

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache der im Firmenbuch aufgelösten und gelöschten ***1*** OG, zuletzt in ***2*** und der ehemaligen unbeschränkt haftenden Gesellschafter, ***3***, und ***4***, über die Beschwerden vom 15. September 2011 gegen die Bescheide des FA Oststeiermark vom 11. Mai 2011 betreffend Lohnsteuer samt Säumniszuschlägen, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008 und 2009, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin war eine im Firmenbuch eingetragene Offene Gesellschaft (OG) und laut Firmenbuch im Geschäftszweig Arbeitsvermittlung, Überlassung von Arbeitskräften tätig.

Im Zuge einer den Zeitraum 1.1.2008 bis 31.12.2009 umfassenden Lohnabgabenprüfung wurden laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung folgende Feststellungen getroffen:

Zwischen der Bf als Auftraggeberin und den im Bericht genannten Personen als Auftragnehmer wurden Werkverträge abgeschlossen. Die Auftragnehmer wurden von der Bf an einen Dritten (Beschäftigter) zur Erfüllung des Werkvertrages überlassen. Als Werkleistung wurde das Gießen von Eisenteilen (z.B. Schnecken für Hackschnitzelanlagen) bzw. Tischlereitätigkeiten festgelegt.

In den Werkverträgen wurde eine stundenweise Entlohnung nach tatsächlich geleisteten Stunden vereinbart, deren Basis die vom Beschäftigterbetrieb unterzeichneten Stundenzettel

bildeten. Für die Auftragnehmer bestand die vertragliche Verpflichtung Stundenlisten inklusive Mehrleistungen zu führen. Mehrleistungen wurden nur dann abgegolten, wenn dies ausdrücklich vom Beschäftigterbetrieb angeordnet und auf den Stundenzetteln von diesem abgezeichnet wurde. Eine stundenweise Entlohnung sei nicht geeignet, ein Werk darzustellen, spreche für eine erfolgsunabhängige Entlohnung und sei ein Indiz dafür, dass der Auftragnehmer nicht einen bestimmten Arbeitserfolg, sondern seine Arbeitskraft schulden würde.

Bezüglich des Gießens von Eisenteilen wurde festgestellt, dass die Auftragnehmer im Büro des Beschäftigers (Firma ***5*** **6***) täglich Anweisungen über die durchzuführenden Arbeiten erhalten hätten. Diese ordnungsgemäße Durchführung der angewiesenen Arbeiten, Fertigen von Kanälen und Schnecken für Hackschnitzanlagen, sei mehrmals täglich vom Beschäftigter kontrolliert worden. Die Arbeiten seien überwiegend in der Werkstatt des Beschäftigers durchgeführt worden. Die Arbeitszeiten seien vom Beschäftigter vorgegeben worden, je nachdem, wie viele Teile (Schnecken) vom Beschäftigter benötigt worden seien. Arbeiten außerhalb der Werkstatt seien vom Beschäftigter angeordnet worden. Für diese Arbeiten sei den Auftragnehmern ein Fahrzeug des Beschäftigers zur Verfügung gestellt worden. Die von den Auftragnehmern geführten Stundenaufzeichnungen seien vom Beschäftigter unterfertigt und dem Überlasser übermittelt worden. Alle Arbeitsmittel (Werkzeug, Material) seien vom Beschäftigter zur Verfügung gestellt worden. Anhand der vorliegenden Kriterien sei von einer Eingliederung der Auftragnehmer in den geschäftlichen Organismus als auch von einer Weisungsgebundenheit gegenüber dem Beschäftigter auszugehen. Die Auftragnehmer seien über mehrere Monate hindurch ausschließlich für die Firma ***5*** **6***) tätig gewesen. Über die Tätigkeiten bei dieser Firma liegen von der KIAB niederschriftlich festgehaltene Aussagen der Auftragnehmer vor.

Bezüglich der Tischlereitätigkeit wurde festgestellt, dass anlässlich einer KIAB-Kontrolle die Auftragnehmer auf der Baustelle ***7*** der Firma Holzbau ***8*** angetroffen worden seien. Die Auftragnehmer hätten Türportale und Brandschutzelemente gemeinsam mit den Dienstnehmern des Beschäftigers montiert. Aufgrund der Größe und Beschaffenheit der Elemente hätte die Montage von den Auftragnehmern nicht alleine durchgeführt werden können. Laut Werkvertrag würden die Auftragnehmer für Schäden, die bei der Erbringung der Werkleistung entstehen würden haften und keinen Entgeltanspruch mangels zufriedenstellender Leistungserbringung erwerben. Da mehrere Beschäftigte die gleichen Tätigkeiten auf der Baustelle verrichtet hätten, sei nachträglich schwer feststellbar, ob festgestellte Mängel durch die Auftragnehmer oder durch die Dienstnehmer des Beschäftigers verursacht worden seien. Die Arbeitsmittel (Material, Werkzeug) seien überwiegend vom Beschäftigter zur Verfügung gestellt worden. Die Auftragnehmer hätten Arbeitsanweisungen vom Werkmeister erhalten, die Arbeiten seien laufend kontrolliert worden, die Arbeitszeiten seien vorgegeben worden und seien an die Arbeitszeiten der beschäftigten Dienstnehmer gebunden gewesen. Die Auftragnehmer seien sowohl am Werksgelände als auch auf

Auswärtsbaustellen tätig gewesen. Auswärtsbaustellen seien auch mit dem Firmenfahrzeug des Beschäftigten gemeinsam mit dessen Arbeitern angefahren worden.

Laut Gewerberegisterauszug würden die Auftragnehmer, ausgenommen ***9***, über Gewerbeberechtigungen für die Gewerbeart Holzschlägerungen und Holzbringung verfügen. Die tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten seien Tischlereitigkeiten bzw. Hilfstätigkeiten bei Tischlern gewesen. Ein Gewerbeschein und eine Meldung bei der Versicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft schließe eine Dienstnehmereigenschaft nicht aus.

Die Abrechnung zwischen dem Beschäftigten und der Bf sei nach den in Auftragsbestätigungen vereinbarten Stundenlöhnen bzw. nach mündlicher Vereinbarung erfolgt. Die Vermittlungsprovisionen seien nicht gesondert in Rechnung gestellt worden. Die Provision ergebe sich aus der Differenz zwischen dem vereinbarten Stundenlohn mit dem Beschäftigten und dem vereinbarten Werklohn mit den Werkvertragsnehmern. Die Vermittlungsprovision bildete einen Teil des in Rechnung gestellten Stundenlohnes und wurde nicht gesondert abgerechnet.

Anlässlich einer weiteren KIAB- Kontrolle seien die Auftragnehmer auf einer Baustelle der Firma ***10*** angetroffen worden. Die Tätigkeiten der Auftragnehmer seien Baustellenreinigung, Tragen von Kuchenteilen und Hilfstätigkeiten bei der Montage gewesen. Mit beiden Auftragnehmern seien Niederschriften aufgenommen worden. Darin geben sie an, dass die Arbeitsaufträge von Frau ***11*** (Firma der Bf) kommen würden, Stundenlisten zu schreiben seien, die vom Arbeitsleiter bestätigt und dann an Frau ***11*** übermittelt werden würden. Es werde ausschließlich nach geleisteten Arbeitsstunden abgerechnet werden, der Stundenlohn sei im Werkvertrag festgelegt. Rechnungen würden von der Bf geschrieben werden. Diese Rechnungen würden bei der Bf aufbewahrt werden. Bei Krankheit oder sonstiger Verhinderung werde Frau ***11*** verständigt. Es sei nicht möglich, sich durch einen anderen Tischler vertreten zu lassen. Die Auftragnehmer würden nicht für etwaige Mängel haften, die Haftung liege bei der Firma ***10***. Am 21.10.2010 seien Dienstverhältnisse zur Firma ***10*** begründet worden (Anmeldung ASVG).

