

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, vertreten durch ***V.***, über die Beschwerde vom 24. Oktober 2023 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 26. September 2023 betreffend Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 2017 und 2018 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Anlässlich einer den Zeitraum 2017 bis 2019 umfassenden Prüfung lohnabhängiger Abgaben gelangte der Prüfer zur Auffassung, dass der im Konstruktionsbereich tätige Herr ***A.*** in den Zeiträumen 1. Jänner 2017 bis 31. Juli 2017, 1. September 2017 bis 31. Dezember 2017 und 1. Jänner 2018 bis 28. Februar 2018 in einem steuerlichen Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin (Bf.) gestanden sei.

Den Prüfungsfeststellungen folgend nahm das Finanzamt die Bf. mit den Haftungsbescheiden vom 26. September 2023 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer in Anspruch.

Die dagegen fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 24. Oktober 2023 wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 2. Jänner 2024 als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 24. Jänner 2024 stellt die Bf. einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

Das Finanzamt legte in der Folge die Beschwerde samt den Verfahrensakten mit Vorlagebericht vom 8. Februar 2024 dem Bundesfinanzgericht vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine im Maschinenbau tätige und u.a. auf die Entwicklung und den Vertrieb von ***** spezialisierte Ges.m.b.H., schloss mit einer ungarischen Kommanditgesellschaft, der ***X.***, für die beschwerderelevanten Zeiträume zwei mit „Zusammenarbeitsvertrag“ überschriebene und im Wesentlichen gleich ausgestaltete schriftliche Vereinbarungen mit folgendem Inhalt (beispielhaft angeführt den Zeitraum 1. Jänner 2018 bis 28. Februar 2018 betreffend):
„[...]

1. Beginn und Beendigung des Beratungsverhältnisses:

Ab 01.01.2018 bis 28.02.2018. Das Beratungsverhältnis kann jeweils zum Monatsletzten mit einer Kündigungszeit von 30 Kalendertagen ausgesprochen werden.

2. Verwendung:

*Der Auftragnehmer wird als Konstrukteur für ein zu erstellendes ***** eingesetzt. Das Aufgabengebiet umfasst Konstruktionstätigkeit an *****.*

3. Arbeitsort:

*Für Ihre Tätigkeit steht Ihnen in ***Ort1*** nach Bedarf ein Arbeitsplatz zur Verfügung.*

4. Entgelt:

*1. Für Ihre Tätigkeit erhalten Sie pro Stunde 18,30 Euro ohne MWSt., wenn Sie in Ungarn die Leistung erbringen oder 33,50 Euro ohne MWSt., wenn Sie in ***Ort1*** arbeiten.*

Sie erstellen uns monatlich eine Honorarrechnung. Zahlungsziel 30 Tage, netto.

*2. Reisezeiten vom Heimatort nach ***Ort1*** und retour werden nicht in Rechnung gestellt. Zugtickets werden erstattet.*

5. Arbeitszeit:

*Die Anwesenheitszeit (38,5 Stunden) in ***Ort1*** wird vereinbart von Montag bis Donnerstag.*

6. Urlaub:

Von Ihnen geplante Absenzen werden rechtzeitig mit der Firmenleitung abgestimmt.

7. Wettbewerbsklausel:

Sie bestätigen, dass binnen zwölf Monate nach Beendigung des Konstruktionsauftrages keine selbständige oder unselbständige Tätigkeit in der Produktparte des Auftraggebers ausüben.

8. Nebentätigkeit:

Die Übernahme oder Fortsetzung jeder Nebentätigkeit bedarf der ausdrücklichen vorherigen schriftlichen Zustimmung der Firmenleitung. Das gleiche gilt auch für die Beteiligung an einer anderen Gesellschaft. Die Zustimmung wird erteilt, sofern nicht berechnigte Interessen der Gesellschaft entgegenstehen.

9. Vertragsstrafe - Schadenersatz:

Verstößt der Auftragnehmer gegen die Wettbewerbsklausel, so ist er dem Auftraggeber zum Ersatz des daraus entstandenen Schadens verpflichtet. Als Konventionalstrafe wird ohne besonderen Schadensnachweis die Bezahlung von 15.000 Euro vereinbart.

