

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***SenV***, den Richter ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Willibald Steuerberatungs GmbH, Packerstraße 177, 8561 Söding-Sankt Johann, über die Beschwerde vom 16. November 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 16. Oktober 2015 betreffend Dienstgeberbeitrag 2010 – 2014, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 – 2014 sowie Säumniszuschlag 2010 - 2014 und die Beschwerde vom 6. September 2019 gegen die Bescheide vom 12. August 2019 betreffend Dienstgeberbeitrag 2015 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 20. Oktober 2020 in Anwesenheit des Schriftführers ***Sf*** zu Recht erkannt:

Die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag der Jahre 2010 - 2014 werden abgeändert.

Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag werden wie folgt festgesetzt:

2010:

Bemessungsgrundlage:	232.565,88
Dienstgeberbeitrag	10.465,46
Zuschlag zum DB	930,26

2011:

Bemessungsgrundlage:	591.493,55
Dienstgeberbeitrag	26.617,21
Zuschlag zum DB	2.365,97

2012:

Bemessungsgrundlage:	1.008.327,55
Dienstgeberbeitrag	45.374,74
Zuschlag zum DB	3.932,48

2013:

Bemessungsgrundlage:	1.209.349,11
Dienstgeberbeitrag	54.420,71
Zuschlag zum DB	4.716,46

2014:

Bemessungsgrundlage:	1.061.067,55
Dienstgeberbeitrag	47.748,04
Zuschlag zum DB	4.138,16

Die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag 2015 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2015 werden aufgehoben.

Die Bescheide betreffend Säumniszuschlag 2010 – 2014 werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf.), die ***Bf*** (vormals ***GmbH***) betreibt ein Unternehmen in Österreich. Im Rahmen dieses Unternehmens werden Dienstleistungen im Bereich Industriemontagen und Elektrotechnik sowie Schaltschrankbau angeboten. Die Bf. verfügt über Gewerbeberechtigungen für den Bereich Anbieten persönlicher Dienstleistungen bzw. persönlicher Dienste, Schlosserei, Elektrotechnik und für den Bereich Überlassung von Arbeitskräften.

Bei der Bf. wurde im Zuge einer gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben festgestellt, dass sie Leistungen, die Herr ***1*** und Herr ***2*** erbracht haben, abgerechnet hat.

Nach Ansicht des Finanzamtes liegen diesbezüglich „nach den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen“ Dienstverträge vor, sodass der Bf. mit den angefochtenen Bescheiden für die Streitjahre 2010 – 2015 Dienstgeberbeiträge sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag sowie Säumniszuschläge 2010 - 2014 vorgeschrieben wurden.

In den dagegen eingebrachten Beschwerden monierte die Bf. unter anderem, dass den Bescheiden der zugrundeliegende Sachverhalt nicht vollständig zu entnehmen ist.

Im Urteil vom 20.3.2018 hat das Bundesverwaltungsgericht den zugrundeliegenden Sachverhalt im Rahmen einer öffentlichen mündlichen Verhandlung wie folgt festgestellt:

„Die ***Bf1*** (vor April 2016: ***GmbH***) betreibt ein Unternehmen in Österreich. Im Rahmen dieses Unternehmens werden Dienstleistungen im Bereich Industriemontagen und Elektrotechnik sowie Schaltschrankbau angeboten. Die ***Bf*** verfügt über Gewerbeberechtigungen für den Bereich Anbieten persönlicher Dienstleistungen bzw. persönlicher Dienste, Schlosserei, Elektrotechnik und für den Bereich Überlassung von Arbeitskräften.

Im Juni 2003 schloss die ***Bf*** mit der ***dt GmbH*** einen sogenannten „Rahmenvertrag“ ab, der die Übertragung von Montage- und Inbetriebnahmearbeiten auf dem Gebiet der Technik von der ***dt GmbH*** an die ***Bf*** regelt. 2014 wurde dieser Rahmenvertrag erneuert und der Inhalt im Wesentlichen beibehalten. Durch ein neues Qualitätsmanagementsystem erhielt die ***Bf*** im Mai 2009 eine Zertifizierung nach ISO 9001 vom TÜV Austria für den Geltungsbereich „Einbringung von Dienstleistungen im Bereich Industriemontagen und Elektrotechnik sowie Schaltschrankbau“.