12 war von 17.11.2008 bis 2.2.2009 an der Firmenanschrift der Bf mit Nebenwohnsitz wohnhaft. Danach sei der Wohnsitz nach ***13***, verlegt worden. Als Gewerbebestandort wurde laut Gewerberegisterauszug vom 17.11.2008 bis 1.4.2009 ***14***, angegeben, danach sei sowohl der Gewerbebestandort als auch der Wohnsitz nach ***13***, verlegt worden. Die Wohnung in ***15*** wurde gemeinsam mit ***16*** angemietet. ***17***, Dienstnehmer der Firma ***18***, war ebenfalls unter dieser Adresse gemeldet. Den Auftragnehmern standen jeweils ein Zimmer mit Sanitäreinrichtungen und eine gemeinsame Küche zur Verfügung. Betriebliche Strukturen, wie ein Büro oder Lagerräume, bestanden nicht. Die monatliche Rechnungslegung für die Werkvertragsnehmer wurde von der Bf nach Abgabe der Stundenzettel durchgeführt. Als Firmenanschrift der Auftragnehmer auf den Rechnungen

wurde ab 17.11.2008 bzw. 10.11.2008 ***15*** angegeben. Die Entlohnung erfolgte 14-tägig (Vorauszahlungen) wie vertraglich vereinbart. Die wirtschaftliche Abhängigkeit (fehlende betriebliche Struktur) sei ein weiteres Kriterium für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Überlassung von Arbeitskräften sei die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften zur Arbeitsleistung an Dritte. Überlasser sei, wer die Arbeitskräfte zur Arbeitsleistung an Dritte vertraglich verpflichten würde. Laut Arbeitskräfteüberlassungsgesetz sei für die Beurteilung, ob eine Überlassung von Arbeitskräften vorliegen würde, der wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes maßgebend. Eine Arbeitskräfteüberlassung liege auch vor, wenn die Arbeitskräfte ihre Arbeitsleistung im Betrieb des Werkbestellers in Erfüllung von Werkverträgen erbringen würden, aber die Arbeit nicht vorwiegend mit dem Material und Werkzeug des Werkunternehmers leisten würden oder organisatorisch in den Betrieb des Werkbestellers eingegliedert seien und dessen Dienst- und Fachaufsicht unterstehen würden. Bei der Überlassung von Arbeitskräften an Dritte sei derjenige als Arbeitgeber anzusehen, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlassen habe und sie entlohnt.

Ein Werkvertrag liege vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt bestehen würde. Der Auftragnehmer schulde eine konkretisierte Leistung (Zielschuldverhältnis). Das Gießen von Eisenteilen stelle einen sich immer wiederholenden Leistungsaustausch dar, eine gleichbleibende, fortlaufende Tätigkeit, die sich nicht in einem einmaligen Leistungsaustausch erschöpfen würde (Dauerschuldverhältnis).

Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spreche die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Beide Kriterien würden aufgrund der vorliegenden Sachverhalte als erfüllt gelten. Die Auftragnehmer würden über keine betrieblichen Strukturen verfügen (Büro, Lager) und würden ihre Aufträge ausschließlich von der Bf erhalten.

Eine selbständige Tätigkeit knüpfe nicht an die Meldung zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft, an eine Eintragung ins Firmenbuch oder an eine Gewerbeberechtigung an. Maßgeblich für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis seien nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern das Gesamtbild der Tätigkeit. In der Sachverhaltsdarstellung sei kein Punkt der niederschriftlich festgehaltenen Aussagen bestritten worden.

Bei Betrachtung des Gesamtbildes der Tätigkeit würde sich ein Überwiegen der Merkmale der Nichtselbständigkeit ergeben. Im Zuge der GPLA-Prüfung würden die Werkvertragsverhältnisse aufgrund dieses Überwiegens nicht anerkannt werden und Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 1 und 2 EStG begründet werden. Gemäß § 4 Abs. 2 ASVG gelte als Dienstnehmer im Sinne der Sozialversicherung jedenfalls auch, wer gemäß § 47 Abs. 1 iVm Abs. 2 EStG lohnsteuerpflichtig sei.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung und erließ unter Hinweis auf den Bericht als Begründung die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen nach Fristverlängerungsansuchen fristgerecht erhobenen Beschwerden wurde vorgebracht, dass sie darauf spezialisiert gewesen seien, anderen Unternehmen Aufträge zu vermitteln. Abrechnungstechnisch seien diese Aufträge von der Bf übernommen und dann an Subfirmen weitervergeben und abgerechnet worden. Voraussetzung für die Auftragsbeziehung zwischen den Subunternehmern und der Bf sei jedenfalls das Vorliegen einer entsprechenden gewerblichen Befähigung gewesen. Laut dem jeweiligen Auftrag/Werkvertrag sei stundenmäßiger Werklohn vereinbart worden, der nach Vorlage eines Leistungsnachweises der Unternehmer abgerechnet und ausbezahlt worden sei. Von der Bf seien keine Arbeitsmittel bereitgestellt worden, noch seien die Unternehmer zeitlich oder örtlich an einen bestimmten Arbeitsort gebunden gewesen. Die Aufträge seien von den Auftragnehmern – in Bezug auf die Bf – völlig weisungsfrei durchgeführt worden. Wenn die Leistungserbringung seitens des Auftragnehmers mangel- bzw. fehlerhaft erfolgt sei, wäre dem Auftragnehmer ein reduzierter Werklohn gebührt. Sämtliche Aufwendungen für die Leistungserbringung (etwaige Betriebsmittel, Unterkunft, Reisekosten, Pkw-Kosten, Telefon, etc.) seien von den beauftragten Unternehmern zu tragen gewesen.

Für auftragsbedingt auftretende Schäden hätten die Unternehmer selbst gehaftet. Die Unternehmer hätten daher unzweifelhaft sowohl Einnahmen- als auch ausgabenseitig ein Unternehmerrisiko getragen. Den Unternehmern sei es freigestanden, die jeweils vermittelten Aufträge anzunehmen oder abzulehnen bzw. hätten sie Aufträge in Absprache mit der Bf und den einzelnen Auftraggebern an Dritte vergeben können. Unter diesem vertraglichen und tatsächlich gelebten Hintergrund seien diese Auftragsverhältnisse zu sehen gewesen.

Den Auftragnehmern seien daher konkret entsprechende Aufträge bei diversen Firmen vermittelt worden. Voraussetzung für die Auftragserteilung sei generell ein entsprechender österreichischer oder gleichwertiger ausländischer Befähigungsnachweis gewesen. Die Auftragnehmer seien im konkreten bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft pflichtversichert gewesen und hätten damals in Österreich eine Steuernummer beantragt.

Im Rahmen der Vertragsverhältnisse sei auftragsbezogen ein entsprechender Werklohn pro Werkstunde vereinbart worden. Im Rahmen der Subaufträge seien von den Auftragnehmern die entsprechenden Aufträge der Auftragsfirma abgewickelt worden. Die Auftragseinsätze hätten sich nach den Erfordernissen der Auftragsfirmen gerichtet.

