und von der Gebietskrankenkasse durchgeführte Befragungen mehrerer Servicetechniker im Akt einliegen (***RL*** [Befragung vom 31.8.2006], ***HL*** [Befragung vom 25.8.2006], ***AM*** [Befragung vom 2.2.2007], ***MM*** [Befragung vom 12.4.2006], ***MP*** [Befragung vom 26.4.2006] und ***HV*** [Befragung vom 21.4.2006]). Darüber hinaus wurde vom steuerlichen Vertreter der ***X GmbH*** als Anhang zum Berufungsschreiben ein von einem eigens hiefür beigezogenen Steuerberater erstelltes „Gutachten“ zur Frage der Qualifikation der Servicetechniker als selbständig oder nichtselbständig beigebracht, dem Protokolle über selbst durchgeführte Befragungen angeschlossen sind (***WF*** [Befragung vom 31.10.2006], ***RP*** [Befragung vom 31.10.2006] und ***MP*** [Befragung vom 31.10.2006]). Die letztgenannten Befragungsprotokolle sind im Hinblick auf die gestellten Fragen beträchtlich kürzer als die behördlichen Befragungsprotokolle. Von den befragten Servicetechnikern war nur ein Teil im Streitjahr 2002 tätig, die übrigen befragten Servicetechniker nahmen ihre Montage- und Servicetätigkeit für die ***X GmbH*** in den Jahren 2003 bzw 2004 auf. Da sich an den Arbeitsabläufen der Servicetechniker in den Jahren 2002 bis 2004 nach den insoweit übereinstimmenden Angaben der Verfahrensparteien nichts geändert hat, bezieht das

erkennende Gericht – ergänzend – auch Aussagen jener Servicetechniker in die Beweiswürdigung mit ein, die erst ab dem Jahr 2003 (bzw 2004) für die ***X GmbH*** tätig waren.

Dass es sich bei den für die ***X GmbH*** im Streitjahr 2002 tätigen, vom Finanzamt als steuerliche Dienstnehmer im Sinne des § 47 EStG 1988 eingestuften Servicetechnikern um Herrn ***WF***, Herrn ***RL***, Herrn ***HL***, Herrn ***PM***, Herrn ***RP*** und Herrn ***FS*** handelt, ergibt sich aus den zahlenmäßigen Aufstellungen des aktenkundigen Betriebsprüfungsberichtes (siehe die dortigen Honoraraufstellungen) und wurde dies von der beschwerdeführenden Partei in dem am 24.2.2021 vor dem erkennenden Gericht abgehaltenen Erörterungstermin bestätigt.

Der wiedergegebene Inhalt der „Einschulungs- und Arbeitsvereinbarung“ entstammt einer aktenkundigen Kopie der zwischen der ***X GmbH*** und dem Servicetechniker ***HL*** im Jahr 1997 in schriftlicher Form abgeschlossenen „Einschulungs- und Arbeitsvereinbarung“. Dass eine solche Vereinbarung, gegebenenfalls in leicht modifizierter Form, auch mit den übrigen Servicetechnikern abgeschlossen wurde, gab der Gesellschafter-Geschäftsführer in dem am 11.10.2021 vor dem erkennenden Gericht abgehaltenen Erörterungstermin zu Protokoll. Die Feststellung, dass die Servicetechniker ihre Montage- und Servicetätigkeit für die ***X GmbH*** nach Absolvierung der Einschulungsphase zunächst auf der Grundlage mündlicher Vereinbarungen verrichteten und die ***X GmbH*** erst Mitte des Jahres 2003 dazu übergang, mit den Servicetechnikern schriftliche, als „Werkvertrag“ titulierte Vereinbarungen abzuschließen, wodurch jedoch keine Änderung in den tatsächlichen Arbeitsabläufen eintrat, gründet sich auf die insoweit übereinstimmenden Ausführungen der Verfahrensparteien.

Die Feststellungen betreffend die Art und den Umfang der von den Servicetechnikern zu absolvierenden Einschulung beruhen auf den aktenkundigen Aussagen der befragten Servicetechniker.

Dass die ***X GmbH*** den Servicetechnikern Einsatzgebiete in Form von Bundesländern bzw Teilen von Bundesländern zugewiesen hat, ergibt sich aus den insoweit übereinstimmenden aktenkundigen Aussagen der befragten Servicetechniker und ist dies auch durch eine aktenkundige schriftliche Übersicht über die Einsatzgebiete der Servicetechniker dokumentiert.

Dass die Servicetechniker für die ***X GmbH*** nicht bloß punktuell, sondern laufend tätig wurden, ergibt sich zum einen aus den zahlreichen aktenkundigen, in monatlichen Abständen gelegten Honorarnoten, zum anderen aus den diesbezüglichen aktenkundigen Aussagen der Servicetechniker. So gab etwa der Servicetechniker ***RL*** zu Protokoll, sein typischer Arbeitstag habe zwischen 8:00 und 9:00 (ohne Fahrtzeit) begonnen und zwischen 14:00 und 17:00 geendet. Der Servicetechniker ***HL*** sprach von einer täglichen Durchschnittsarbeitszeit von etwa zwölf bis vierzehn Stunden (einschließlich Fahrtzeit). Der Servicetechniker ***MP*** gab in seiner aktenkundigen abgabenbehördlichen Befragung an,

dass er durchschnittlich rund 40 Stunden pro Woche tätig gewesen sei. Dies wurde auch von der beschwerdeführenden Partei nicht in Zweifel gezogen.

Die Feststellungen betreffend die Einteilung der Montage- und Servicetermine beruhen auf den diesbezüglichen Berufungsausführungen, die insoweit mit den aktenkundigen Aussagen der befragten Servicetechniker übereinstimmen.

Die Feststellung, wonach die ***X GmbH*** den Servicetechnikern detailliert vorgab, welche Arbeitsschritte bei der Abwicklung der Montage- und Serviceaufträge in technischer Hinsicht zu setzen waren, gründet sich auf die aktenkundigen Checklisten und Richtlinien, die von den Servicetechnikern zu beachten waren. Alleine die aktenkundige Montagecheckliste 7/01 umfasste 23 Punkte, die zum Teil in mehrere Unterpunkte gegliedert waren.

Dass mit der unter Punkt 9 der „Regeln für die Serviceorganisation 7/02“ genannten „Administrativen Richtlinie“ jene vom 1.9.1995 mit dem Titel „Prioritäten beim Terminisieren“ gemeint ist, wurde seitens des Gesellschafter-Geschäftsführers der ***X GmbH*** in dem am 11.10.2021 vor dem erkennenden Gericht abgehaltenen Erörterungstermin ausdrücklich bestätigt.

Die Feststellungen betreffend die von den Servicetechnikern anlässlich der Abwicklung der Montage- und Serviceaufträge zu führenden Aufzeichnungen gründen sich auf die diesbezüglichen Ausführungen des Gesellschafter-Geschäftsführers der ***X GmbH*** in dem am 11.10.2021 vor dem erkennenden Gericht abgehaltenen Erörterungstermin sowie auf die aktenkundigen Aussagen der Servicetechniker. Der wiedergegebene Inhalt der „Administrativen Richtlinie“ vom 28.3.1997 (punktuell ergänzt bzw. abgeändert am 18.3.2003) mit dem Titel „Der Arbeitsbericht“ entstammt einer aktenkundigen Kopie dieser Richtlinie.