1 war mit kurzer Unterbrechung von Dezember 2001 bis Mai 2009, ***2*** von Juli 2006 bis September 2009 bzw. von 2010 bis 2011 mit kurzen Unterbrechungen bei der ***Bf*** unselbstständig als Elektriker beschäftigt. Durch die Arbeit bei der ***Bf*** wurden der Kontakt zur ***dt GmbH*** hergestellt und die Kenntnisse für die spätere Tätigkeit für die ***dt GmbH*** erworben.

Seit 05.03.2010 hat ***1*** die Gewerbeberechtigungen „Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik“ und „Abdichter gegen Feuchtigkeit und Druckwasser“ inne. Bis September 2014 befand sich sein Betriebsstandort an seiner Wohnadresse in Österreich, wo er einen eigenen Raum als Büro hatte. Ein Firmenschild war dort nicht angebracht. Es existiert auch keine Internetadresse für das Unternehmen des ***1*** bzw. bietet er seine Leistungen nicht über das Internet an. Zu seinen Betriebsmitteln gehörten drei Laptops, ein Drucker, IT-Zubehör und Werkzeug.

Seine Einnahmen erzielte ***1*** ab 2011 ausschließlich durch Aufträge von der ***dt GmbH***, wobei die Verrechnung und Auszahlung durch die ***Bf*** erfolgte. Rechnungen legte ***1*** mit dem Firmennamen Name. Die Buchführung seines Unternehmens wird durch den Steuerberater in Form einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung abgewickelt.

Von 01.06.2011 bis 06.08.2012 beschäftigte ***1*** eine Mitarbeiterin, die für die Fakturierung zuständig war.

Für die ***dt GmbH*** erbrachte ***1*** IT-Leistungen (Einrichten von Netzwerken und Programmierungen) an verschiedenen Standorten der ***dt GmbH***, wo er ein eigenes Büro oder einen Platz in einem Großraumbüro mit Infrastruktur (Schreibtisch, Telefon, Drucker und Internetanschluss) oder einen Sprint zur Unterbringung Utensilien sowie Zugangscodes für die jeweiligen Gebäude erhielt.

Dazu benötigte er seinen eigenen Laptop und ein Programmierprogramm, welches von der ***dt GmbH*** zur Verfügung gestellt wurde. Außerdem trug er bei der Verrichtung seiner Arbeit einen Reinraumanzug, der von der ***dt GmbH*** bereitgestellt wurde. Zudem erfolgte eine kurze Einschulung durch die ***dt GmbH***.

Neben ***1*** arbeiteten parallel auch andere Mitarbeiter der ***dt GmbH***, die die gleiche Arbeit verrichteten.

2 hat die Gewerbeberechtigung für ein freies Gewerbe „Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik“. Sein Betriebsstandort befand sich in Österreich, wo er über ein Büro mit Schreibtisch, Drucker und einen Schrank für die Aktenablage verfügte. Die Buchführung in Form der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung übernahm er selbst. Die Bilanzen wurden durch den Steuerberater erledigt.

Dienstnehmer wurden von ***2*** nie beschäftigt.

Auch er verfügt über keine Internetseite, keine Firmentafel und machte auch sonst keine Werbung für sein Unternehmen.

2 war sowohl für die ***Bf*** als auch für die ***dt GmbH*** ausschließlich im Ausland tätig. Hauptsächlich umfasste seine Tätigkeit vorwiegend das Programmieren von Robotern und nahm daneben auch PC-Programmierungen vor. Dabei oblag ihm auch die Aufsicht und Kontrolle von anderen Personen der ***dt GmbH*** und anderen Fremdfirmen wie zum Beispiel der ***Bf***.

Sämtliche seiner Ausgangsrechnungen betrafen die ***Bf***. Einziger Auftraggeber war die ***dt GmbH***.

Vereinbarungen über die Tätigkeiten, Entlohnung und Termine wurden zwischen ***1*** bzw. r und der ***dt GmbH*** mündlich getroffen. Schriftliche Verträge liegen nicht vor. Von den jeweiligen Bauleitern an den Einsatzorten wurden für ***1*** und ***2*** verbindliche Besprechungsstermine vorgegeben, in denen Vorgaben und Weisungen für ihre Tätigkeiten erteilt wurden.