10. Verfallsklausel:

Sämtliche Ansprüche des Auftragnehmers verfallen, wenn sie nicht spätestens drei Monate nach Fälligkeit schriftlich mittels eingeschriebenen Briefes geltend gemacht werden.

11. Änderungen oder Ergänzungen:

- 1. Über diesen Vertrag hinaus bestehen keine wie immer gearteten Nebenabreden und haben Änderungen oder Ergänzungen dieses Vertrages nur dann Gültigkeit, wenn sie schriftlich vereinbart und zum Bestandteil dieses Vertrages gemacht wurden. Eine Befreiung von der Schriftform durch mündliche Vereinbarung ist unwirksam.*
- 2. Sollten Bestimmungen dieses Vertrages gänzlich oder teilweise nichtig sein, so wird dadurch die Gültigkeit der übrigen Bestimmungen nicht berührt.*

12. Datenschutz:

- 1. Der Auftragnehmer ist zur strengsten Geheimhaltung aller ihm zur Kenntnis gelangter automationsunterstützter Daten - auch nach Beendigung der Zusammenarbeit - verpflichtet. Der Auftragnehmer wurde über die straf- und schadenersatzrechtlichen Folgen der Verletzung dieser Vertragsbestimmung belehrt.*
- 2. Der Auftragnehmer ist verpflichtet, während und nach Beendigung der Zusammenarbeit Stillschweigen über Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse, sowie sonstige ihm während der Dauer des Zusammenarbeitsverhältnisses zugegangenen Tatsachen zu bewahren.*
- 3. Sie verpflichten sich, bis zu Ihrem letzten Arbeitstag alle in ihrem Besitz befindlichen Firmenunterlagen, die im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit stehen, an die Gesellschaft zurückzugeben. Erforderlichenfalls hat der Auftragnehmer eine eidesstattliche Erklärung abzugeben, dass er alle diesbezüglichen Unterlagen so vernichtet hat, dass kein Dritter daraus irgendwelche Kenntnisse erlangen kann. Ein Zurückbehaltungsrecht steht ihm an diesen Unterlagen nicht zu.“*

Die ***X.*** wurde im Jahr 2019 liquidiert und aus dem ungarischen Handelsregister gelöscht. Die angeführten Zusammenarbeitsverträge wurden durch Herrn ***A.***, einem Diplomingenieur für ***Technik*** in Ungarn, unterfertigt und die in den Verträgen genannten Konstruktionstätigkeiten (in den Bereichen ***1***, ***2*** und ***3***) wurden durch ihn persönlich erbracht. Sein Aufgabengebiet umfasste die Erstellung von Spezialkonstruktionen (z.B. ***3***). Eine Vertretung durch andere Personen erfolgte nicht. Die für die einzelnen Unternehmensaufträge erforderlichen Konstruktionen wurden in Baugruppen aufgeteilt und den bei der Bf. tätigen Konstrukteuren zugewiesen. Dem Auftragseingang der Bf. entsprechend wurden Teilbereiche davon nach Bedarf an Herrn ***A.*** weitergegeben. Nach Aneignung des erforderlichen Wissens wurden die von Herrn ***A.*** ausgeübten Konstruktionstätigkeiten nachfolgend von anderen Dienstnehmern der Bf. übernommen.

Für die einzelnen Projekte wurden Kalkulationen u.a. der benötigten Arbeitsstunden für die Konstruktionsplanung erstellt. Derartige Terminketten waren zur Projekterfüllung einzuhalten. Wenn es aufgrund der Terminketten notwendig war, mussten die Konstruktionstätigkeiten erbracht werden. Dies betraf auch Herrn ***A.***.

Zur Erfüllung seiner Tätigkeiten stellte die Bf. Herrn ***A.*** einen Büroarbeitsplatz in der Konstruktionsabteilung zur Verfügung. Seine Anwesenheiten wurden durch „An- und Abstempeln“ erfasst und vom Abteilungsleiter kontrolliert. Die Arbeitszeiterfassung erfolgte zum Abgleich der in Rechnung gestellten Stunden mit den tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden sowie aus sicherheitstechnischen Gründen. Die Entlohnung erfolgte ausschließlich nach Maßgabe der geleisteten Arbeitsstunden.