Die Dauer der Arbeitszeit sei im Rahmen der Aufträge flexibel gewesen. Die Auftragsanweisungen hätten sich naturgemäß nach dem Betriebsablauf des Auftraggebers gerichtet. Routinemäßige Kontrollen des Auftraggebers seien in fachlicher Hinsicht erfolgt, um die Qualität der Auftragsführung zu sichern. Kontrollen bezüglich eines arbeitsbezogenen Verhaltens oder der Einhaltung von Arbeitszeiten seien hingegen nicht erfolgt. Dass – je nach

Auftrag – etwaiges Hilfsmaterial und die Infrastruktur der Auftraggeber auftragsbezogen genutzt worden sei, liege in der Natur der Aufträge. Die wesentlichen Betriebsmittel seien weder von der Bf noch von den Auftraggebern der Bf gestellt worden.

Zusammenfassend sei daher festzustellen, dass alle „Arbeitnehmer“ selbständig tätig gewesen seien, nicht im Betrieb der Bf eingegliedert gewesen seien, volles Unternehmerrisiko getragen hätten, einen Gewerbeschein besessen hätten, bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft pflichtversichert gewesen seien und das Unternehmen der Bf nicht Dienstgeber gewesen sei.

Anschließend erwähnte die Bf, dass nur aufgrund der Beratungen bei diversen Steuerberatungskanzleien, welche die Werkverträge verfasst hätten, diese Vermittlungen überhaupt durchgeführt worden seien.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an die damalige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die beschwerdeführende Offene Gesellschaft (OG) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ***19*** errichtet und am ***20*** in das Firmenbuch eingetragen. Laut Punkt III. des Gesellschaftsvertrages war der Gegenstand des Unternehmens die Arbeitsvermittlung (Vermittlung von Arbeitskräften) und die Arbeitskräfteüberlassung. Als unbeschränkt haftende Gesellschafter scheinen im Firmenbuch ***21*** und ***22*** auf. Nachdem gemäß § 105 UGB bei der offenen Gesellschaft die Gesellschafter gesamthandschaftlich verbunden sind und bei keinem der Gesellschafter die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränkt wurde, hafteten die beiden Gesellschafter primär, unmittelbar, unbeschränkt und solidarisch für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft. Laut Firmenbuch erging am ***23*** der Beschluss des Landesgerichts für ZRS Graz über die Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens. Die Gesellschaft ist infolge rechtskräftiger Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst. Mit Eintragung in das Firmenbuch am ***24*** wurde die OG gemäß § 10 Abs. 2 FBG amtswegig gelöscht.

In der Folge wurden gegen die ehemaligen Gesellschafter Schuldenregulierungsverfahren eröffnet und mit Ende der Zahlungsfristen im Jahr 2020 wieder aufgehoben. Der ehemalige Gesellschafter ***25*** hat die gegenständlichen Beschwerden mittlerweile zurückgezogen. Die ehemalige Gesellschafterin ***26*** verweigerte jedwede Kontaktaufnahme.

Die Bf schloss mit den im Bericht genannten Personen in den strittigen Jahren Werkverträge ab. Diese wurden dann von der Bf an Dritte (Beschäftigterbetriebe) zur Erfüllung der Werkverträge überlassen. Als Werkleistungen wurde in den vorliegenden Fällen das Gießen von Eisenteilen (z.B. Schnecken für Hackschnitzelanlagen) oder Montagetischlerei genannt. Im Wesentlichen findet sich in den Werkverträgen folgender Inhalt:

Keine bestimmte Arbeitszeit; notwendige Arbeitsmittel muss Auftragnehmer zur Verfügung stellen; bei der Herstellung des Werkes weisungsfrei, zeitlich ungebunden, an keinen bestimmten Arbeitsort gebunden; Vereinbarung eines Stundenlohns z.B. 17,00 €; 14-tägige Abrechnung nach tatsächlich geleisteten Stunden, welche vom Beschäftigterbetrieb unterfertigt werden müssen; Führung von Stundenlisten durch die Auftragnehmer; Mehrleistungen nur, wenn Anordnung durch den Beschäftigterbetrieb erfolgt ist; eigene Betriebsmittel der Auftragnehmer; Haftung für verursachte Schäden; Auftragnehmer müssen im Besitz einer Gewerbeberechtigung und Steuernummer beim Finanzamt sein und bei der zuständigen Sozialversicherungsanstalt versichert sein; es erfolgt vom Lohn kein Abzug von Lohnsteuer und keine Anmeldung zur Sozialversicherung; der Werkvertragnehmer hat die im Beschäftigterbetrieb geltenden Vorschriften zu beachten; Dritte können für die Erfüllung des Werkvertrages dann eingesetzt werden, wenn dies im Vorhinein mit dem Auftraggeber abgesprochen wurde; die Bf ist für den geeigneten Arbeitseinsatz, Disposition, Auswahl des Auftraggeberbetriebes und Abrechnungsmodalitäten mit den Beschäftigten verantwortlich; es wurde Geheimhaltungs- und Verschwiegenheitspflicht vereinbart.

Im Zuge von Kontrollen durch die KIAB nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz wurde mehrfach festgestellt, dass die in den Werkverträgen auf eine selbständige Tätigkeit ausgerichteten Vereinbarungen nicht den tatsächlichen Arbeitsgegebenheiten entsprochen haben.

27, slowenische Staatsbürger, wurden anlässlich einer KIAB-Kontrolle auf der Baustelle ***7*** der Firma ***28*** angetroffen worden. Die Auftragnehmer montierten Türportale und Brandschutzelemente gemeinsam mit den Dienstnehmern des Beschäftigers. Aufgrund der Größe und Beschaffenheit der Elemente konnte die Montage von den Auftragnehmern nicht alleine durchgeführt werden.

Das zu verarbeitende Material wurde zur Gänze von den Beschäftigterbetrieben beigestellt. Das für die Hilfstätigkeiten nur in einem geringen Ausmaß benötigte Werkzeug (z.B. Akkubohrmaschine) befand sich im Eigentum der überlassenen Personen. Die Auftragnehmer haben Arbeitsanweisungen vom Werkmeister erhalten, die Arbeiten wurden laufend kontrolliert, die Arbeitszeiten waren vorgegeben und an die Arbeitszeiten der beschäftigten Dienstnehmer des Beschäftigterbetriebes gebunden. Die Auftragnehmer waren sowohl am Werksgelände als auch auf Auswärtsbaustellen tätig. Auswärtsbaustellen wurden mit dem Firmenfahrzeug des Beschäftigers gemeinsam mit dessen Arbeitern angefahren.

Anlässlich einer weiteren KIAB- Kontrolle wurden die Auftragnehmer auf einer Baustelle der Firma ***10*** angetroffen. Die Tätigkeiten der Auftragnehmer waren Baustellenreinigung und Tragen von Küchenteilen und Hilfstätigkeiten bei der Montage. Mit beiden Auftragnehmern wurden Niederschriften aufgenommen. Darin gaben sie an, dass die Arbeitsaufträge von Frau ***11*** (Arbeitnehmerin der Bf) gekommen sind, Stundenlisten zu schreiben waren, die vom Arbeitsleiter bestätigt und dann an Frau ***11*** übermittelt wurden. Es wurde ausschließlich nach geleisteten Arbeitsstunden abgerechnet, der Stundenlohn wurde im Werkvertrag festgelegt. Honorarnoten der überlassenen Personen an die Bf wurden von der Bf selbst geschrieben und auch die Aufbewahrung dieser Honorarnoten erfolgte bei der Bf. Bei Krankheit oder sonstiger Verhinderung wurde Frau ***11*** verständigt. Es war nicht möglich, sich durch einen anderen Tischler vertreten zu lassen. Die Auftragnehmer hafteten nicht für etwaige Mängel, die Haftung lag bei der Firma ***10***. Am 21.10.2010 wurden Dienstverhältnisse zur Firma ***10*** begründet (Anmeldung ASVG).