Dass die Aufzeichnungen der Servicetechniker im Streitjahr 2002 von Herrn ***GS***, der die Funktion des technischen Überwachers innerhalb der Organisation der ***X GmbH*** innehatte, einer Kontrolle unterzogen wurden, ergibt sich aus dessen schlüssigen aktenkundigen Aussagen sowie aus der oben auszugsweise zitierten aktenkundigen „Jobniederschrift vom 20.12.2002 für die Montage- und Serviceassistenz“.

Die Feststellungen betreffend die Erstattung einer Meldung im Krankheitsfall und die Bekanntgabe geplanter Urlaubszeiten beruhen auf den diesbezüglichen aktenkundigen Aussagen der Servicetechniker. Anderslautendes wurde auch von der beschwerdeführenden Partei nicht ins Treffen geführt. Der wiedergegebene Inhalt der „Administrativen Richtlinie“ vom 31.8.2001 mit dem Betreff „Raschere Lieferung der ***X-Anlagen***“ entstammt einer aktenkundigen Kopie dieser Richtlinie.

Die Feststellung, dass die von der ***X GmbH*** an die Servicetechniker gerichteten – zahlreichen – administrativen Vorgaben von den Servicetechnikern verpflichtend einzuhalten

waren, und es sich dabei nicht um bloße Empfehlungen handelte, beruht auf folgendem: Wenn der steuerliche Vertreter der ***X GmbH*** in seiner schriftlichen Stellungnahme vom 6.4.2007 vorbringt, verbindliche Richtlinien hätten sich auf den technischen Bereich beschränkt, während es im administrativen Bereich lediglich „*Empfehlungen (wenn auch tlw. Richtlinien genannt)*“ gegeben habe, so bleibt er jede nachvollziehbare Erklärung für diese Differenzierung schuldig. Weshalb zB der im „*Internen Rundschreiben*“ vom 29.5.2002 enthaltene Passus „*Straffen Sie die Disziplin (nicht herumtrödeln, keine Zeit verschwenden, unnötige KM meiden etc.)*“ bloßen Empfehlungscharakter haben soll, erschließt sich dem erkennenden Gericht nicht. Auch die Formulierung der „*Regeln für die Serviceorganisation 7/02*“, die nach den Ausführungen der beschwerdeführenden Partei in den am 24.2.2021 und 11.10.2021 vor dem erkennenden Gericht abgehaltenen Erörterungsterminen im Juli 2002 herausgegeben wurden und sowohl an das Innendienstpersonal als auch an die Servicetechniker gerichtet waren, lässt nicht auf bloß unverbindliche Empfehlungen schließen. Die Servicetechniker ***RL*** und ***RP*** gaben im Zuge ihrer aktenkundigen Befragungen ausdrücklich zu Protokoll, dass sie die Montage- und Servicetätigkeit unter Beachtung administrativer Richtlinien ausüben hätten müssen. Dass es sich dabei um bloß unverbindliche Empfehlungen gehandelt hätte, lässt sich den aktenkundigen Aussagen der beiden Servicetechniker nicht entnehmen. Als weiteres stichhaltiges Indiz dafür, dass die von der ***X GmbH*** an die Servicetechniker gerichteten administrativen Vorgaben zwingender Natur waren, ist der Umgang der ***X GmbH*** mit dem Servicetechniker ***FS*** ins Treffen zu führen, über welchen mit aktenkundigem Rundschreiben des Gesellschafter-Geschäftsführers der ***X GmbH*** vom 27.11.2002 der „*Zustand Verrat*“ verhängt wurde, weil er „*trotz telefonischer und schriftlicher Urgenzen (...) seinen Dienst weder angetreten noch aufgekündigt [hat]*.“ Im Übrigen erscheint es völlig unglaublich, dass ein Unternehmen, welches – wie im vorliegenden Fall – mit einer derartigen Fülle an Richtlinien und Rundschreiben (zur Montage- und Serviceorganisation, zur Terminisierung, zur Gestaltung des Arbeitsberichtes, zur rascheren Erledigung von Montagen und Services, zur Straffung der Disziplin etc) das Arbeitsverhalten seiner Mitarbeiter zu steuern versucht, bloß unverbindliche Empfehlungen abgeben möchte.

Dass die Servicetechniker die von ihnen für die Ausübung der Montage- und Servicetätigkeit benötigten Spezialwerkzeuge von der ***X GmbH*** anzumieten hatten und der monatlich zu entrichtende Mietzins in Höhe von 30,00 Euro bis 40,00 Euro zum Teil in der monatlichen Honorarabrechnung als Abzugsposten erfasst wurde, ergibt sich aus den diesbezüglichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters der ***X GmbH*** in seiner schriftlichen Stellungnahme vom 21.8.2006, aus den aktenkundigen Aussagen der Servicetechniker sowie aus den von den Servicetechnikern an die ***X GmbH*** gelegten aktenkundigen Honorarnoten (siehe etwa die oben wörtlich wiedergegebene Honorarnote des Servicetechnikers ***WF*** betreffend den Kalendermonat November 2002). Die Feststellung, wonach die Beistellung der Spezialwerkzeuge durch die ***X GmbH*** gegen

Zahlung eines monatlichen Mietzinses der Sicherstellung einer einheitlichen Messgenauigkeit bei der Durchführung von Messungen durch verschiedene Servicetechniker diene, gründet sich auf die diesbezüglichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters der ***X GmbH*** in seiner schriftlichen Stellungnahme vom 21.8.2006. Dass die Servicetechniker gar nicht dazu bereit gewesen wären, Spezialwerkzeuge zu einem Preis von rund 10.000,00 Euro selbst zu erwerben, gab der Gesellschafter-Geschäftsführer der ***X GmbH*** in dem am 11.10.2021 vor dem erkennenden Gericht abgehaltenen Erörterungstermin zu Protokoll. Dies deckt sich mit den aktenkundigen Aussagen des Servicetechnikers ***WF***, wonach dieser die „teuren“ Geräte von der ***X GmbH*** angemietet habe.

Die Feststellung betreffend die von den Servicetechnikern selbst beigestellten Betriebsmittel (Pkw, Computer samt Zubehör, Mobiltelefon, Bohrmaschine sowie Kleinwerkzeug) gründen sich auf die insoweit übereinstimmenden aktenkundigen Aussagen der Servicetechniker, die sich mit den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der ***X GmbH*** in seiner schriftlichen Stellungnahme vom 21.8.2006 decken und auch vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogen wurden.

Die Feststellungen betreffend die Abrechnungsmodalitäten gründen sich auf die diesbezüglichen Ausführungen der Verfahrensparteien sowie auf die zahlreichen aktenkundigen Honorarnoten der Servicetechniker. Dass die Höhe der Pauschalsätze für Montagen und Services vom Ausbildungsgrad des jeweiligen Servicetechnikers abhängig war (zB Pauschalen für Zeiträume nach Abschluss der Grundkurse I und II oder Pauschalen für Zeiträume nach Abschluss aller Theorieprüfungen samt sechs Monaten Praxis), ergibt sich aus den aktenkundigen Übersichten über die zu verrechnenden Pauschalen. Dass die Servicetechniker auch Parkgebührenersätze erhielten, ergibt sich etwa aus der oben wörtlich wiedergegebenen Honorarnote des Servicetechnikers ***RL*** betreffend den Kalendermonat Februar 2002.