Eine Verrichtung der Tätigkeiten des Herrn ***A.*** außerhalb der Räumlichkeiten der Bf. ist nicht aktenkundig und wäre laut Beschwerdevorbringen schwer möglich gewesen. Für die Abwicklung der einzelnen Projekte war ein laufender und permanenter Zutritt zu den Spezialmaschinen notwendig, um die Umsetzung der Entwicklungen zu sehen und die Probleme im Zuge der Entwicklung technisch einer Lösung zuführen zu können. Die technische Komplexität der Entwicklung der jeweiligen ***** erforderte einen intensiven Austausch mit anderen an der technischen Entwicklung Beteiligten.

2. Rechtslage

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

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.

Arbeitgeber ist nach § 47 Abs. 1 EStG 1988, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt.

Entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Tätigkeit (VwGH 26.11.1997, 93/13/0309; 18.12.2013, 2009/13/0230). Dieses ist darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder die der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH 20.2.2008, 2008/15/0072). Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung - wie hier gegenständlich „Zusammenarbeitsvertrag“ an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen und das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071).

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 (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163).

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen. Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (vgl. VwGH 18.5.2022, Ra 2021/15/0058, mwN).

Die für ein Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers (VwGH 20.1.16, 2012/13/0059; 29.7.10, 2007/15/0223). Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet. Der Arbeitnehmer verspricht nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, sondern stellt seine Arbeitskraft zur Verfügung (VwGH 28.5.09, 2007/15/0163; 28.10.10, 2007/15/0177; 18.10.17, Ra 2017/13/0066; 21.11.18, Ra 2018/13/0045). 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 (VwGH 20.1.16, 2012/13/0059; 21.11.18, Ra 2018/13/0045).

Die Entschlussfreiheit muss jedenfalls über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt sein (VwGH 22.2.96, 94/15/0123 mwN; VwGH 26.1.17, Ra 2015/15/0064). Die Weisungsgebundenheit tritt bei leitenden bzw. höher qualifizierten Tätigkeiten in den

Hintergrund, ohne dass dies das Vorliegen eines Dienstverhältnisses beeinträchtigen würde; auch hier ist aber dennoch erforderlich, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (VwGH 26.1.17, Ra 2015/15/0064, betr. RA-GmbH; VwGH 12.9.18, Ra 2017/13/0041, betr. Ärzte). Es genügt, dass ein sich zwar nicht in konkreter Form äußerndes, aber durch Kontrollrechte abgesichertes Weisungsrecht besteht, das in der Judikatur mit dem Begriff „stille Autorität“ des Dienstgebers umschrieben werden kann (VwGH 19.2.2003, 99/08/0054, mwN).

Für eine persönliche Weisungsgebundenheit spricht die Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung (keine Möglichkeit, sich vertreten zu lassen), Unterwerfung unter die betrieblichen Kontroll- und Ordnungsvorschriften sowie unter das Disziplinarrecht, keine Möglichkeit, die Annahme weiterer Arbeiten zu verweigern, die Verpflichtung, die jeweils zugewiesenen Arbeiten zu übernehmen (VwGH 28.9.04, 2000/14/0094 mwN), Vereinbarung eines Stundenhonorars (stRspr; VwGH 2.2.10, 2009/15/0191 mwN), keine ständig wechselnden Auftraggeber (vgl. Jakom/Ebner EStG 2025 § 47 Rz 6).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162).

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035).

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 (VwGH 29.07.2010, 2007/15/0223, mit Hinweis auf Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 4.3.)