Die beiden Beschäftigten, ***27***, hatten laut dem zentralen Gewerberegister das Gewerbe „Holzschlägerung und-bringung“ inne. Dieses Gewerbe haben sie vorher in Österreich nicht ausgeübt. Auf die Frage, welche Qualifikation sie besitzen würden, gaben sie an, dass in Slowenien für dieses Gewerbe keine spezielle Ausbildung erforderlich ist. Beide hatten ihren Gewerbestandort in ***14***.

Mit ***29*** wurde als Werkleistung das Gießen von Eisenteilen (z.B. Schnecken für Hackschnitzelanlagen) vereinbart. Die beiden Auftragnehmer waren mit dieser Tätigkeit über mehrere Monate hindurch ausschließlich für die Firma ***5*** ***6*** tätig. Über die Tätigkeiten bei dieser Firma liegen von der KIAB niederschriftlich festgehaltene Aussagen der beiden Personen vor. Demnach haben sie im Büro des Beschäftigten täglich Anweisungen über die durchzuführenden Arbeiten erhalten. Diese ordnungsgemäße Durchführung der angewiesenen Arbeiten, Fertigen von Kanälen und Schnecken für Hackschnitzelanlagen, wurde mehrmals täglich vom Beschäftigten kontrolliert. Die Arbeiten wurden überwiegend in der Werkstatt des Beschäftigten durchgeführt. Die Arbeitszeiten wurden vom Beschäftigten vorgegeben, je nachdem, wie viele Teile (Schnecken) vom Beschäftigten benötigt wurden. Für auswärtige Arbeiten wurde den Auftragnehmern ein Fahrzeug des Beschäftigten zur Verfügung gestellt. Die von den Auftragnehmern geführten Stundenaufzeichnungen wurden vom Beschäftigten unterfertigt und der Bf übermittelt. Alle Arbeitsmittel (Werkzeug, Material) wurden vom Beschäftigten zur Verfügung gestellt. Der Gewerbestandort der überlassenen Personen war vorerst ***14***.

Die Verrechnung mit dem Beschäftigten erfolgte nach den in den Auftragsbestätigungen angeführten Stundenlöhnen oder nach den mündlich vereinbarten Stundenlöhnen. Die Vermittlungsprovision bildete einen Teil des in Rechnung gestellten Stundenlohnes und wurde nicht gesondert abgerechnet.

30 wurde Anlässlich einer KIAB-Kontrolle auf der Baustelle ***7*** der Firma ***28*** angetroffen. Er hat Türportale und Brandschutzelemente gemeinsam mit den Dienstnehmern des Beschäftigers montiert. Aufgrund der Größe und Beschaffenheit der Elemente konnte die Montage vom Auftragnehmer nicht alleine durchgeführt werden können. Die Arbeitsmittel (Material, Werkzeug) wurden vom Beschäftiger zur Verfügung gestellt. ***30*** hat Arbeitsanweisungen vom Werkmeister erhalten, die Arbeiten wurden laufend kontrolliert und die Arbeitszeiten waren an die Arbeitszeiten der Dienstnehmer des Beschäftigerbetriebes gebunden. Der Auftragnehmer war sowohl am Werksgelände als auch auf Auswärtsbaustellen tätig. Auswärtsbaustellen wurden mit dem Firmenfahrzeug des Beschäftigers gemeinsam mit dessen Dienstnehmern angefahren.

Die Abrechnung zwischen dem Beschäftiger und der Bf erfolgte wie bei den anderen genannten Personen. ***30*** wurde ausschließlich an die Firma ***28*** überlassen (einziger Kunde). Am 24.8.2009 wurde ein Dienstverhältnis zur Firma ***28*** begründet (Anmeldung ASVG).

31 wurden nahezu ausschließlich an die Firma ***28*** überlassen. Dies geht aus den Ausgangsrechnungen der Bf an die Firma ***28*** und aus den Ausgangsrechnungen der Werkvertragsnehmer hervor. Die gesamten Auftragsabwicklungen sowie die monatliche Rechnungserstellung für die Auftragnehmer wurde von der Bf nach Abgabe der Stundenzettel durchgeführt. Die Firmenadresse lautete bei allen Auftragnehmern ***14***. Anhand von KIAB (Finanzpolizei) Kontrollen wurde festgestellt, dass auf den Baustellen der Firma ***28*** die Auftragnehmer gemeinsam mit deren Dienstnehmern tätig waren.

Strittig ist demnach, ob die überlassenen Personen bei den Beschäftigerbetrieben entsprechend den zwischen ihnen und der Bf abgeschlossenen Werkverträgen eine selbständige Tätigkeit oder nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt tatsächlich als Dienstnehmer tätig waren bzw., ob die Bf anstatt als Arbeits(Auftrags)vermittler, als Überlasser von Arbeitskräften zur Arbeitsleistung an Dritte nach dem Arbeitsüberlassungsgesetz tätig wurde und damit für die Abfuhr der strittigen Lohnabgaben als Arbeitgeberin zuständig war.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der Bf mit den überlassenen Personen vereinbarten Werkverträgen, dem Inhalt der im Zuge der Kontrollen nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz durch die KIAB mit den überlassenen Personen angefertigten Niederschriften und den Feststellungen des Finanzamtes im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung.

Hierzu ist festzuhalten, dass die Angaben der von der Bf an Dritte zur Beschäftigung überlassenen Personen in den mit ihnen von der KIAB angefertigten Niederschriften im Vergleich zu den Vereinbarungen in den abgeschlossenen Werkverträgen in wesentlichen

Punkten für die Abgrenzung zwischen selbständiger bzw. nichtselbständiger Tätigkeit abweichen.

Wenn in der von der steuerlichen Vertretung der Bf abgegebenen Sachverhaltsdarstellung bemängelt wird, dass die Befragung der bei den Kontrollen angetroffenen und von der Bf überlassenen Personen durch die KIAB tendenziell in Richtung Qualifizierung des Auftragsverhältnisses als Dienstverhältnis erfolgt sei und aufgrund der mangelnden Deutschkenntnisse die gestellten Fragen zum Teil nicht richtig verstanden bzw. juristisch präzise interpretiert hätten werden können, ist auf die unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Finanzamtes im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung zu verweisen. Demnach ist es Zweck der Fragestellung der KIAB, festzustellen, ob ein Dienstverhältnis vorliegt oder nicht. Wenn kein Dienstverhältnis vorliegt, gilt es zu prüfen, ob ein freies Dienstverhältnis oder in weiterer Folge ein Werkvertragsverhältnis vorliegt. Die Fragen müssen sich auf Kriterien eines Dienstverhältnisses beziehen, um ein solches festzustellen oder auszuschließen. Frau ***11***, eine Dienstnehmerin der Bf, war bei der niederschriftlichen Einvernahme anwesend und hat diese auch unterfertigend zur Kenntnis genommen. Frau ***11*** hätte im Zuge der Befragung Einwendungen vorbringen können, wenn die Antworten dem tatsächlichen Sachverhalt nicht entsprochen hätten. Die Befragung zielt auf die Klärung der tatsächlichen Verhältnisse ab. Eine juristisch präzise Interpretation bzw. juristisch richtige Artikulation wurde nicht abverlangt. Ein fünfseitiger Werkvertrag wurde von den Werkvertragsnehmern unterzeichnet. Falls die Befragten über mangelnde Deutschkenntnisse verfügt hätten, sei es unwahrscheinlich, dass sie den Vertragsinhalt verstanden hätten.