1 musste händische Stundenaufzeichnungen führen und zum Teil zu Beginn und Ende seiner Arbeit mit einem Chip ein- bzw. auschecken. Seine Arbeitszeit wurde von der ***dt GmbH*** vorgegeben und war eine einheitliche Pause einzuhalten.

Auch ***2*** musste seine Arbeitszeit auf Stundenzettel der ***dt GmbH*** aufzeichnen. Allerdings konnte ***2*** sich seine Arbeitszeit frei einteilen, da während seiner Tätigkeiten noch keine Betriebstätigkeiten oder Produktionsabläufe erfolgten. Für die Leistungserbringung wurden mit ***2*** Endtermine vereinbart, jedoch keine Konsequenzen bei Nichteinhaltung.

Die Arbeitszeiten mussten bei beiden vom jeweiligen Bauleiter überprüft werden, da sie Basis der Rechnungen an die ***dt GmbH*** waren. Urlaube waren ebenso mit dem Bauleiter abzusprechen und auch Krankenstände waren diesem zu melden. Weder war es möglich der

Arbeit ohne Rücksprache konsequenzlos fernzubleiben, noch war es möglich, sich durch andere Personen vertreten zu lassen.

Nach Vorgabe der ***dt GmbH*** musste ***1*** im Bedarfsfall einen Abwesenheitsassistenten bei seiner E-Mail-Anschrift aktivieren, wobei die Firmenanschrift der ***dt GmbH*** zu verwenden war. Teilweise war es auch erforderlich, außerhalb der gewöhnlichen Arbeitszeiten für verschiedene Bauleiter erreichbar zu sein, um technische Gebrechen zu beheben.

Für allfällige Schäden schloss ***1*** eine allgemeine Betriebshaftpflichtversicherung bzw. eine Ausfallsentgeltversicherung ab. Auch ***2*** hat für etwaige Haftung und Schadenersatz eine eigene Versicherung.

Stundensatz und Aufwandsentschädigung wurden zwischen ***1*** und der ***dt GmbH*** mündlich vereinbart, wobei sich der Betrag für das Kilometergeld an den für die Mitarbeiter geltenden Bestimmungen orientierte. Die zu den Reisezeiten geführten Aufzeichnungen wurden nach Überprüfung vom jeweiligen Bauleiter gesondert abgerechnet und entlohnt.

2 kalkulierte in seine Honorarrechnungen eine pauschale Abgeltung für Übernächtigungen in Höhe von täglich EUR 50,00 ein. Ein allfälliger Mehraufwand war mit Beleg nachzuweisen und wurde mit der ***Bf*** verrechnet. Um Übernächtigungsmöglichkeiten hatte sich ***2*** selbst zu kümmern. Die Hotelrechnungen wurden auf den Namen des Unternehmens, ***N***, ausgestellt. Flugkosten wurden direkt von der ***dt GmbH*** gebucht und bezahlt.

Bezogen auf das Auskunftsersuchen des ***FA*** gab die ***dt GmbH*** an, dass sie mit der ***Bf*** Geschäftsbeziehungen hat, ihnen jedoch „die Firmen ***N***, ***2***, ***N*** und ***1***“ nicht bekannt seien. Ein Auszug aus einer Bestellung von Montage- und Inbetriebnahmetätigkeiten der ***dt GmbH*** an die ***Bf*** lautet wie folgt: „Abrechnung erfolgt auf Nachweis zum vereinbarten Stundensatz. Es werden nur von einem ***dt GmbH*** Mitarbeiter gegengezeichnete Stundennachweise anerkannt. (...) In Rechnung gestellt werden können nur nachweislich beauftragte und durchgeführte Leistungen.“

Unstrittig ist, dass die beiden ***1*** und ***2*** nicht direkt als selbständige Unternehmen für die ***dt GmbH*** die Leistungen ausüben konnten, da ihnen die dafür notwendige ISO Zertifizierung fehlte. Diese hat der Bf, daher hat die ***dt GmbH*** mit dem ***Bf*** die Aufträge abgewickelt.“

Auf das Ersuchen des Bundesfinanzgerichts, sich zu diesen festgestellten Tatsachen zu äußern, replizierte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 9.10.2020, dass sich der Sachverhalt u.a. aufgrund der Aussagen von Herrn ***1*** und Herrn ***2*** wie folgt darstellt:

„Die Fa. ***Bf1*** (infolge Abgabepflichtige genannt) erbringt Dienstleistungen im Bereich Industriemontagen und Elektrotechnik sowie Schaltschrankbau. Die Abgabepflichtige ist in keinem anderen Bereich tätig und hat dafür von TÜV Austria eine Zertifizierung nach ISO 9001, was ihr wiederum die Möglichkeit eingebracht hat, einen Rahmenvertrag mit der Fa. ***dt GmbH*** in Deutschland abzuschließen und somit im Bereich der Industrie als Subunternehmer der Fa. ***dt GmbH*** Dienstleistungen zu erbringen. Dieser der Behörde vorliegende Rahmenvertrag regelt den Tätigkeitsbereich zwischen zwei selbständigen Unternehmen, nämlich der ***dt GmbH*** Systems GmbH und der Abgabepflichtigen und umfasst alle Montage- und Inbetriebnahmearbeiten auf dem Gebiet der Technik. Die Fa. ***dt GmbH*** vergibt Aufträge nur im Rahmen solcher Rahmenverträge an ISO zertifizierte Subunternehmer.

In Kenntnis dieser Tatsache sind die beiden selbständigen Unternehmer ***1*** und ***2*** an die Abgabepflichtige herangetreten, gegen Zahlung einer Gebühr in Höhe von € 2,00 pro verrechenbarer Stunde, ihre Dienstleistungen als EDV-Dienstleister über die Abgabepflichtige als ISO-zertifiziertes Unternehmen an die Fa. ***dt GmbH*** fakturieren zu können. Beide Unternehmer haben für diese Tätigkeit im Bereich der automatischen Datenverarbeitung einen entsprechenden Gewerbeschein, sind mit diesen Einkünften gewerblich sozialversichert und haben entsprechende Einkommensteuererklärungen abgegeben. Die jeweilige Fakturierung erfolgte unter Einhaltung der umsatzsteuerlichen Vorschriften mit österreichischer UID-Nummer.

Die Abgabepflichtige hat sich bereit erklärt, nach Art eines Deckmeisters im Rahmen Ihre ISO-Zertifizierung gegen Zahlung einer geringen Gebühr in Höhe von € 2,00 pro verrechenbarer Stunde die Rechnungen dieser beiden österreichischen Unternehmer an die Fa. ***dt GmbH*** 1:1 weiter zu fakturieren und die Zahlungsabwicklung zu übernehmen. Die Gebühr in Höhe von € 2,00 erschien der Abgabepflichtigen für ausreichend, da sie weder mit der Auftragsvergabe, die direkt von der Fa. ***dt GmbH*** an die beiden Unternehmer erfolgt ist, noch mit der Auftragserfüllung in irgendeiner Art und Weise befasst ist. Der deutsche Auftraggeber ***dt GmbH*** ist mit dieser Vorgangsweise einverstanden, da die Abgabepflichtige selbst weder das Know-how, noch das Personal, noch die Gewerbeberechtigung hat, solche EDV-Dienstleistungen anzubieten und die Fa. ***dt GmbH*** als Auftraggeber durch die ISO-Zertifizierung der Abgabepflichtigen versicherungsmäßig gegenüber Ihren Auftraggebern aus der Automobilbranche abgedeckt ist.

Der Abgabepflichtigen verbleibt mit dieser Dienstleistung an die beiden österreichischen Unternehmer ***1*** und ***2*** einerseits und der Fa. ***dt GmbH*** andererseits zwar nur eine äußerst geringfügige Marge, jedoch fehlt der Fa. ***Bf1*** das notwendige Know-how solche Aufträge selbst durchzuführen oder zu überwachen.