Die Feststellung, dass es den Servicetechnikern in der gelebten Praxis nicht gestattet war, sich ohne vorherige Zustimmung der ***X GmbH*** durch von ihnen selbst bestimmte „gesellschaftsfremde“ Dritte (Subunternehmer, eigene Dienstnehmer), dh Personen außerhalb des „Pools“ der für die ***X GmbH*** laufend tätigen Servicetechniker vertreten zu lassen, gründet sich auf folgendes: Wenn der steuerliche Vertreter der ***X GmbH*** in seiner schriftlichen Stellungnahme vom 21.8.2006 auf die den Servicetechnikern eingeräumte Vertretungsmöglichkeit verweist, so steht dies in Widerspruch zu den aktenkundigen Aussagen mehrerer Servicetechniker. Insbesondere die Servicetechniker ***HL***, ***MP*** und ***AM*** gaben in ihren aktenkundigen abgabenbehördlichen Befragungen zu Protokoll, dass sie sich nicht hätten vertreten lassen können. Im Berufungsschreiben wird darauf verwiesen, dass der Servicetechniker ***RL*** in seiner Befragung die Vertretungsmöglichkeit ausdrücklich bejaht habe. Hiezu ist zu bemerken, dass eben dieser Servicetechniker auch zu Protokoll gab, dass im Falle einer beabsichtigten Vertretung durch eine „betriebsfremde“

Person die Zustimmung durch die ***X GmbH*** erforderlich gewesen wäre. In dieselbe Richtung weisen die diesbezüglichen aktenkundigen Aussagen des Servicetechnikers ***HV***, der die Frage nach einer allfälligen Vertretungsmöglichkeit dahingehend beantwortete, dass er nur „für bestimmte Hilfstätigkeiten (...) eine betriebsfremde Person mitnehmen“ könne. Der steuerliche Vertreter der ***X GmbH*** bringt in seiner schriftlichen Stellungnahme vom 6.4.2007 vor, der vom Finanzamt als selbständig eingestufte ***GS*** habe operatives Personal (Herrn ***P***) beschäftigt. Dies verdeutliche die Möglichkeiten, die auch die Servicetechniker wahrnehmen hätten können. Diesbezüglich gab Herr ***GS*** in seiner aktenkundigen Befragung zu Protokoll, dass der von ihm beschäftigte Herr ***P***, der ihn vertreten habe, im Auftrag des Gesellschafter-Geschäftsführers der ***X GmbH*** zusätzlich eine Arbeitsvereinbarung mit der ***X GmbH*** unterzeichnen habe müssen. Diese Aussage findet ihre Bestätigung in einem aktenkundigen, mit 5.7.2003 datierten Schreiben der ***X GmbH*** an Herrn ***GS*** mit dem Betreff „Honorarnoten – Finanzüberprüfung / Update CD Foto – Gerätemontage / Aktstandorte / Kundendienstpauschale“, in welchem auf besagte Arbeitsvereinbarung zwischen der ***X GmbH*** und Herrn ***P*** Bezug genommen wird. Wenn der steuerliche Vertreter der ***X GmbH*** in diesem Zusammenhang darauf hinweist, dass die Servicetechniker dieselben Möglichkeiten wie Herr ***GS*** gehabt hätten, so ist dies ein weiteres Indiz dafür, dass es den Servicetechnikern eben nicht gestattet war, ohne vorherige Zustimmung der ***X GmbH*** Montage- und Serviceaufträge durch eigene Dienstnehmer abwickeln zu lassen. Denn das Erfordernis des Abschlusses einer Arbeitsvereinbarung auch mit der ***X GmbH*** (wie im Falle von Herrn ***P***) spricht gerade gegen eine diesbezügliche Entscheidungsfreiheit. Vor diesem Hintergrund ist die vom steuerlichen Vertreter der ***X GmbH*** wiederholt ins Treffen geführte aktenkundige Aussage des Servicetechnikers ***HL***, der Gesellschafter-Geschäftsführer der ***X GmbH*** habe, als der Arbeitsanfall immer größer geworden sei, gemeint „Suche dir einen der dir hilft“ entsprechend zu relativieren.

Die Feststellung, dass keiner der Servicetechniker Montage- und Serviceaufträge an einen „gesellschaftsfremden“ Dritten weitergab, und Vertretungshandlungen allenfalls durch andere für die ***X GmbH*** laufend tätige Servicetechniker erfolgten, ergibt sich aus den insoweit übereinstimmenden aktenkundigen Aussagen der befragten Servicetechniker. Dem Akt sind überdies keinerlei Hinweise dahingehend zu entnehmen, dass dies bei den nicht befragten Servicetechnikern anders gewesen wäre. Der Servicetechniker ***HV*** führte in seiner aktenkundigen Befragung überdies wie folgt aus: „Bei der Firma ***X GmbH*** kommt es prinzipiell nicht vor, dass betriebsfremde Personen diese Tätigkeiten ausführen.“

Die Feststellung, dass eine Vertretung der Servicetechniker durch von diesen selbst bestimmte „gesellschaftsfremde“ Dritte aufgrund des spezifischen technischen und organisatorischen Ablaufes der Montage- und Servicetätigkeit und der sehr weitreichenden Einbindung der Servicetechniker in die Belange der ***X GmbH*** gar nicht möglich gewesen wäre, beruht auf folgendem: Sämtliche befragten Servicetechniker gaben zu Protokoll, dass die Abwicklung

der Montage- und Serviceaufträge ohne spezifische Einschulung durch die ***X GmbH*** unmöglich gewesen wäre. Der mit der Ausbildung der Servicetechniker befasste technische Überwacher der ***X GmbH***, Herr ***GS***, gab in seiner aktenkundigen Befragung folgendes an: *„Meiner Meinung nach ist es völlig unrealistisch, dass ein nicht ausgebildeter Servicetechniker diese Tätigkeit durchführen könnte. Selbst ein Bautechniker könnte nicht ohne vorherige Ausbildung die speziellen Messungen vornehmen und die Arbeiten richtig durchführen. Zum Beweis lege ich einen vollen Aktenordner mit Unterlagen vor, die alle bei der Tätigkeit zu beachten sind. Ein Servicetechniker ist erst nach 9 – 12 Monaten Ausbildung und praktischer Tätigkeit voll einsatzfähig. Eine Vertretung wäre also nur durch einen anderen ***X-Techniker*** möglich, würde also nicht auf Kosten des Servicetechnikers erfolgen.“* In dieselbe Richtung weisen die diesbezüglichen aktenkundigen Aussagen des Servicetechnikers ***HV***, der wie folgt ausführte: *„Die gesamte von mir ausgeübte Tätigkeit könnte ich aber nicht an jemand anderen übertragen, dazu ist nämlich die Schulungs- und Ausbildungsschiene zu durchlaufen (Video, theoretische Schulung, Praxisschulung).“* Der Servicetechniker ***HL*** führte im Rahmen seiner aktenkundigen Befragung überdies ins Treffen, dass „betriebsfremden Personen“ jener „betriebsinterne Wissensstand“ gefehlt hätte, den die Servicetechniker aufgrund der laufenden Rundschreiben der ***X GmbH*** gehabt hätten. Darin übereinstimmend wies auch der Servicetechniker ***MP*** in seiner aktenkundigen abgabenbehördlichen Befragung darauf hin, dass ein „Betriebsfremder“ die Arbeiten nicht ausführen könne. Diese Aussagen finden ihre Bestätigung in den zahlreichen aktenkundigen Checklisten, Richtlinien und sonstigen Rundschreiben der ***X GmbH***, mit denen die Servicetechniker laufend konfrontiert waren. Aus alledem ergibt sich für das erkennende Gericht zweifelsfrei, dass die Servicetechniker über einen besonderen, die organisatorischen und technischen Abläufe betreffenden Wissensstand verfügten, den gesellschaftsfremde Dritte nicht hatten und – aufgrund des Umfangs – auch nicht innerhalb kurzer Zeit hätten erwerben können. Das erkennende Gericht nimmt es vor diesem Hintergrund als erwiesen an, dass eine Vertretung der Servicetechniker durch von diesen selbst bestimmte „gesellschaftsfremde“ Dritte gar nicht möglich gewesen wäre.