Auf ausreichende Deutschkenntnisse der befragten Personen deutet weiters hin, dass laut den zwischen der Bf und den überlassenen Personen abgeschlossenen Werkverträgen in Punkt 13 ausreichende sprachliche Kommunikationsfähigkeiten in deutscher Sprache (Wort und Schrift) Grundvoraussetzung sind.

Die Argumentation der Bf dahingehend, dass die einvernommenen Personen die in deutscher Sprache gestellten Fragen nicht richtig verstanden hätten, geht daher ins Leere.

Nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes sind keine Gründe zu erkennen, am Wahrheitsgehalt der mit den überlassenen Personen aufgenommenen und vom Inhalt der mit der Bf abgeschlossenen Werkverträge in wesentlichen Punkten stark abweichenden Niederschriften zu zweifeln. Demgegenüber bestehen erhebliche Bedenken darüber, ob die Vertragsinhalte der Werkverträge im Hinblick auf eine selbständige Tätigkeit tatsächlich umgesetzt wurden. Dass die Bf in der Beschwerdeschrift das behauptet, erklärt sich allein schon aus der drohenden Festsetzung der strittigen Abgaben.

Rechtsgrundlagen und Rechtliche Beurteilung

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 Arbeitsgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

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

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

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Die Bf hat mit den überlassenen Personen Werkverträge abgeschlossen. Mit einem Werkvertrag iSd § 1151 ABGB wird grundsätzlich die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, d.h. zur Herstellung eines Werkes als eine in sich geschlossene Einheit, in der Regel bis zu einem bestimmten Termin, vereinbart. Die zu erbringende Leistung wird im Werkvertrag selbst konkretisiert und individualisiert. Ein Werkvertrag stellt ein Zielschuldverhältnis dar, dem keine auf Dauer angelegte Leistungserbringung zu Grunde liegt. Mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet.

In den gegenständlichen Werkverträgen wurden als Werkleistungen „Montagetischlertätigkeiten“ und „Gießen von Eisenteilen (z.B. Schnecken für Hackschnitzelanlagen)“ vereinbart. Diesen Werkleistungen, zu denen sich die überlassenen Personen verpflichtet haben, fehlen nachvollziehbare Präzisierungen über das zu erbringende "Werk". Es wurde weder vereinbart, an welchem Ort das Werk zu erbringen ist noch wurde ein für Werkverträge typischer Termin, bis zu dem das Werk erbracht werden soll, vereinbart. Zeitlich gesehen entspricht das Dauerauftragsverhältnissen, die jedoch auf nichtselbständige Tätigkeiten hindeuten. Damit fehlen konkrete Angaben, die auf eine Gesamtheit bzw. ein einheitliches Werk schließen lassen. Auch aus den sich in dem vom Finanzamt vorgelegten Beschwerdeakt befindlichen Rechnungen sind keine Werke oder Tätigkeiten zu ersehen, sondern lediglich Zeiträume in Form von abgerechneten Stunden. Überdies zeigt der Umstand, dass nach den Angaben einiger überlassener Personen und den diesbezüglich erfolgten unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Finanzamtes die an die Bf von den überlassenen Personen für ihre Arbeitsstunden gelegten Rechnungen von der Bf selbst erstellt

und auch bei der Bf aufbewahrt wurden im Zusammenhalt damit, dass bei den überlassenen Personen laut dem zentralen Gewerberegister (zumindest zeitweise) der gleiche Gewerbestandort in ***14***, aufscheint, dass die für eine echte selbständige Tätigkeit im Rahmen eines Unternehmens notwendige und vergleichbare Infrastruktur nicht vorhanden war. Damit kommt eine wirtschaftliche Abhängigkeit sowohl von der Bf als auch von den Beschäftigterbetrieben zum Ausdruck.

Schon aus dem Vergleich der festgestellten Tätigkeiten der an Dritte überlassenen Personen mit dem Inhalt der Werkverträge wird klar ersichtlich, dass nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt eher von Dienstleistungen und nicht von im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit erstellten Werken auszugehen ist.

Aus steuerrechtlicher Sicht 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. Der Begriff des Dienstverhältnisses ist durch § 47 EStG 1988 nicht abschließend definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität ausgeprägt sein müssen (VfGH 1.3.2001, G 109/00).

In Fällen, in denen die beiden Kriterien der Legaldefinition noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (zur inhaltsgleichen Regelung des § 47 Abs. 3 EStG 1972 VwGH 14.6.1988, 88/14/0024).

Selbständigkeit liegt dagegen vor, wenn der Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr und unter eigener Verantwortung betrieben wird und der Steuerpflichtige das Unternehmerwagnis trägt.

Grundsätzlich schließt die Erfolgsorientierung einer Tätigkeit ein Dienstverhältnis nicht aus, da auch unselbständige Handwerker regelmäßig Leistungen zu erbringen haben, die über die bloße Anwesenheit hinausgehen (VwGH 16.02.1994, 92/13/0149).

Ebenso hat nicht jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft zur Folge, weil auch der einen Werkvertrag erfüllende Unternehmer

in aller Regel hinsichtlich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen des Auftraggebers verpflichtet sein wird, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit erfordert.

Die Art der erbrachten Leistung ist grundsätzlich kein entscheidendes Abgrenzungskriterium zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit; zu beurteilen ist aber, wie die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird (VwGH 10.4.1985, 83/13/0154). Daher ist es im Einzelfall wohl auch wesentlich, welche Art und welchen Umfang die jeweils konkret vom Einzelnen ausgeführte Tätigkeit überhaupt umfasst. Vor allem ist dabei auch ausschlaggebend, ob es sich um eine Tätigkeit handelt, die eine eigene Initiative des Ausführenden überhaupt zulässt.

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienst- oder Werkvertragsverhältnis ist das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise und der Verkehrsauffassung Gewicht beizumessen sind. Unter den dargestellten Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob inhaltlich die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen.

Wie aus § 47 Abs. 2 EStG 1988 ersichtlich, ist Voraussetzung für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses die Weisungsgebundenheit. Die beschäftigte Person muss verpflichtet sein, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen. Das Fehlen einer Weisungsgebundenheit schließt das Vorliegen einer Nichtselbständigkeit und damit auch das Vorliegen eines Dienstverhältnisses aus (VwGH 29.9.1987, 87/14/0110). Weisungsunterworfenheit bedeutet, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175 unter Verweis auf VwGH 22.10.2002, 2001/14/0219).

Das für ein Dienstverhältnis sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und charakteristisch dafür, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft schuldet (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 19.12.2012, 2010/08/0240). Ein persönliches Weisungsrecht ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit (VwGH 13.9.1988, 88/14/0089). Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus (VwGH 24.1.1962, 1154/60). Die persönlichen Weisungen sind neben dem zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft, auf die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten oder die Vorgaben des Arbeitgebers gerichtet. Charakteristisch dafür ist, dass der

Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt.