Es sollte hier auch festgehalten werden, dass die Abgabepflichtige pro Stunde € 8,00 - 10,00 Marge verdienen könnte, wenn sie das Know-how für die Erfüllung von Aufträgen im Bereich

der EDV-Dienstleistungen hätte. Da die Abgabepflichtige das aber nicht hat, begnügt sie sich mit einem Bruchteil der möglichen Marge, da sich dadurch eine Win-Win Situation mir alle Beteiligten ergibt:

*- die österreichischen Unternehmer ***1*** und ***2*** können Aufträge von der Fa. ***dt GmbH*** entgegennehmen, die Fa. ***dt GmbH*** ist durch die ISO-Zertifizierung der Abgabepflichtigen versicherungsmäßig abgedeckt und die Abgabepflichtige kann seinen Hauptkunden ***dt GmbH*** eine Lösung anbieten, ohne konkurrierende Montageunternehmen auf den Plan zu rufen.*

In der Sachverhaltsdarstellung der Steiermärkischen GKK sind insbesondere folgende Punkte nicht richtig bzw. vollständig:

- die Herren ***2*** und ***1*** waren niemals als Programmierer als Dienstnehmer gemeldet, sondern als Elektriker.*
- die Herren ***2*** und ***1*** erbringen als Programmierer bei ***dt GmbH*** nicht die gleichen Tätigkeiten wie vorher im Rahmen ihres Dienstverhältnisses als Elektriker bei der Abgabepflichtigen*
- die Herren ***2*** und ***1*** haben die davor bestehenden Dienstverhältnisse als Elektriker selbst gekündigt und sich als Dienstleister in der Datenverarbeitung selbstständig gemacht.*

*Im übrigen waren die beiden Herren ausschließlich in Deutschland tätig und dafür gilt: Keine nennenswerte Tätigkeit des Arbeitgebers in Österreich - keine Sozialversicherungspflicht in Österreich. Unter diesem Gesichtspunkt ist mit Ausnahme der Verwaltungskräfte seit Jahren kein (!) Dienstnehmer der ***Bf1*** in Österreich sozialversicherungspflichtig.*

*Darüber hinaus handelt es sich bei den Herren ***1*** und ***2*** nicht um Dienstnehmer im Sinne des § 41 (2) FLAG und nur die deutsche ***dt GmbH*** käme überhaupt als Dienstgeber in Betracht.“*

Zum Nachweis legte die Bf. einen Bescheid der Österreichischen Gesundheitskasse vom vor, aus dem sich u.a. ergibt, dass Herr ***1*** und Herr ***2*** nach [§ 12 der VO \(EG\) 883/2004](#) zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit nicht den österreichischen Rechtsvorschriften unterliegen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde der festgestellte Sachverhalt ausführlich erörtert bzw. die Richtigkeit der Feststellungen bestätigt und das hier nicht entscheidungswesentliche Verfahren betreffend Sozialversicherungspflicht beleuchtet. Zum Sachverhalt ergänzte der Vertreter der Bf., dass bei Baustellen im Bereich der Industrie genaue Zutrittsvorschriften einzuhalten sind, die nicht nur Dienstnehmer, sondern auch selbständige Werkunternehmer betreffen.

Ab 2015 werden die Leistungen der Herren ***2*** und ***1*** über die deutsche Firma „***4***“ abgerechnet, wobei diese Firma nicht zwei Euro, sondern fünf Euro pro Stunde aufschlägt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Aufgrund der Feststellungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung, den vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen, den Feststellungen des Bundesverwaltungsgerichtes, den unwidersprochenen Ergänzungen der Bf. und den Vorbringen in der mündlichen Verhandlung ergibt sich folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Im Juni 2003 schloss die Bf. mit der ***dt GmbH*** einen sogenannten „Rahmenvertrag“ ab, der die Übertragung von Montage- und Inbetriebnahmearbeiten auf dem Gebiet der Technik von der ***dt GmbH*** an die Bf. regelt. 2014 wurde dieser Rahmenvertrag erneuert und der Inhalt im Wesentlichen beibehalten. Durch ein neues Qualitätsmanagementsystem erhielt die Bf. im Mai 2009 eine Zertifizierung nach ISO 9001 vom TÜV Austria für den Geltungsbereich „Einbringung von Dienstleistungen im Bereich Industriemontagen und Elektrotechnik sowie Schaltschrankbau“.

Die Herren ***2*** und ***1*** erbrachten diverse IT-Dienstleistungen für die ***dt GmbH***. Sie konnten jedoch nicht direkt als selbständige Unternehmer für die ***dt GmbH*** Leistungen ausüben, da ihnen hierfür die notwendige ISO-Zertifizierung fehlte. Die Arbeitsleistungen wurden daher wie folgt abgerechnet:

Nach Durchführung der jeweiligen Tätigkeiten informierten die Herren ***2*** und ***1*** die Bf. über ihre geleisteten Arbeiten bei der ***dt GmbH*** und legten hierfür Rechnungen an die Bf., die diese Leistungen mit einem Aufschlag von 2,00 Euro pro geleisteter Arbeitsstunde an die ***dt GmbH*** weiterfakturiert hat.