3. Beweiswürdigung und rechtliche Beurteilung

Der unter Punkt 1. dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten, insbesondere den zwischen der Bf. und der ***X.*** abgeschlossenen Zusammenarbeitsverträgen, den Angaben der als Zeugen einvernommenen Dienstnehmer der Bf., Herrn ***D.*** und Herrn Dipl.-Ing. ***E.*** (Niederschriften vom 5. Mai 2023 und 16. Juni 2023), sowie aus den Angaben und Vorbringen der Bf. im bisherigen Verfahren. Die Liquidation und Löschung der ***X.*** ergibt sich aus einer Internetrecherche. Auch in der Beschwerde wird hinsichtlich der Ausgestaltung der Zusammenarbeit auf die Zeugeneinvernahmen im Rahmen der Außenprüfung sowie auf die der Niederschrift über die

Schlussbesprechung vom 21. September 2023 beigeschlossene Sachverhaltsdarstellung (Punkt 5.) verwiesen.

Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien eines Dienstverhältnisses vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162, mwN).

Gemäß dem im Abgabungsverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Vor dem Hintergrund der unter Punkt 2. dargestellten Rechtsprechung ergibt sich für den vorliegenden Beschwerdefall folgendes Bild:

Weisungsgebundenheit:

Die in den Zusammenarbeitsverträgen erfolgte Festlegung einer 38,5-Stunden-Arbeitswoche von Montag bis Donnerstag, die Aufzeichnung der Anwesenheitszeiten, die Kontrolle der Arbeitszeit durch den Abteilungsleiter, die Weitergabe der Anwesenheitszeiten an die Personalabteilung zur Kontrolle der Abrechnungen, die in den Zusammenarbeitsverträgen vereinbarte Abstimmung von Abwesenheiten mit der Firmenleitung sowie die Vereinbarung eines Stundenhonorars sprechen für eine Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften und die betriebliche Kontrolle und somit für eine persönliche Weisungsgebundenheit und lassen erkennen, dass die Beschäftigung des Herrn ***A.*** arbeitnehmerähnlich gestaltet war. Dass er als Experte in seinem Fachgebiet Spezialkonstruktionen erstellte und es daher fachlicher Weisungen nicht bedurfte, tritt dabei - wie die Bf. auch vorbringt - in den Hintergrund.

Die Kontrollunterworfenheit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass bei der Aufzeichnung der Anwesenheitszeiten und deren Kontrolle auch sicherheitstechnische Überlegungen eine Rolle spielten.

In der Beschwerde und im Vorlageantrag wird vorgebracht, dass eine persönliche Abhängigkeit, welche durch die Kontrollunterworfenheit indiziert werde, nicht vorliege. Der damals zuständige Abteilungsleiter habe in seiner Einvernahme als Zeuge angegeben, dass Projekte an Herrn ***A.*** nach Bedarf weitergegeben worden seien. Dieser Hinweis auf eigene Projekte spreche dafür, dass der Dienstnehmer der ***X.*** bei der Abwicklung der Projekte keiner laufenden Kontrolle unterworfen gewesen sei, wie es im Projektgeschäft üblich sei.

In der Niederschrift vom 16. Juni 2023 ist dazu Folgendes protokolliert: „Es war so, dass das

*Unternehmen ***Bf.*** Aufträge erhalten hat und gewisse Teilbereiche davon nach Bedarf an Herrn ***A.*** weitergab. Die Konstruktionen der einzelnen Aufträge werden in eigene Baugruppen aufgeteilt und den Konstrukteuren zugewiesen. Bis 2018 war Herr ***A.*** regelmäßig für uns bei verschiedenen Projekten tätig.“*

Die Angaben des Abteilungsleiters beziehen sich sohin auf die Aufteilung und Zuweisung der Konstruktionen von Baugruppen bezüglich der bei der Bf. eingegangenen Aufträge. Eine bedarfsweise Weitergabe von „Teilbereichen“ der Aufträge lässt für die Frage der Unterwerfung unter die betriebliche Kontrolle oder die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften nichts ableiten. Auch die Beauftragung anderer Dienstnehmer der Bf. mit der Konstruktion von Baugruppen im Zusammenhang mit bestimmten Unternehmensaufträgen stellt eine solche Weitergabe von „Teilbereichen“ dieser Aufträge dar.