Die gegenständlich überlassenen Personen verpflichteten sich in den Werkverträgen für das Gießen von Eisenteilen (z.B. Schnecken für Hackschnitzelanlagen) oder Montagetischlertätigkeit. Bei den Eisenteilgießern gab Herr ***5***, an den die betroffenen Personen monatelang von der Bf überlassen wurden, täglich um 7:00 Uhr in seinem Büro die Arbeitsanweisungen und er kontrollierte die Arbeit auch mindestens zweimal täglich. Die Arbeiten wurden überwiegend in der Werkstatt des Beschäftigers durchgeführt. Die Arbeitszeiten wurden vom Beschäftiger vorgegeben, je nachdem wie viele Teile (Schnecken) vom Beschäftiger benötigt wurden. Die von den überlassenen Personen geführten Stundenaufzeichnungen wurden vom Beschäftiger unterfertigt und der Bf als Überlasserin übermittelt. Alle Arbeitsmittel (Werkzeug, Material) wurden vom Beschäftiger zur Verfügung gestellt.

Nach der unwidersprochen gebliebenen Feststellung des Finanzamtes im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung stellt das Gießen von Eisenteilen einen sich immer wiederholenden Leistungsaustausch, eine gleichbleibende, fortlaufende Tätigkeit dar, die sich nicht in einem einmaligen Leistungsaustausch erschöpft (Dauerschuldverhältnis).

Die sich für Tischlereitätigkeiten überlassenen Personen wurden anlässlich einer KIAB-Kontrolle auf der Baustelle ***7*** der Firma ***28*** angetroffen. Sie montierten Türportale und Brandschutzelemente gemeinsam mit den Dienstnehmern des Beschäftigers. Aufgrund der Größe und Beschaffenheit der Elemente konnte die Montage von den überlassenen Personen nicht allein durchgeführt werden. Die Arbeitsmittel wurden überwiegend vom Beschäftiger zur Verfügung gestellt. Die überlassenen Personen erhielten Anweisungen vom Werkmeister und die Arbeiten wurden laufend kontrolliert. Die Arbeitszeiten wurden vorgegeben und waren an die Arbeitszeiten der beschäftigten Dienstnehmer des Beschäftigerunternehmens gebunden. Es mussten Stundenlisten geführt werden, Mehrstunden wurden nur dann abgegolten, wenn diese ausdrücklich vom Beschäftigerbetrieb angeordnet wurden. Die überlassenen Personen waren sowohl am Werksgelände als auch auf Auswärtsbaustellen tätig und wurden mit dem Firmenfahrzeug des Beschäftigers gemeinsam mit dessen Dienstnehmern angefahren.

Bei einer KIAB-Kontrolle einer Baustelle der ***10*** wurden wiederum von der Bf überlassene Personen angetroffen. Die Tätigkeit der überlassenen Personen war auf dieser Baustelle Baustellenreinigung, Tragen von Kuchenteilen und Hilfstätigkeiten bei der Montage. Wiederum gaben die überlassenen einvernommenen Personen an, dass die Arbeitsaufträge von Frau ***11***, eine Angestellte der Bf, kommen würden, vom Beschäftiger zu unterschreibende Stundenlisten geschrieben werden mussten und dann an Frau ***11*** übermittelt werden mussten. Rechnungen wurden von der Bf geschrieben und auch dort

aufbewahrt. Bei Krankheit oder sonstiger Verhinderung wurde Frau ***11*** verständigt. Es war nicht möglich, sich durch andere Personen vertreten zu lassen.

Darin, dass der Werkmeister gesagt hat, was die Montagetischler zu tun hatten, er weiters kontrollierte, ob ihre Arbeit gut oder schlecht war und er auch die Stundenaufzeichnungen kontrolliert hat und die als Eisengießer mehrere Monate durchgehend an die Firma ***5*** überlassenen Personen täglich um 7:00 Uhr im Büro des Herrn ***5*** die Arbeitsanweisungen erhalten haben und die durchgeführten Arbeiten von Herrn ***5*** auch mindestens zweimal täglich kontrolliert wurden, sind klare individuell-konkrete Anordnungen für das Tätigwerden der überlassenen Personen im Sinne einer persönlichen Weisungsgebundenheit und damit den zweckmäßigen Einsatz ihrer Arbeitskraft zu erkennen. Der Umstand, dass die überlassenen Personen weitestgehend in Zusammenarbeit und damit in zeitlicher Koordination mit Arbeitnehmern der Beschäftiger tätig werden mussten, weil sie allein diese Tätigkeiten nicht durchführen konnten, deutet eindeutig auf die Zurverfügungstellung und den vom Beschäftiger angeordneten zweckmäßigen Einsatz ihrer Arbeitskraft und nicht auf die Erstellung einzelner Werke hin. Auch wenn die Art der erbrachten Leistung grundsätzlich kein entscheidendes Abgrenzungskriterium zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit darstellt, ist aus der Art und dem Umfang der gegenständlichen Tätigkeiten klar erkennbar, dass die Tätigkeiten, für die die gegenständlich betroffenen Personen eingesetzt wurden, nicht im Rahmen eines für eine selbständige Tätigkeit erforderlichen Betriebes auf eigene Rechnung und Gefahr und eigener Verantwortung betrieben wurden.

Die wirtschaftliche Abhängigkeit der an Dritte überlassenen Personen zeigt sich vor allem darin, dass sie ausschließlich über Aufträge der Bf tätig werden konnten und die Bf für die überlassenen Personen wohl mangels vorhandener Infrastruktur Honorarnoten bzw. Rechnungen erstellte und in weiterer Folge aufbewahrte.

Bei dieser Konstellation gelangt man zwingend zu dem Ergebnis, dass die von der Bf an Dritte zur Beschäftigung überlassenen Personen unter einer persönlichen und wirtschaftlichen Weisungsgebundenheit beschäftigt waren.

Das weitere in § 47 Abs. 2 EStG 1988 genannte Kriterium für eine nichtselbständige Tätigkeit, die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus eines Betriebes, beinhaltet u.a. die Vorgabe des Arbeitsortes und die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers bzw. dessen Auftraggeber. Eine Eingliederung beinhaltet die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften, wie beispielsweise die Regelung der Arbeitszeit, Arbeitspause, Überwachung der Arbeit durch Aufsichtspersonen und eine disziplinäre Verantwortlichkeit. Zu berücksichtigen sind das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit und die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden. Eine faktische Bindung an die

Arbeitszeit in einem Betrieb genügt (vgl. VwGH 23.9.1981, 2505/79). Die Planung und Vorbereitung der Tätigkeit wird vom Arbeitgeber oder dessen Auftraggeber übernommen.

Sowohl bei den Montagetischlern als auch bei den Eisengießern wurden die Tätigkeitsorte von der Bf bzw. von den Beschäftigterbetrieben vorgegeben. Die als Eisengießer tätigen Personen wurden vom Betriebsinhaber täglich in der Früh instruiert und waren dann im Beschäftigterbetrieb selbst oder gemeinsam mit den Arbeitnehmern des Beschäftigterbetriebes auswärts tätig. Die für Tischlereitätigkeit eingesetzten Personen wurden auf den von den Beschäftigterbetrieben bestimmten Baustellen eingesetzt. Sie mussten zusammen mit den Arbeitnehmern der Beschäftigterbetriebe unter anderem bei Möbelmontagen helfen, die sie nicht allein bewerkstelligen hätten können. Arbeitszeitbezogen waren sie an die Vorgaben der Beschäftigterbetriebe und die Arbeitszeiten der dort beschäftigten Dienstnehmer gebunden. Wenn die überlassenen Personen in zeitlicher Hinsicht teilweise je nach Arbeitsanfall beschäftigt wurden, ist darauf hinzuweisen, dass die kurzfristige Anpassung der Arbeitsstunden an den Arbeitsanfall nicht entscheidend für eine selbständige Tätigkeit spricht (vgl. VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163). Damit waren die von der Bf überlassenen Personen an den von den Beschäftigterbetrieben vorgegebenen Arbeitsorten tätig, an deren Arbeitszeiten gebunden und somit in die betrieblichen Abläufe der Beschäftigter im Sinne der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschäftigter eingebunden.