Die Feststellung, dass die Servicetechniker in ganz vereinzelten Fällen Hilfskräfte einsetzten, die unter ihrer Aufsicht tätig wurden, gründet sich zunächst auf die aktenkundigen Aussagen des Servicetechnikers ***RL***, der zu Protokoll gab, dass er einen Montagegehilfen „unregelmäßig geringfügig“ mitgenommen habe, wobei eine Entlohnung nicht vereinbart gewesen sei. Der Servicetechniker ***MP*** gab in seiner aktenkundigen abgabenbehördlichen Befragung diesbezüglich folgendes an: *„Einmal hat mir bis jetzt mein Stiefsohn geholfen.“* Dass sich der Einsatz von Hilfskräften auf einfache Hilfsarbeiten, wie zB das Bohren von Löchern, beschränkte, ergibt sich aus den diesbezüglichen aktenkundigen Aussagen der Servicetechniker ***HV***, ***MM*** und ***MP***.

Die Feststellung, wonach es den Servicetechnikern nicht möglich war, Montage- und Serviceaufträge nach Belieben abzulehnen, gründet sich auf folgendes: Wenn der steuerliche

Vertreter der ***X GmbH*** in seiner schriftlichen Stellungnahme vom 21.8.2006 vorbringt, jedes einzelne Projekt könne von den Servicetechnikern abgelehnt werden, so steht dies in Widerspruch zu den aktenkundigen Aussagen mehrerer Servicetechniker. So gaben etwa die Servicetechniker ***HL*** und ***MP*** im Zuge ihrer behördlichen Befragungen zu Protokoll, dass sie dazu verpflichtet gewesen seien, die Kunden in ihrem Einsatzgebiet zu betreuen, und es ihnen nicht gestattet gewesen sei, Kunden abzulehnen. Der Servicetechniker ***AM*** führte im Zuge seiner behördlichen Befragung aus, dass er zu vorgegebenen Zeiten beim Kunden habe sein müssen, und niemals einen Kunden abgelehnt habe. Diese Aussagen decken sich mit den aktenkundigen Aussagen des technischen Überwachers ***GS***. Der Servicetechniker ***MM*** antwortete im Rahmen seiner behördlichen Befragung auf die Frage, ob er gewisse Kunden habe ablehnen können, mit „*Nein, nicht sinnvoll*“. Hinzu kommt folgendes: Die fachgerechte Abwicklung der Montage- und Serviceaufträge war, wie sich aus den insoweit übereinstimmenden aktenkundigen Aussagen der Servicetechniker ergibt, erst nach einer spezifischen, sich über einen längeren Zeitraum erstreckenden Einschulung durch die ***X GmbH*** möglich, die diesbezüglichen Kosten wurden allesamt von der ***X GmbH*** übernommen. Zudem verfügten die Servicetechniker aufgrund der von der ***X GmbH*** herausgegebenen Checklisten, technischen und organisatorischen Richtlinien sowie sonstigen Rundschreiben über einen besonderen, die organisatorischen und technischen Abläufe betreffenden Wissensstand, den gesellschaftsfremde Dritte nicht hatten und – aufgrund des Umfangs – auch nicht innerhalb kurzer Zeit hätten erwerben können, weshalb, wie oben dargelegt, Vertretungen durch gesellschaftsfremde Dritte faktisch ausgeschlossen waren und auch tatsächlich nicht stattfanden. Das erkennende Gericht zieht daraus den Schluss, dass die ***X GmbH*** auf die Servicetechniker angewiesen war, um die Montage- und Serviceaufträge gegenüber den Kunden überhaupt erfüllen zu können. Dass es seitens der ***X GmbH*** keinesfalls ungeahndet blieb, wenn die Servicetechniker ohne für die ***X GmbH*** akzeptablen Grund ausfielen, zeigt sich besonders deutlich am Beispiel des Servicetechnikers ***FS***, über welchen mit aktenkundigem Rundschreiben der ***X GmbH*** vom 27.11.2002 der *„Zustand Verrat“* verhängt wurde, weil er *„trotz telefonischer und schriftlicher Urgenzen (...) seinen Dienst weder angetreten noch aufgekündigt [hat]. Durch sein Verhalten, hat er einen Teil der Österreich-Organisation durcheinander gebracht und einen beträchtlichen Schaden zugefügt bzw. der Expansion von ***X GmbH*** geschadet.“* Darin kommt auch zum Ausdruck, welche zentrale Rolle der einzelne Servicetechniker innerhalb der Organisation der ***X GmbH*** einnahm. Aus alldem ergibt sich für das erkennende Gericht, dass es den Servicetechnikern nicht möglich war, Montage- und Serviceaufträge nach Belieben abzulehnen.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe):

§ 201 BAO in der Fassung BGBl 151/1980 lautet:

„Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterläßt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben in einem Bescheid zusammengefaßt erfolgen.“

Mit dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (AbgRmRefG), BGBl I 97/2002, wurde § 201 BAO grundlegend neu gefasst.

§ 201 BAO in der Fassung des AbgRmRefG lautet:

„(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, oder*
- 4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder*

2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.“

Den Erläuternden Bemerkungen zum AbgRmRefG ist diesbezüglich folgendes zu entnehmen:
„Die Neufassung des § 201 BAO dient primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden. Erstmalige Festsetzungen von Selbstberechnungsabgaben (zB von Dienstgeberbeiträgen) sollen somit grundsätzlich nur innerhalb jener Fristen (und bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen) zulässig sein, in denen bei Veranlagungsbescheiden die Abgabenbescheide gemäß § 299 BAO aufhebbar sind bzw Wiederaufnahmen der betreffenden Verfahren in Betracht kommen.“

Gemäß § 323 Abs 11 BAO ist § 201 BAO in der Fassung des AbgRmRefG erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2002 entsteht.

Mit dem AbgÄG 2005, BGBl I 161/2005 wurde der Bestimmung des § 201 Abs 2 BAO – im Sinne einer weiteren Harmonisierung der Rechtswirkungen von Selbstberechnungen und Veranlagungsbescheiden – eine Z 5 angefügt, derzufolge eine Festsetzung auch dann erfolgen kann, *„wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.“*

Im vorliegenden Fall gilt daher für die Streitjahre 2003 und 2004 folgendes:

Eine Festsetzung nach § 201 Abs 2 Z 1 BAO kommt für die im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2003 und 2004 wegen Ablaufs der Ein-Jahres-Frist ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages nicht in Betracht. Als möglicher Festsetzungstatbestand verbleibt daher nur noch § 201 Abs 2 Z 3 zweiter Fall BAO. Die Festsetzung kann demnach dann, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung im Sinne des § 201 Abs 1 BAO als *„nicht richtig“* erweist, erfolgen, *„wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden“*. Die Vorschrift hat insoweit den Zweck, einen *„Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage“* herbeizuführen (vgl etwa VwGH 30.1.2014, 2011/15/0156).