Die Bf. bringt vor, dass diverse Abstimmungen, wie z.B. die Urlaubsplanung, nur projektbezogen nach den zu erstellenden Konstruktionen und nach dem Baufortschritt hätten abgestimmt werden müssen. Die Abstimmung der Urlaubsplanung sei rein sachlicher Natur und es könne nicht die Rede davon sein, dass diese auf irgendeine Art genehmigt worden wäre. In diesem Zusammenhang werde auf die Regelung des Zusammenarbeitsvertrages verwiesen, die laute: „6. Urlaub: Von Ihnen geplante Absenzen werden rechtzeitig mit der Firmenleitung (Anmerkung: ***Bf1***) abgestimmt.“

Die Abstimmung des Urlaubs habe lediglich organisatorische Gründe gehabt, um den Projektfortschritt auch für den Fall der Abwesenheit des von der ***X.*** entsandten Mitarbeiters zu gewährleisten. Die Bf. weise der Vollständigkeit halber auch darauf hin, dass für die Zeit, in der die ***X.***, keine Mitarbeiter entsandt habe - z.B. aufgrund einesurlaubes oder Krankenstandes - kein Honorar zugestanden sei. De facto seien diese Zeiten - der Einfachheit halber „Urlaube“ genannt - daher unbezahlt.

Dazu ist zunächst auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, wonach Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzungen, zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein können, ihr Fehlen aber nicht bedeutet, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft nicht iSd § 47 Abs. 2 EstG 1988 schuldet (z.B. VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230). Im Übrigen ist den von der Bf. ins Treffen geführten Argumenten entgegenzuhalten, dass Herr ***A.*** die Gestaltung seiner Abwesenheiten aufgrund der Regelung in den Zusammenarbeitsverträgen nicht selbst bestimmen konnte und daher die erforderliche Abstimmung der Absenzen mit der Firmenleitung der Bf. auch dann eine Kontrollunterworfenheit indiziert, wenn diese „Abstimmung“ nach projektbezogenen Kriterien erfolgte.

Die Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden stellt noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und ist ein gewichtiges Indiz für eine nichtselbständige Tätigkeit. Die Bf. bringt dazu vor, dass die Vereinbarung von Stundensätzen nur ein Indiz für das Vorhandensein eines echten Dienstverhältnisses darstelle. Die Entwicklung von ***** könne

eine Projektdauer von mehreren Jahren haben. Einzelne Entwicklungsschritte seien interdependent und bedürften einer engen fächerübergreifenden Zusammenarbeit. Teilweise seien einzelne Fachabteilungen in einigen Projektstadien mehr oder weniger stark ausgelastet als andere. Es sei mit der ***X.*** daher kein Pauschalhonorar vereinbart worden sondern eine Entlohnung auf Stundenbasis, da je nach Projektstadium der Arbeitseinsatz höher oder geringer habe sein können. In diesem Zusammenhang sei auch die „laufende Beauftragung“ der ***X.*** zu sehen, die seitens des Finanzamtes erwähnt werde. Das Fortschreiten der Entwicklung des jeweiligen ***** (und deren teilweise schwere Planbarkeit) hätten eine jeweilige Neubeauftragung der ***X.*** erforderlich gemacht, weil erst während des laufenden Projektes - trotz Planung - nicht genau vorhersehbar gewesen sei, wann die Expertise benötigt worden sei. Es liege jedoch in der Natur der Sache, dass die ***X.*** mit der Entwicklung einer funktionierenden Spezialkonstruktion (z. B. ***3***) beauftragt gewesen sei und somit ein Erfolgsziel zu erfüllen gehabt habe.

Dieser Argumentation steht Punkt 2. der Zusammenarbeitsverträge entgegen, der kein Erfolgsziel enthält und wie folgt lautet: „2. Verwendung: Der Auftragnehmer wird als Konstrukteur für ein zu erstellendes ***** eingesetzt. Das Aufgabengebiet umfasst Konstruktionstätigkeit an *****.“

Mit 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 oder bei einem freien Dienstvertrag erfolgt, dessen Leistungsinhalt die Arbeit selbst ist (Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸ § 47, Rz 79 mit Hinweis auf VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182; 28.10.2009, 2008/15/0190).

Nach den Regelungen des Zusammenarbeitsvertrages führte Herr ***A.*** im vorliegenden Fall kein bestimmtes Werk aus oder musste einen bestimmten Arbeitserfolg bringen, sondern stellte seine Arbeitskraft der Bf. für Konstruktionstätigkeiten zur Verfügung.