Obwohl nach den beiden sich aus § 47 Abs. 2 EStG 1988 ableitenden Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses bei den Beschäftigungsverhältnissen der überlassenen Personen eindeutig eine in den Werkverträgen vereinbarte selbständige Tätigkeit nicht ersehen werden kann, soll auf das in den Werkverträgen aufgenommene und von der Bf ins Treffen geführte Unternehmerrisiko eingegangen und aufgezeigt werden, dass bei den betroffenen Personen das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko nicht vorliegt.

Das Unternehmerrisiko liegt vor, wenn der Steuerpflichtige sowohl die Einnahmenseite als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und damit den materiellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann (VwGH 21.12.1999, 99/14/0255 unter Verweis auf VwGH 19.12.1990, 89/13/0131).

Wie den abgeschlossenen Werkverträgen zu entnehmen ist und in den Niederschriften von den betroffenen Personen bestätigt wurde, erfolgte deren Entlohnung mit einem Stundenlohn. Damit sind die überlassenen Personen unter Berücksichtigung ihrer arbeitszeitbezogenen Eingliederung in den Beschäftigterbetrieben jedoch nicht in der Lage, die Höhe ihrer Einnahmen zu beeinflussen, da die persönliche Tüchtigkeit, der Fleiß, die Ausdauer oder aber die persönliche Geschicklichkeit und die Zufälligkeiten im Wirtschaftsleben keine Rolle spielen. Die überlassenen Personen waren nicht in der Lage, durch eigene Geschäftseinteilung, durch die Auswahl von Hilfskräften, die weder in den Werkverträgen noch in den Einnahmen der

betroffenen Personen erwähnt wurden, oder eine zweckdienliche Organisation ihres Betriebes den Ertrag ihrer Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen.

Die Tätigkeit der überlassenen Personen konnte auf Grund der stundenweisen Entlohnung auch gar nicht an einem Erfolg gemessen werden. Nach der Judikatur liegt jedenfalls kein Unternehmerrisiko vor, wenn nach geleisteten Arbeitsstunden entlohnt wird (VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219); ein vereinbarter Stundenlohn spricht grundsätzlich, auf Grund des Fehlens einer erfolgsabhängigen Leistungskomponente, für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (VwGH 18.10.1995, 94/13/0121; VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Dem Vorbringen der Bf wie auch dem entsprechenden Passus in den Werkverträgen zum ausgabenseitigen Unternehmerrisiko, wonach sämtliche Aufwendungen für die Leistungserbringung von den Werkvertragsnehmern selbst zu tragen waren, stehen die Angaben der überlassenen Personen (bis auf geringe Aufwendungen z.B. für Akkubohrmaschine) entgegen. Nach den Angaben in den Niederschriften wurden den als Eisengießer beschäftigten Personen sämtliche Betriebsmittel, einschließlich eines Firmenwagens für auswärtige Tätigkeiten gemeinsam mit den Arbeitnehmern des Beschäftigers, von der Firma ***5*** als Beschäftiger zur Verfügung gestellt.

Auch wenn die überlassenen Personen geringfügig eigene Betriebsmittel bereitgestellt haben kann nach den Angaben in den Niederschriften davon ausgegangen werden, dass das Ausmaß der erforderlichen Betriebsmittel derart vernachlässigbar gering war, dass auch ausgabenseitig keine Beeinflussungsmöglichkeit des "Unternehmensergebnisses" gegeben war. Zudem ist zu berücksichtigen, dass Aufwendungen für die von nichtselbständig tätigen Arbeitnehmern angeschafften Arbeitsmittel, die sie für ihre Tätigkeit benötigen, gegebenenfalls als Werbungskosten bei der Veranlagung berücksichtigt werden können.

Zum Vorbringen der Bf, dass für auftragsbedingt auftretende Schäden die Unternehmer (die überlassenen Personen) selbst gehaftet hätten, ist darauf hinzuweisen, dass an einem fehlenden Unternehmerrisiko auch nichts zu ändern vermag, wenn das Risiko für mangelhafte Ausführungen nicht ausschließlich der Arbeitgeber trägt, sondern die Mitarbeiter die Arbeitsleistungen (zur Beseitigung der Mängel) erbringen müssen (VwGH 14.12.2000, 95/15/0171). Hinzu kommen die Ausführungen des Finanzamtes im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, wonach bei Montagetätigkeiten aufgrund der Größe und Beschaffenheit der Elemente die Montage von den Auftragnehmern nicht alleine durchgeführt werden konnten. In den Werkverträgen wurde zwar vereinbart, dass die überlassenen Personen für Schäden, die bei der Erbringung der Werkleistung entstehen, haften würden und keinen Entgeltanspruch mangels zufriedenstellender Leistungserbringung erwerben, da aber mehrere Beschäftigte gemeinsam die gleichen Tätigkeiten auf der Baustelle verrichteten, wäre nachträglich schwer feststellbar gewesen, ob festgestellte Mängel durch die Auftragnehmer oder durch die Dienstnehmer des Beschäftigers verursacht wurden.

Dem in den Werkverträgen vereinbarten Vertretungsrecht kommt für die Beurteilung des Unternehmerrisikos keine Bedeutung zu, da nach den Angaben der betroffenen Personen in den Niederschriften eine derartige Vertretungsmöglichkeit nicht bestanden hat.

Zum Vorbringen der Bf, die Werkvertragsnehmer würden über aufrechte Gewerbeberechtigungen verfügen, seien bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft pflichtversichert und hätten in Österreich eine Steuernummer beantragt, wird darauf hingewiesen, dass das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung für die steuerliche Beurteilung unerheblich ist (VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191).

Ebenso ist die Bezeichnung einer schriftlichen Vereinbarung der Parteien als Werkvertrag oder Dienstvertrag nicht maßgebend (vgl. VwGH 4.3.1986, 84/14/0063; VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087). Die Vertragsgestaltung ist nicht maßgebend, denn die Besteuerung muss immer den tatsächlichen Umständen entsprechen (VwGH 16.2.1994, 90/13/0251; VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Damit ist aber auch unerheblich, dass die überlassenen Personen bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft pflichtversichert waren bzw. in Österreich eine Steuernummer beantragt haben.

Die Höhe der vom Finanzamt für 2008 und 2009 der für die Festsetzung der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ermittelten Bemessungs- bzw. Beitragsgrundlagen wurde nicht bemängelt.

Nach dem von der Judikatur vorgegebenen Gesamtbild einer Tätigkeit für die Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt (vgl. VwGH 26.11.1997, 93/13/0309; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230), muss auf Grund dieser Ausführungen eindeutig von einer nichtselbständigen Tätigkeit der von der Bf an Dritte überlassenen Personen ausgegangen werden.

Die Bf brachte in der Beschwerde vor, dass von ihr weder Arbeitsmittel bereitgestellt wurden noch seien die Unternehmer (die an Dritte überlassenen Personen) zeitlich oder örtlich an einen bestimmten Arbeitsort gebunden gewesen. Die Aufträge seien in Bezug auf die Bf völlig weisungsfrei durchgeführt worden. Die betroffenen Personen seien nicht als Arbeitskräfte überlassen, sondern an andere Unternehmen im Werkvertrag vermittelt worden.