Ab dem Jahr 2015 verrechnet die deutsche Firma ***4*** diese Leistungen an die Firma ***dt GmbH*** mit einem Aufschlag von 5 Euro/Arbeitsstunde.

Beide erzielten ihre Einnahmen ab 2011 ausschließlich durch Aufträge von der ***dt GmbH***, wobei die Verrechnung und Auszahlung durch die Bf. erfolgte.

Vereinbarungen über die Art der Tätigkeiten, die Höhe der Entlohnung und die Termine für die Arbeitsleistungen wurden von ihnen direkt mit der ***dt GmbH*** getroffen, dies nur mündlich. Schriftliche Verträge liegen nicht vor.

Während oder nach ihrer Tätigkeit für die ***dt GmbH*** wurden sie nicht mehr für die Bf. tätig. Während der Tätigkeit erhielten sie von der Bf. keine direkten Anweisungen zu ihren

Arbeitsleistungen für die ***dt GmbH***, vielmehr erfuhr die Bf. von ihrer Arbeitsleistung für die ***dt GmbH*** erst im Nachhinein bei der Rechnungslegung.

Die Tätigkeit des Herrn ***2*** für die ***dt GmbH*** stellte sich wie folgt dar:

Für die ***dt GmbH*** erbrachte ***1*** IT-Leistungen (Einrichten von Netzwerken und Programmierungen) an verschiedenen Standorten der ***dt GmbH***, bei welcher er ein eigenes Büro oder einen Platz in einem Großraumbüro mit Infrastruktur (Schreibtisch, Telefon, Drucker und Internetanschluss) zugeordnet bekam und einen Spint zur Unterbringung von Utensilien sowie Zugangscodes für die jeweiligen Gebäude erhielt.

Für seine Arbeit benötigte er seinen eigenen Laptop und ein Programmierprogramm, welches von der ***dt GmbH*** zur Verfügung gestellt wurde.

Außerdem trug er bei der Verrichtung seiner Arbeit einen Reinraumanzug, der von der ***dt GmbH*** bereitgestellt wurde. Zudem erfolgte eine kurze Einschulung durch die ***dt GmbH***. Neben ***1*** arbeiteten parallel auch andere Mitarbeiter der ***dt GmbH***, die die gleiche Arbeit verrichteten.

Während seiner Tätigkeit wurden Herrn ***2*** von der Bauleitern der ***dt GmbH*** verbindliche Besprechungstermine vorgegeben, in denen er Vorgaben und Weisungen für seine Tätigkeit erhielt. Herr ***2*** musste händische Stundenaufzeichnungen führen und zum Teil zu Beginn und Ende seiner Arbeit mit einem Chip ein- bzw. auschecken, wobei die Zeiterfassung in einem System der ***dt GmbH*** stattfand. Seine Arbeitszeit wurde von der ***dt GmbH*** vorgegeben und war dabei eine einheitliche Pause einzuhalten. Die Arbeitszeiten wurden vom jeweiligen Bauleiter der ***dt GmbH*** überprüft. Urlaube waren ebenso mit dem Bauleiter der ***dt GmbH*** abzusprechen und auch Krankenstände waren diesem zu melden. Weder war es möglich der Arbeit ohne Rücksprache konsequenzlos fernzubleiben, noch war es möglich, sich durch andere Personen vertreten zu lassen.

Nach Vorgabe der ***dt GmbH*** musste Herr ***1*** im Bedarfsfall einen Abwesenheitsassistenten bei seiner E-Mail-Anschrift aktivieren, wobei die Firmenanschrift der ***dt GmbH*** zu verwenden war. Teilweise war es auch erforderlich, außerhalb der gewöhnlichen Arbeitszeiten für verschiedene Bauleiter der ***dt GmbH*** erreichbar zu sein, um technische Gebrechen zu beheben.