Zu den wesentlichen Merkmalen eines Dienstverhältnisses zählt, dass der Arbeitnehmer für seine Dienstleistungen laufend ein angemessenes Entgelt erhält. Die Vereinbarung eines Stundenhonorars stellt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Indiz dafür dar, dass kein bestimmter Arbeitserfolg geschuldet wird, sondern die Arbeitskraft zur Verfügung gestellt wird (vgl. z.B. VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163). Monatliche Einnahmenschwankungen auf Grund einer unterschiedlich hohen Anzahl geleisteter Arbeitsstunden sprechen nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Zu der im Vorlageantrag vertretenen Auffassung, bei den Zusammenarbeitsverträgen handle es sich um „Dienstleistungsverträge“ ist anzumerken, dass die Beurteilung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis vorliegt, anhand der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 und der dazu ergangenen Rechtsprechung des VwGH zu erfolgen hat.

Die Bf. bringt vor, dass die vertraglich fixierte „Arbeitszeit“ von 38,5 Stunden von Montag bis Donnerstag rein der gemeinsamen Abwicklung von ***** mit den Mitarbeitern der Bf. habe

dienen sollen und dass die von der ***X.*** entsandten Mitarbeiter zur Auftragsabwicklung innerhalb dieser Tage der freien Zeiteinteilung unterlegen seien. Dies auch deshalb, weil gegebenenfalls die Arbeit an einem laufenden Projekt an einem Tag habe länger dauern können.

Dem ist zu entgegnen, dass die Festlegung einer 38,5 Stunden-Arbeitswoche von Montag bis Donnerstag erkennen lässt, dass die Beschäftigung des Herrn ***A.*** arbeitnehmerähnlich gestaltet war und sich die betriebliche Anwesenheit gemäß den vorliegenden vertraglichen Vereinbarungen (Zusammenarbeitsverträgen) nicht nach den Sacherfordernissen (einem zeitgerechten konkreten Projektabschluss), sondern nach einem für Dienstnehmer typischen Zeitrahmen richtete. Dass eine bestimmte Tagesarbeitszeit nicht vereinbart war, lässt nicht ohne Weiteres auf das Fehlen persönlicher Weisungsgebundenheit schließen. Die Möglichkeit einer flexiblen Arbeitszeiteinteilung (innerhalb gewisser zeitlicher Grenzen) spricht weder gegen das Bestehen einer persönlichen Abhängigkeit der Beschäftigten noch gegen deren Eingliederung in den Betrieb (VwGH 2.2.10, 2009/15/0191).

Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zeigt sich die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. z.B. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162).

Herr ***A.*** arbeitete in den Betriebsräumlichkeiten der Bf. Die ortsgebundene Tätigkeit, die Bereitstellung eines Büroarbeitsplatzes, die erforderliche Abstimmung von Abwesenheiten mit der Firmenleitung sowie die Verwendung des Zeiterfassungssystems („An- und Abstempeln“) sprechen für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung des Herrn ***A.*** in den Betrieb der Bf. Das Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten des Auftraggebers (nach dessen Bedarf) bringt eine Eingliederung in dessen Unternehmensorganismus zum Ausdruck (VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0066, mwN).

In der Beschwerde wird vorgebracht, dass Herr ***A.*** ausschließlich Entwicklungskonstruktionen/Spezialkonstruktionen erstellt habe und aus diesem Grund stets allein (keine Teamarbeit) gearbeitet habe, ohne festgelegte oder vorgegebene Arbeitsabläufe und ohne eigenen Firmen-E-Mail-Account. Er sei somit nicht in den betrieblichen Organismus eingegliedert gewesen und habe weder an Teambesprechungen, Betriebsausflügen oder Weihnachtsfeiern teilgenommen.