Wie den vorangegangenen Ausführungen zu entnehmen ist, kommt das Bundesfinanzgericht, ebenso wie das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden, zu dem Ergebnis, dass die Personen, mit denen die Bf Werkverträge abgeschlossen hat, nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht in einem Werkvertrag, sondern in einem nichtselbständigen Beschäftigungsverhältnis bei den Beschäftigern tätig waren. Dies bedingt eine Prüfung, inwieweit die betroffenen Personen von der Bf im Sinne des AÜG (Arbeitsüberlassungsgesetz) als Arbeitskräfte an die Beschäftigerbetriebe überlassen wurden.

Gemäß § 1 Abs. 1 AÜG gilt das Arbeitsüberlassungsgesetz für die Beschäftigung von Arbeitskräften, die zur Arbeitsleistung an Dritte überlassen werden.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 AÜG bezweckt das Arbeitsüberlassungsgesetz den Schutz der überlassenen Arbeitskräfte, insbesondere in arbeitsvertraglichen, arbeitnehmerschutz- und sozialversicherungsrechtlichen Angelegenheiten.

Gemäß § 3 Abs. 1 AÜG ist die Überlassung von Arbeitskräften die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften zur Arbeitsleistung an Dritte.

Gemäß § 3 Abs. 2 AÜG ist Überlasser, wer Arbeitskräfte zur Arbeitsleistung an Dritte vertraglich verpflichtet.

§ 4 AÜG (Beurteilungsmaßstab) lautet:

„(1) Für die Beurteilung, ob eine Überlassung von Arbeitskräften vorliegt, ist der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

(2) Arbeitskräfteüberlassung liegt insbesondere auch vor, wenn die Arbeitskräfte ihre Arbeitsleistung im Betrieb des Werkbestellers in Erfüllung von Werkverträgen erbringen, aber

- 1. kein von den Produkten, Dienstleistungen und Zwischenergebnissen des Werkbestellers abweichendes, unterscheidbares und dem Werkunternehmer zurechenbares Werk herstellen oder an dessen Herstellung mitwirken oder*
- 2. die Arbeit nicht vorwiegend mit Material und Werkzeug des Werkunternehmers leisten oder*
- 3. organisatorisch in den Betrieb des Werkbestellers eingegliedert sind und dessen Dienst- und Fachaufsicht unterstehen oder*
- 4. der Werkunternehmer nicht für den Erfolg der Werkleistung haftet.“*

Wie den Beilagen der Stenographischen Protokolle des Nationalrates Nr. 450 der XVII. Gesetzgebungsperiode zu § 4 des AÜG zu entnehmen ist, soll § 4 AÜG eine Orientierungshilfe zur Verhinderung von Umgehungen bieten. Allen Versuchen, durch den Abschluss eines Werkvertrages die für die Überlassung von Arbeitskräften geltenden gesetzlichen Schranken zu umgehen, soll damit vorgebeugt werden. § 4 Abs. 2 AÜG befaßt sich speziell mit dem Werkvertrag, der offensichtlich häufig zur Umgehung bei der Arbeitskräfteüberlassung herangezogen wird. Aus dieser gesetzlichen Regelung ergebe sich eindeutig, dass, sofern ein für den Werkvertrag typisches Merkmal nicht vorhanden ist (Z 1, 2 und 4) oder ein für den Werkvertrag völlig untypisches Merkmal (Z 3) gegeben ist, das Vorliegen des Tatbestandes der Arbeitskräfteüberlassung angenommen wird.

Der Gesetzgeber stellt mit der Verwendung des Wortes „oder“ in § 4 Abs. 2 Z 1-4 AÜG klar, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt schon dann der einer Arbeitskräfteüberlassung ist, wenn auch nur einer der demonstrativ aufgezählten Tatbestandselemente zutrifft (OGH 8 Ob A 7/14h, 25.8.2014).

Wie den Ausführungen zum Vorliegen eines Dienstverhältnisses der überlassenen Personen gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu entnehmen ist, treffen nicht nur einer, sondern alle die in § 4 Abs. 2 AÜG genannten Punkte auf die gegenständlichen Beschäftigungsverhältnisse zu, sodass jedenfalls eine Arbeitskräfteüberlassung im Sinne des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes vorliegt und die Bf Arbeitgeberin der im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung genannten an Dritte überlassenen Personen ist.

Demgemäß handelt es sich entsprechend dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz nicht um eine Vermittlung von Unternehmern sondern um die Überlassung von Arbeitskräften.

Gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug zwar Steuerschuldner, gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber jedoch dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die strittigen Abgaben in den angefochtenen Bescheiden bei der Bf als Überlasser von Arbeitskräften und damit als deren Arbeitgeber festgesetzt. Die Beschwerden waren folgemäßig, wie aus dem Spruch ersichtlich, als unbegründet abzuweisen.

Bezüglich der Zustellung des gegenständlichen Erkenntnisses ist darauf hinzuweisen, dass die beschwerdeführende OG laut Firmenbuch mit Eintragung am ***32*** infolge rechtskräftiger Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst wurde. Die Amtswegige Löschung der Bf erfolgte im Firmenbuch mit Eintragung am ***24*** gemäß § 10 Abs. 2 FBG.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beeinträchtigt die Auflösung einer OG oder KG und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls solange ihre Parteifähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten (unter anderem der Bund, wenn Abgabenerhebungsverfahren noch offen sind) noch nicht abgewickelt sind (z.B. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0187; UFS 28.7.2008, RV/0378-F/07; VwGH 19.12.2006, 2006/15/0038; VwGH 29.3.2006, 2001/14/0091; VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059; VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142). Zu diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt sein müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO (vgl. dazu zB VwGH 27.4.2016, 2013/13/0003). Bescheide sind weiterhin an die (aufgelöste, gelöschte) Gesellschaft zu richten.

Eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit - die OG genauso wie bspw eine GmbH – besteht in Abgabensachen ungeachtet ihrer Löschung im Firmenbuch so lange fort, wie sie für Besteuerungszwecke benötigt wird (z.B. VwGH 29.3.1993, 91/15/0013; 23.6.1994,

92/17/0180). Da ihre Parteifähigkeit bis dahin unverändert aufrecht bleibt (VwGH 27.5.1999, 99/15/0014; VwGH 31.7.2002, 98/13/0223), wirkt die Entprotokollierung in solchen Fällen bloß deklarativ (z.B. VwGH 19.12.2006, 2006/15/0038, zu einer OEG; VwGH 28. 6. 2007, 2006/16/0220, zu einer GmbH; VwGH 17. 12. 2008, 2004/13/0056, zu einer KEG). Damit liegt im gegenständlichen Fall eine Vollbeendigung der Bf nicht vor.

Für den Beendigungszeitpunkt gilt nach der Rechtsprechung, dass die Löschung im Firmenbuch der Firma einer Personengesellschaft des Unternehmensrechtes (OG, KG) - mit Ausnahme des Falles der Gesamtrechtsnachfolge nach § 142 UGB - ihre Parteifähigkeit (als Bescheidadressat) nicht beeinträchtigt. Alle Bescheide (zB Feststellungsbescheide, Umsatzsteuerbescheide) sind daher weiterhin an die (gelöschte) Gesellschaft zu adressieren (vgl. VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161 zur Umsatzsteuer; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131 zum Feststellungsverfahren). Dies gilt auch für die gegenständlich angefochtenen Bescheide. Das gegenständliche Erkenntnis war demnach an die gelöschte OG zu Händen der beiden ehemaligen Gesellschafter zuzustellen.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 18. Mai 2022