Stundensatz und Aufwandentschädigung wurden zwischen Herr ***2*** und der ***dt GmbH*** mündlich vereinbart, wobei sich der Betrag für das Kilometergeld an den für die übrigen Mitarbeiter der ***dt GmbH*** geltenden Bestimmungen orientierte. Die zu den Reisen geführten Aufzeichnungen wurden nach Überprüfung vom jeweiligen Bauleiter der ***dt GmbH*** gesondert abgerechnet und entlohnt.

Für allfällige Schäden schloss ***1*** eine allgemeine Betriebshaftpflichtversicherung bzw. eine Ausfallsentgeltversicherung ab.

Die Tätigkeit des Herrn ***2*** für die ***dt GmbH*** stellte sich wie folgt dar:

2 war für die ***dt GmbH*** ausschließlich im Ausland tätig. Hauptsächlich umfasste seine Tätigkeit vorwiegend das Programmieren von Robotern und nahm daneben auch PC-Programmierungen vor. Dabei oblag ihm auch die Aufsicht und Kontrolle von anderen Personen der ***dt GmbH*** und anderen Fremdfirmen wie zum Beispiel Arbeitnehmern der Bf.

Während seiner Tätigkeit wurden Herrn ***1*** von der Bauleitern der ***dt GmbH*** verbindliche Besprechungstermine vorgegeben, in denen er Vorgaben und Weisungen für seine Tätigkeit erhielt. Herr ***1*** musste seine Arbeitszeit auf Stundenzettel der ***dt GmbH*** aufzeichnen. Allerdings konnte ***2*** sich seine Arbeitszeit grundsätzlich frei einteilen, da während seiner Tätigkeiten noch keine Betriebstätigkeiten oder Produktionsabläufe erfolgten. Für die Leistungserbringung wurden mit Herrn ***1*** Endtermine vereinbart, jedoch keine Konsequenzen bei Nichteinhaltung. Die Arbeitszeiten wurden vom jeweiligen Bauleiter der ***dt GmbH*** überprüft. Urlaube waren ebenso mit dem Bauleiter der ***dt GmbH*** abzusprechen und auch Krankenstände waren diesem zu melden. Weder war es möglich der Arbeit ohne Rücksprache fernzubleiben, noch war es möglich, sich durch andere Personen vertreten zu lassen.

Herr ***1*** kalkulierte in seine Honorarrechnungen eine pauschale Abgeltung für Übernächtigungen in Höhe von täglich EUR 50,00 ein. Ein allfälliger Mehraufwand war mit Beleg nachzuweisen. Um Übernächtigungsmöglichkeiten hatte sich Herr ***1*** selbst zu kümmern. Die Hotelrechnungen wurden auf den Namen des Unternehmens, ***N***, ausgestellt. Flugkosten wurden direkt von der ***dt GmbH*** gebucht und bezahlt.

2. Rechtslage

§ 41 FLAG

(1) *Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.*

(2) *Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.*

(3) *Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG. [...]*

§ 47 EStG 1988, idF BGBI. I Nr. 8/2005:

(1) Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt. [...]

(2) Ein Dienstverhältnis liegt 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. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen. [...]

§ 122 WKG

(8) Die Landeskammern können zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach [§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBI. Nr. 376/1967](#), gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag).

3. Rechtliche Beurteilung

In Hinblick auf das zum gegenständlichen Sachverhalt ergangene Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichts GZ, ist festzuhalten, dass der Begriff des Dienstverhältnisses iSd [§ 47 Abs 2 EStG 1988](#) ein eigenständiger Begriff des Steuerrechts ist.

Er deckt sich weder mit dem Arbeitsrecht noch mit dem Sozialversicherungsrecht, da bereits die Begriffe des Arbeitgebers nach [§ 47 Abs 1 EStG 1988](#) sowie jener des Dienstgebers nach [§ 35 Abs 1 ASVG](#) nicht deckungsgleich sind, weil sie an gesetzlich anders definierte Voraussetzungen anknüpfen.

Daher besteht auch keine formelle Bindung an die Sozialversicherungspflicht eines Arbeitnehmers nach dem [ASVG](#). Dem zitierten Erkenntnis kommt hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung nur Indizwirkung zu (vgl. Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG¹⁸ § 47 Rz 14).

3.1. Dienstverhältnis

Den Dienstgeberbeitrag haben gem. § 42 FLAG alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Personen beschäftigen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) stehen.

Ein Dienstverhältnis liegt gem. [§ 47 Abs 2 EStG 1988](#) 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.