Dem steht das Beschwerdevorbringen an anderer Stelle entgegen, wonach eine Verrichtung der Tätigkeiten des Herrn ***A.*** außerhalb der Räumlichkeiten der Bf. nur schwer möglich gewesen wäre und für die Abwicklung der einzelnen Projekte ein laufender und permanenter Zutritt zu den Spezialmaschinen notwendig gewesen sei, um die Umsetzung der Entwicklungen zu sehen und die Probleme im Zuge der Entwicklung technisch einer Lösung zuführen zu

können. Die technische Komplexität der Entwicklung der jeweiligen ***** habe einen intensiven Austausch mit anderen an der technischen Entwicklung Beteiligten erfordert.

Durch die tätigkeitsbedingte Vorgabe des Arbeitsortes, der Bereitstellung der Arbeitsmittel durch die Bf. sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit des Herrn ***A.*** in die betrieblichen Abläufe der Bf. ist daher im Beschwerdefall die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu bejahen.

Unternehmerwagnis:

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten.

Der für Konstruktionstätigkeiten eingesetzte Herr ***A.*** hatte kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen. Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko. Das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos ist nicht behauptet worden.

Vertretungsmöglichkeit:

Kommt eine Vertretung etwa auf Grund der betrieblichen Abläufe, der Art der Tätigkeit oder deren Entlohnung tatsächlich nicht in Betracht, kann die vereinbarte Vertretungsmöglichkeit ihre sonst bestehende Indizwirkung gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zur Gänze verlieren (VwGH 18.10.17, Ra 2017/13/0066).

In der Beschwerde wird vorgebracht, dass in den Zusammenarbeitsverträgen nicht direkt der Dienstnehmer Herr ***A.*** seitens der ***Bf1*** angefordert worden sei und sich die ***X.*** auch anderer Dienstnehmer hätte bedienen können. Es liege ein generelles Vertretungsrecht vor und somit könne kein echtes Dienstverhältnis vorliegen.

Die Vereinbarung einer generellen Vertretungsbefugnis könnte die persönliche Abhängigkeit und Dienstnehmereigenschaft von vornherein nur dann ausschließen, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt wird oder bei objektiver Betrachtung eine solche Nutzung zu erwarten ist. Beides trifft für den Beschwerdefall nicht zu. Weder sind konkrete Vertretungsfälle bekannt gegeben worden, noch sind solche aufgrund der Gegebenheiten (Einschulung eines Vertreters) realistisch gewesen. Die Bf. räumt im Vorlageantrag auch ein, dass mit fortlaufendem Projektfortschritt die Einarbeitung eines anderen Mitarbeiters der ***X.*** in das bereits laufende Entwicklungsprojekt wirtschaftlich nicht vertretbar gewesen wäre. Dass Herr ***A.*** im Zeitablauf bei mehreren Projekten wiederholt zum Einsatz gekommen sei, liege auch darin begründet, dass die Entwicklungsprojekte systemähnliche

Komponentenkonstruktionen beinhaltet hätten und daher das zuvor gewonnene Know-how am besten durch den im Vorprojekt eingesetzten Mitarbeiter habe adaptiert werden können.

Der Umstand, dass eine in der Vergangenheit erfolgte Überprüfung durch die Behörde eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Behörde nicht, diese Vorgangsweise als rechtswidrig zu beurteilen (z.B. VwGH 24.4.2014, 2011/15/0180).

Die Bf. kann sich daher nicht mit Erfolg darauf berufen, dass die Zusammenarbeit mit der ***X.*** anlässlich einer GPLA-Prüfung für die Jahre 2012 bis 2014 nicht als Dienstverhältnis qualifiziert worden sei.

Vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen überwogen im Rahmen einer Gesamtbetrachtung in Bezug auf die Tätigkeit des Herrn ***A.*** für die beschwerdeführende Partei in den hier maßgeblichen Zeiträumen jene Merkmale, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sprechen.

Da die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenhöhe von der Bf. nicht bestritten wurden, war daher die Beschwerde aus den angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

4. Zulässigkeit einer Revision

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

Das Revisionsmodell soll sich nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl. RV 1618 BlgNR 24. GP, 16). Ausgehend davon ist der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen. Auch kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (VwGH 24.4.2014, Ra 2014/01/0010).

Das vorliegende Erkenntnis beruht im Wesentlichen auf der Beweiswürdigung, ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen Kriterien eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen.

Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 11. März 2026