Gemäß § 279 Abs 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht außer in hier nicht interessierenden Fällen des Abs 1 leg cit immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Bei einer

Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012 unter Hinweis auf Vorjudikatur). Das Bundesfinanzgericht hat, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von einem vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen (vgl VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012 unter Hinweis auf Vorjudikatur). Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (vgl VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012 unter Hinweis auf Vorjudikatur).

In sinngemäßer Anwendung dieser höchstgerichtlichen Rechtsprechung zur Wiederaufnahme des Verfahrens ist im Fall einer amtswegigen Festsetzung nach § 201 Abs 2 Z 3 zweiter Fall BAO somit entscheidend, ob und gegebenenfalls welche für das Finanzamt seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände seitens des Finanzamtes in seinem Bescheid dargetan wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (vgl VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012 unter Hinweis auf Vorjudikatur). Der Wiederaufnahmegrund ist im Bescheid anzuführen (vgl VwGH 29.5.2019, Ro 2018/16/0013; siehe auch *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 201 Tz 39).

Der VwGH weist in diesem Zusammenhang in ständiger Rechtsprechung darauf hin, dass es grundsätzlich zulässig ist, auf einen Betriebsprüfungsbericht, eine Niederschrift über die Schlussbesprechung oder andere der Partei zugegangene Schriftstücke zu verweisen (vgl etwa VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058; VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044; VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012; zu zulässigen Verweisen siehe auch *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 93 Tz 15). Durch einen solchen Verweis sind die verwiesenen Schriftstücke einem Teil der Begründung des Bescheides gleichzuhalten (vgl VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172). Der VwGH stellt im Kontext der Bestimmung des § 201 Abs 2 Z 3 zweiter Fall BAO stets auf die Geschlossenheit der Verweiskette ab (vgl etwa VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058; VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044; VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012).

Diesen Anforderungen genügen die im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2003 und 2004, deren Begründung sich im (pauschalen) Passus „*Die Festsetzung erfolgt aufgrund der durchgeführten Lohnsteuerprüfung*“ erschöpft, nicht. Es wird weder auf einen Betriebsprüfungsbericht oder eine Niederschrift über die Schlussbesprechung noch auf andere der ***X GmbH*** zugegangene Schriftstücke verwiesen. Damit bringt die Bescheidbegründung aber nicht mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck, welcher Tatsachenkomplex für den Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044).

Der Finanzamtsvertreter räumte in dem am 24.2.2021 vor dem erkennenden Gericht abgehaltenen Erörterungstermin ein, dass das Finanzamt die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2002 vermutlich auf § 201 BAO in der Fassung vor dem AbgRmRefG gestützt habe, wo es noch keine Anknüpfung an Kriterien wie die Wiederaufnahme gegeben habe. Im Hinblick auf die Jahre 2003 und 2004 sei die BAO-Änderung offensichtlich übersehen worden und insofern ein verfahrensrechtlicher Fehler unterlaufen.

Bei Wiederaufnahmsbescheiden ist die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Bescheidbegründung nicht im Rechtsmittelverfahren sanierbar. Selbiges gilt für Festsetzungsbescheide im Sinne des § 201 Abs 2 Z 3 zweiter Fall BAO (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 201 Tz 39, mit zahlreichen Nachweisen aus der Rechtsprechung des VwGH; ebenso *Ritz*, AFS 2020, 82, mwN).

Die im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2003 und 2004 waren daher ersatzlos aufzuheben.

Anders verhält es sich mit den im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheiden betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2002, für welche § 201 BAO in der Fassung vor dem AbgRmRefG maßgeblich ist. Demnach ist, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ein Abgabenbescheid zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterläßt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Weitere Voraussetzungen für die Erlassung von Festsetzungsbescheiden sieht § 201 BAO in der Fassung vor dem AbgRmRefG nicht vor.

Eine mangelhafte Bescheidbegründung kann diesfalls im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl dazu allgemein *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 93 Tz 16, mit zahlreichen Nachweisen aus der Rechtsprechung des VwGH).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abänderung):

Als das Streitjahr 2002 betreffender strittiger Punkt verbleibt die Frage der Einstufung der Servicetechniker als selbständig oder unselbständig (die übrigen strittigen Punkte betreffen die Streitjahre 2003 und 2004).

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind 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 (§ 41 Abs 2 FLAG 1967 in der Fassung vor BGBl I 52/2009).

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs 7 und 8 WKG 1998, BGBl I 103/1998.

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.

Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es im Einzelfall nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten Vereinbarungen entscheidend. Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung ist dabei stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (vgl VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087; VwGH 26.11.2015, 2013/15/0176; VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127).

Der VwGH hat in seinem in der hier gegenständlichen Beschwerdesache ergangenen Erkenntnis vom 28.5.2015, 2013/15/0162, mit welchem die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 21.11.2012, RV/0563-G/07 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde, seine zur Bestimmung des § 47 EStG 1988 ergangene (ständige) Judikatur dargelegt.

Demnach 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. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162, unter Hinweis auf Vorjudikatur). Der VwGH unterscheidet demnach zwischen vorrangigen und nur in

Zweifelsfällen maßgeblichen Kriterien (vgl etwa auch VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0041; VwGH 25.4.2019, Ra 2018/13/0083).

Zum Kriterium der Eingliederung:

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 in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162, unter Hinweis auf Vorjudikatur).

Der steuerliche Vertreter der ***X GmbH*** verneint in seiner Stellungnahme vom 21.8.2006 die organisatorische Eingliederung der Servicetechniker in die ***X GmbH*** mit dem Hinweis darauf, dass die Servicetechniker nahezu ausschließlich beim Kunden tätig seien und lediglich im Rahmen von Schulungen in der Betriebsstätte der ***X GmbH*** anwesend seien. Hiezu ist zu bemerken, dass der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung in den Unternehmensbereich des Arbeitgebers dann keine wesentliche Bedeutung zukommt, wenn – wie im vorliegenden Fall – die Arbeitsleistung überwiegend oder gänzlich außerhalb örtlicher Einrichtungen, die dem Arbeitgeber zugerechnet werden können, erbracht wird (vgl VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162, unter Hinweis auf Vorjudikatur).

Ungeachtet dessen lassen sich im vorliegenden Fall mehrere Umstände ins Treffen führen, in denen eine Eingliederung der Servicetechniker in den geschäftlichen Organismus der ***X GmbH*** zum Ausdruck kommt.

Für die Eingliederung der Servicetechniker in den geschäftlichen Organismus der ***X GmbH*** spricht zunächst, dass die ***X GmbH*** den Servicetechnikern zahlreiche Vorgaben betreffend den organisatorischen Ablauf der Montage- und Servicetätigkeit machte, wie zB im Falle der vom Gesellschafter-Geschäftsführer der ***X GmbH*** im Juli 2002 herausgegebenen „*Regeln für die Serviceorganisation 7/02*“, die Regelungen ua darüber enthalten, wie häufig sich die Servicetechniker bei der ***X GmbH*** zu melden haben, nach welchen Kriterien Montage- und Servicetermine zu legen sind, an welchen Tagen „*dringende Fälle*“ zu besprechen sind und zu welchen Uhrzeiten Material ausgefasst werden kann.

Die Eingliederung der Servicetechniker in den geschäftlichen Organismus der ***X GmbH*** kommt auch darin zum Ausdruck, dass die Servicetechniker in betriebsinterne Belange der ***X GmbH*** eingebunden waren, wie etwa das „*Interne Rundschreiben*“ vom 29.5.2002 mit dem Betreff „*Finanzielle Notlage in der Finanzabteilung – raschere Lieferung*“ zeigt. Darin setzte der Gesellschafter-Geschäftsführer der ***X GmbH*** die Servicetechniker darüber in Kenntnis, dass der finanzielle Rahmen der ***X GmbH*** seit mehreren Wochen ausgeschöpft sei, und forderte die Servicetechniker deshalb ua dazu auf, Sparvorschläge zur Senkung der in der Montage- und Serviceabteilung anfallenden Kosten zu liefern, Montagen rascher zu erledigen und die Disziplin zu straffen.

Für die Eingliederung der Servicetechniker in den geschäftlichen Organismus der ***X GmbH*** spricht auch, dass die von den Servicetechnikern für die Abwicklung der Montage- und Serviceaufträge benötigten Spezialwerkzeuge, zu denen insbesondere ein von der ***X GmbH*** selbst entwickelter „Multimeter“ sowie Laborgeräte, Spannungsmessgeräte und Salzdetektoren zählten, von der ***X GmbH*** beigestellt wurden. Die ***X GmbH*** verfolgte damit das Ziel, eine einheitliche Messgenauigkeit bei der Durchführung von Messungen durch verschiedene Servicetechniker sicherzustellen. Dem Umstand, dass die Servicetechniker diese Spezialwerkzeuge von der ***X GmbH*** anzumieten hatten (und nicht unentgeltlich zur Verfügung gestellt bekamen), kommt in diesem Zusammenhang keine besondere Bedeutung zu, ändert dies im Ergebnis doch nichts daran, dass es letztlich die ***X GmbH*** war, die vorgab, welche Spezialwerkzeuge zu verwenden waren.

Als Indiz für die Eingliederung der Servicetechniker in den geschäftlichen Organismus der ***X GmbH*** ist weiters ins Treffen zu führen, dass die Servicetechniker im Krankheitsfall eine diesbezügliche Meldung an die ***X GmbH*** zu erstatten hatten.

Die Eingliederung der Servicetechniker in den geschäftlichen Organismus der ***X GmbH*** kommt überdies darin zum Ausdruck, dass die Servicetechniker geplante Urlaubszeiten der ***X GmbH*** im Vorhinein bekanntgaben und sich, wie der *„Administrativen Richtlinie“* vom 31.8.2001 mit dem Betreff *„Raschere Lieferung der ***X-Anlagen***“* zu entnehmen ist, im Hinblick auf die Montage- und Servicevorausplanung vor Urlaubsantritt mit der ***X GmbH*** abzustimmen hatten.

Für die Eingliederung der Servicetechniker in den geschäftlichen Organismus der ***X GmbH*** spricht schließlich, dass die ***X GmbH*** über einen *„Arbeitsbereich für Ethik und Recht“* verfügte, der die Servicetechniker im Bedarfsfall maßregelte, wie sich etwa am Beispiel des Servicetechnikers ***FS*** zeigt, über welchen mit Rundschreiben des Gesellschafter-Geschäftsführers der ***X GmbH*** vom 27.11.2002 der *„Zustand Verrat“* verhängt wurde.

Zum Kriterium der Weisungsgebundenheit:

Die für das 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 (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162, unter Hinweis auf Vorjudikatur).

Im vorliegenden Fall erteilte die ***X GmbH*** den Servicetechnikern nicht nur – als sachliche Weisungen zu deutende – Vorgaben in technischer Hinsicht, sondern auch zahlreiche den organisatorischen Ablauf der Montage- und Servicetätigkeit betreffende Vorgaben, wie zB im Falle der vom Gesellschafter-Geschäftsführer der ***X GmbH*** im Juli 2002 herausgegebenen „*Regeln für die Serviceorganisation 7/02*“, die Regelungen ua darüber enthalten, wie häufig sich die Servicetechniker bei der ***X GmbH*** zu melden haben, nach welchen Kriterien Montage- und Servicetermine zu legen sind, an welchen Tagen „*dringende Fälle*“ zu besprechen sind und zu welchen Uhrzeiten Material ausgefasst werden kann. Selbiges gilt etwa auch für das „*Interne Rundschreiben*“ vom 29.5.2002 mit dem Betreff „*Finanzielle Notlage in der Finanzabteilung – raschere Lieferung*“, mit welchem der Gesellschafter-Geschäftsführer der ***X GmbH*** die Servicetechniker zunächst über finanzielle Probleme der ***X GmbH*** in Kenntnis setzte und sodann dazu aufforderte, Sparvorschläge zur Senkung der in der Montage- und Serviceabteilung anfallenden Kosten zu liefern, Montagen rascher zu erledigen und die Disziplin zu straffen. So heißt es wörtlich: „*Straffen Sie die Disziplin (nicht herumtrödeln, keine Zeit verschwenden, unnötige KM meiden etc.)*.“ Dabei handelt es sich nicht um sachliche, lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezugnehmende Weisungen, sondern vielmehr um persönliche, auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft der Servicetechniker gerichtete Weisungen.

Eine persönliche Weisungsbindung der Servicetechniker kommt auch darin zum Ausdruck, dass es ihnen nicht möglich war, Montage- und Serviceaufträge nach Belieben abzulehnen.

Für eine persönliche Weisungsbindung der Servicetechniker spricht weiters, dass die ***X GmbH*** den Servicetechnikern den „*Zustand Verrat*“ zuwies, wenn diese ohne für die ***X GmbH*** akzeptablen Grund ihrer Tätigkeit nicht nachgingen, wie sich etwa am Beispiel des Servicetechnikers ***FS*** zeigt, über welchen mit Rundschreiben der ***X GmbH*** vom 27.11.2002 der „*Zustand Verrat*“ verhängt wurde, weil er „*trotz telefonischer und schriftlicher Urgenzen (...) seinen Dienst weder angetreten noch aufgekündigt [hat]*.“ Die Wirkung dieser Disziplinarmaßnahme wurde dadurch verstärkt, dass dieses als „*Rundschreiben*“ titulierte Schreiben nicht nur an den betroffenen Servicetechniker selbst, sondern darüber hinaus ua auch an alle anderen in Österreich tätigen Servicetechniker gerichtet war.

Die ***X GmbH*** versuchte das Arbeitsverhalten der Servicetechniker durch Richtlinien und Rundschreiben (zur Montage- und Serviceorganisation, zur Terminisierung, zur Gestaltung des Arbeitsberichtes, zur rascheren Erledigung von Montagen und Services, zur Straffung der Disziplin, zur Verhängung des „*Zustands Verrat*“ etc) in einem Ausmaß zu steuern, das in einem klaren Widerspruch zu den Grundsätzen selbständigen Tätigwerdens steht.

Da die nach der oben referierten Rechtsprechung des VwGH vorrangig zu prüfenden Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus im vorliegenden Fall eindeutig gegeben sind, ist das Bestehen von Dienstverhältnissen im Sinne

des § 47 Abs 2 EStG 1988 schon aus diesem Grund zu bejahen. Auf weitere, bloß subsidiär heranzuziehende Abgrenzungskriterien braucht diesfalls nicht Bedacht genommen zu werden. Der Vollständigkeit halber bezieht das erkennende Gericht jedoch auch hiezu Stellung:

Zum Kriterium der Vertretungsbefugnis:

Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, so spricht dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (vgl VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162, unter Hinweis auf Vorjudikatur). Welches Gewicht einer vertraglich vereinbarten Vertretungsbefugnis als Indiz für die Selbständigkeit einer Tätigkeit zukommt, hängt schließlich von den Umständen des Einzelfalles ab (vgl VwGH 28.4.2004, 2000/14/0125; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281). Wie der VwGH im Erkenntnis vom 21.11.2013, 2012/15/0025 ausgeführt hat, kommt dem Umstand einer eingeräumten Vertretungsbefugnis nur eingeschränkte Bedeutung zu, wenn diese tatsächlich nicht in Anspruch genommen wird.

Den Servicetechnikern war es in der gelebten Praxis nicht gestattet, sich ohne vorherige Zustimmung der ***X GmbH*** durch von ihnen selbst bestimmte „gesellschaftsfremde“ Dritte (Subunternehmer, eigene Dienstnehmer), dh Personen außerhalb des „Pools“ der für die ***X GmbH*** laufend tätigen Servicetechniker vertreten zu lassen. Auch tatsächlich gab keiner der Servicetechniker Montage- und Serviceaufträge an einen „gesellschaftsfremden“ Dritten weiter. Vertretungshandlungen erfolgten allenfalls durch andere für die ***X GmbH*** laufend tätige Servicetechniker. Eine Vertretung der Servicetechniker durch von diesen selbst bestimmte „gesellschaftsfremde“ Dritte wäre aufgrund des spezifischen technischen und organisatorischen Ablaufes der Montage- und Servicetätigkeit und der sehr weitreichenden Einbindung der Servicetechniker in die Belange der ***X GmbH*** auch gar nicht möglich gewesen. All dies spricht gegen die Annahme einer selbständigen Tätigkeit.

Zum Kriterium des Unternehmerrisikos:

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

Bereits der Umstand, dass die Servicetechniker die für die Ausübung der Montage- und Servicetätigkeit benötigten Spezialwerkzeuge, deren Preis sich auf rund 10.000,00 Euro belief, von der ***X GmbH*** gegen einen verhältnismäßig sehr geringen Mietzins (30,00 Euro bis 40,00 Euro monatlich) anmieteten, spricht klar gegen ein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerrisiko. Für die Benützung ihres eigenen Pkw erhielten die Servicetechniker von der ***X GmbH*** einen Fahrtenkostenersatz in Höhe des (damaligen)

amtlichen Kilomergeldes von 0,36 Euro pro Kilometer (vgl § 10 Abs 3 Z 3 RGV idF BGBl I 142/2000: 0,356 Euro). Darüber hinaus gewährte die ***X GmbH*** den Servicetechnikern Parkgebührenersätze. Die Gewährung von Kostenersätzen spricht ebenfalls gegen ein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerrisiko (vgl dazu auch VwGH 28.3.2001, 96/13/0010). Zwar stellten die Servicetechniker einzelne Arbeitsmittel, wie etwa Computer samt Zubehör, Mobiltelefon, Bohrmaschine und Kleinwerkzeug, selbst bei. Aus der Beistellung dieser – typischerweise auch im Rahmen der privaten Lebensführung einsetzbaren und betraglich nicht allzu sehr in Gewicht fallenden – Arbeitsmittel lässt sich ein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerrisiko jedoch nicht ableiten. Hinzu kommt, dass die Einschulungskosten nicht von den Servicetechnikern selbst zu tragen waren, sondern von der ***X GmbH*** übernommen wurden. Im Hinblick auf die Einnahmenseite ist zu bemerken, dass nach der Rechtsprechung des VwGH die Verrechnung von Pauschalbeträgen einer Beurteilung der Tätigkeit als unselbständig nicht entgegensteht. Eine Erfolgsabhängigkeit (und damit ein Unternehmerwagnis) ist daraus jedenfalls nicht ableitbar (vgl VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0066; VwGH 19.8.2020, Ra 2020/13/0052). Aus alldem ergibt sich, dass ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko der Servicetechniker nicht bestand.

Zu weiteren Kriterien:

Wenn im Berufungsschreiben auf ein in einer Rechtsstreitigkeit zwischen der ***X GmbH*** und dem Servicetechniker ***HL*** ergangenes landesgerichtliches Urteil verwiesen wird, in welchem der Servicetechniker ***HL*** als „*arbeitnehmerähnlich*“ im Sinne des Arbeits- und Sozialgerichtsgesetzes qualifiziert worden sei, so ist hiezu zu bemerken, dass es sich beim Begriff des Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 um einen eigenständigen Begriff des Steuerrechts handelt und es nicht darauf ankommt, wie dies in anderen Rechtsgebieten beurteilt wird (vgl etwa VwGH 19.8.2020, Ra 2020/13/0052; VwGH 18.6.2021, Ra 2019/13/0094).

Im Berufungsschreiben werden weiters die Gewerbescheine der Servicetechniker als ein für die Selbständigkeit sprechendes Indiz ins Treffen geführt. Diesbezüglich genügt der Hinweis darauf, dass das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung keinen für die steuerliche Beurteilung maßgeblichen Umstand darstellt (vgl etwa VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230; VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0066).

Der in dem von der ***X GmbH*** beigebrachten „*Gutachten*“ enthaltene Hinweis, in den Fällen von Urlaub und Krankheit sei keine Entgeltfortzahlung erfolgt, vermag der Beschwerde ebenfalls nicht zum Erfolg zu verhelfen. Sozialleistungen, wie Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, sind zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 EStG 1988 vorliegt (vgl etwa VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281).

Im Berufungsschreiben wird überdies vorgebracht, es sei nicht nachvollziehbar, dass das Finanzamt zwei Servicetechniker als selbständig und die übrigen Servicetechniker als nichtselbständig qualifiziert habe, zumal sämtliche Personen auf der Grundlage gleichlautender Vereinbarungen tätig gewesen seien. In seiner Stellungnahme zur Berufung legte das Finanzamt diesbezüglich ausführlich dar, der als selbständig qualifizierte ***RH*** sei für die ***X GmbH*** als Wüschelrutengeher tätig gewesen. Dessen Tätigkeit für die ***X GmbH*** könne nicht mit jener der Servicetechniker verglichen werden. In seiner schriftlichen Stellungnahme vom 6.4.2007 hielt der steuerliche Vertreter der ***X GmbH*** fest, dass diese Begründung nachvollziehbar sei. Im Hinblick auf die zweite vom Finanzamt als selbständig eingestufte Person, Herrn ***GS***, wurde seitens der beschwerdeführenden Partei in dem am 11.10.2021 vor dem erkennenden Gericht abgehaltenen Erörterungstermin ausdrücklich eingeräumt, dass *„aufgrund der starken Unterschiede in den Tätigkeitsgebieten Rückschlüsse aus der Tätigkeit des Herrn ***GS*** auf die Tätigkeit und die Einstufung der übrigen Servicetechniker nicht möglich sind.“* Damit bringt die beschwerdeführende Partei bereits selbst zum Ausdruck, dass die steuerliche Behandlung der beiden genannten Personen keine Bedeutung für die Einstufung der streitgegenständlichen Servicetechniker als selbständig oder nichtselbständig hat.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im vorliegenden Fall von Dienstverhältnissen im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 auszugehen ist, und nicht von Werkverträgen. Denn in einem Werkvertrag wird die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges vereinbart, nicht aber eine auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen, wie es bei einem Dienstvertrag erfolgt (vgl etwa VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182, unter Hinweis auf Vorjudikatur). Das nach der Rechtsprechung des VwGH für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung maßgebliche, tatsächlich verwirklichte Gesamtbild (vgl etwa VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087; VwGH 26.11.2015, 2013/15/0176) spricht im vorliegenden Fall eindeutig dafür, dass es sich bei der Leistungsbeziehung zwischen der ***X GmbH*** und den Servicetechnikern um ein zeitraumbezogenes Dauerschuldverhältnis, und nicht – wie es einem Werkvertrag entsprechen würde – um ein Zielschuldverhältnis handelt.

Dies ergibt sich zunächst aus den zahlreichen den organisatorischen Ablauf der Montage- und Servicetätigkeit betreffenden Vorgaben der ***X GmbH*** an die Servicetechniker (siehe dazu ausführlich oben), die mit dem Vertragstypus „Werkvertrag“ in keinsten Weise vereinbar sind.

Die von der ***X GmbH*** gegenüber den Servicetechnikern verwendete Ausdrucksweise, wie etwa im Rundschreiben vom 27.11.2002, mit welchem über den Servicetechniker ***FS*** der *„Zustand Verrat“* verhängt wurde, weil er *„trotz telefonischer und schriftlicher Urgenzen (...) seinen Dienst weder angetreten noch aufgekündigt [hat]“*, spricht ebenfalls für das Vorliegen von zeitraumbezogenen Dauerschuldverhältnissen.

Auch die in Artikel 2 des Mitte 2003 abgeschlossenen schriftlichen „Werkvertrages“ vorgenommene Leistungsbeschreibung, die sich nur an der Art der Arbeiten orientiert („*Der WU übernimmt es, Gerätemontage- und Servicearbeiten für den WB im jeweilig vereinbarten Zeitraum durchzuführen*“), ist als weiteres Indiz dafür zu werten, dass die Servicetechniker nicht einen bestimmten Arbeitserfolg, sondern ihre Arbeitskraft schuldeten (vgl etwa VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230). Der in Artikel XI des schriftlichen „Werkvertrages“ enthaltene Passus „*Das Vertragsverhältnis beginnt mit 1.6.03 und endet jeweils automatisch mit Fertigstellung der übernommenen Aufträge*“ erscheint in diesem Kontext konstruiert, nimmt dieser schriftliche „Werkvertrag“ doch in keinster Weise auf einen konkret übernommenen Auftrag Bezug.

Wenn der steuerliche Vertreter der ***X GmbH*** in seiner Stellungnahme vom 21.8.2006 auf die projektbezogene Abrechnung als ein für das Vorliegen von Werkverträgen sprechendes Merkmal verweist, so ist hiezu zu bemerken, dass die Abrechnung in Form der Legung von Honorarnoten nach der Rechtsprechung des VwGH unerheblich ist, weil es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, in welches äußeres Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben (vgl etwa VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191).

Zum Umstand, dass die im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nur Nachforderungsbeträge ausweisen:

Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sind Selbstbemessungsabgaben. Für sie gilt § 201 BAO (vgl VwGH 16.12.2009, 2009/15/0081). Festsetzungsbescheide nach § 201 BAO sind Abgabenbescheide (vgl etwa VwGH 26.2.2020, Ro 2019/13/0032). Sie haben die gesamte Abgabe festzusetzen und nicht bloß die Nachforderung zu enthalten, um welche sich die Selbstberechnung als zu niedrig erweist (vgl VwGH 16.12.2009, 2009/15/0081; VwGH 25.6.2020, Ro 2020/15/0009). Die bescheidmäßige Festsetzung einer Selbstbemessungsabgabe hat sich auf die gesamte im Bemessungszeitraum zu entrichtende Abgabe und nicht bloß auf eine restliche und nur bestimmte Sachverhalte in Betracht ziehende Abgabenforderung zu erstrecken. Die Abgabe stellt sich als eine einheitliche Steuer dar, die jeweils für einen bestimmten Abgabenbemessungszeitraum entsteht (vgl etwa VwGH 19.6.2013, 2010/16/0030).

Dem entgegen hat das Finanzamt in den im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheiden betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag jeweils nur den sich aufgrund der Feststellungen der durchgeführten Lohnabgabenprüfung ergebenden Nachforderungsbetrag ausgewiesen. Damit ist es seiner Pflicht zur einheitlichen Festsetzung der Abgaben nicht nachgekommen, wobei eine diesbezügliche rechtskonforme Gestaltung

durch das Bundesfinanzgericht nachgeholt werden kann (vgl etwa VwGH 29.5.2019, Ro 2018/16/0013).

In der im ersten Rechtszug am 21.11.2012 abgehaltenen mündlichen Verhandlung griff der Unabhängige Finanzsenat als damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz diesen Mangel auf und erteilte dem Finanzamt den Auftrag, die entsprechenden Beträge zu ermitteln und dem steuerlichen Vertreter der ***X GmbH*** zur Kenntnis zu bringen. Mit Schreiben vom 26.11.2012 ließ das Finanzamt dem steuerlichen Vertreter der ***X GmbH*** eine die Streitjahre umfassende betragliche Aufstellung zukommen, die sich für das Streitjahr 2002 wie folgt darstellt:

Dienstgeberbeitrag:

Bemessungsgrundlage	345.713,15 Euro
Dienstgeberbeitrag	15.557,09 Euro
Bisher war vorgeschrieben (Selbstberechnung)	6.887,47 Euro
Nachforderung	8.669,62 Euro

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

Bemessungsgrundlage	345.713,15 Euro
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1.624,85 Euro
Bisher war vorgeschrieben (Selbstberechnung)	719,36 Euro
Nachforderung	905,49 Euro

Mit Schreiben vom 2.1.2013 bestätigte der steuerliche Vertreter der ***X GmbH*** gegenüber dem Unabhängigen Finanzsenat die rechnerische Richtigkeit dieser Beträge.

Die im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2002 waren gemäß § 279 BAO in diesem Sinne abzuändern.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Unzulässigkeit der Revision):

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Hinblick auf die Ausführungen zu § 201 BAO folgt das erkennende Gericht der oben wiedergegebenen, ständigen Rechtsprechung des VwGH.

Zur Einstufung der Servicetechniker als Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 ist folgendes zu bemerken: Der VwGH hat in seinem in der hier gegenständlichen Beschwerdesache ergangenen Erkenntnis vom 28.5.2015, 2013/15/0162, mit welchem die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 21.11.2012, RV/0563-G/07 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde, unter Hinweis auf seine Vorjudikatur ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich bei der Frage, ob bzw in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen Kriterien eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 vorliegen, um eine Sachverhaltsfrage handelt. Da somit im vorliegenden Fall die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor (vgl auch VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006). Hinsichtlich der rechtlichen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses und der hierfür zu prüfenden Kriterien ist das erkennende Gericht mit dem vorliegenden Erkenntnis zudem nicht von der Rechtsprechung des VwGH abgewichen, sondern folgt der oben umfassend zitierten Judikaturlinie.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 12. Jänner 2022