Der Legaldefinition des [§ 47 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988](#) sind zwei Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu entnehmen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Weiteren Abgrenzungskriterien, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos, kommt nur dann Bedeutung zu, wenn die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebs des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung ermöglichen (vgl. VwGH 31.03.2017, Ro 2015/13/0015; vgl auch VwGH 24.11.2016, 2013/13/0046, mwN).

Im Beschwerdefall steht fest, dass die Herren ***1*** und ***2*** tatsächlich für die Firma ***dt GmbH*** und nicht für die Bf. tätig wurden.

Die für die Tätigkeiten maßgeblichen Verhältnisse wurden direkt zwischen Herrn ***2*** bzw. Herrn ***1*** und der ***dt GmbH*** vereinbart.

Die gesamten Arbeitsmittel wurden von der ***dt GmbH*** zur Verfügung gestellt, die Arbeitszeiten mussten in einem EDV-System der ***dt GmbH*** eingetragen werden und wurden von dieser kontrolliert. Auch mussten die Beiden Urlaube nur mit der ***dt GmbH*** vereinbaren sowie Krankenstände nur ihr melden. Bei Abwesenheiten mussten sie nach Vorgaben der ***dt GmbH*** einen Email- Abwesenheitsassistent mit den Kontaktdaten der ***dt GmbH*** einrichten.

Auch die Reisezeiten und Kilometergelder wurden nach eigens zu führenden Aufzeichnungen und nach Kontrolle der ***dt GmbH*** von dieser abgerechnet und entlohnt.

Die Herrn ***2*** und ***1*** durften sich bei ihrer Tätigkeit für die ***dt GmbH*** nicht durch andere Personen vertreten lassen.

Weiters mussten sie zum Teil auch außerhalb ihrer Arbeitszeiten für die ***dt GmbH*** erreichbar sein.

Damit liegen im Beschwerdefall die Merkmale für ein „klassisches“ Dienstverhältnis nicht vor, weil die Bf. weder ein Weisungsrecht gegenüber den Herren ***1*** und ***2*** ausüben konnte, noch diese in ihren geschäftlichen Organismus eingegliedert waren.

3.2. Arbeitskräftegestellung

Das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist im Beschwerdefall auch unter dem Aspekt einer Arbeitskräftegestellung zu prüfen.

Unter Arbeitskräftegestellung oder Arbeitnehmerüberlassung wird die Zurverfügungstellung von Arbeitnehmern eines Unternehmens (kurz: Überlasser) an Dritte (kurz: Beschäftiger) verstanden (vgl [§ 3 Abs 1 AÜG](#)).

Zwischen Arbeitnehmer und Überlasser liegt ein modifiziertes Arbeitsverhältnis vor, bei dem der Arbeitnehmer dem Überlasser zur "Leistung an einen Dritten" ([§ 881 ABGB](#)) verpflichtet ist (Vgl Floretta - Spielbüchler: Arbeitsrecht, 121).

Die klassischen Merkmale eines Dienstverhältnisses sind dabei in Anlehnung an [§ 4 AÜG](#) dergestalt modifiziert, dass sich das Weisungsrecht des Gestellers in der Anordnung der Arbeits verrichtung für den Beschäftiger erschöpft und dem Beschäftiger so nur ein vom Gesteller abgeleitetes Weisungsrecht zukommt.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus erfolgt dabei naturgemäß in den des Beschäftigers (so steht beispielsweise der Umstand, dass die Arbeitnehmer in den Räumen und mit den Geräten des Gestellungsnehmers arbeiten, einem klassischen Arbeitskräftegestellungsvertrag nach Ansicht des VwGH 19.12.2002, [99/15/0191](#) nicht entgegen).

Bei der Überlassung (Gestellung) von Arbeitskräften an Dritte ist grundsätzlich derjenige als Arbeitgeber anzusehen,

- der die Arbeitnehmer dem Dritten überlassen hat und
- sie entloht (Überlasser),

und nicht jener (Beschäftiger), der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt (VwGH 20.12.1972, [2340/71](#)).

Hinsichtlich der Entlohnung kann insbesondere darauf abgestellt werden, wer über die Höhe der Bezüge entscheidet, wer das Risiko einer Lohnzahlung im Nichtleistungsfall trägt, wer den Arbeitnehmer kündigen bzw. entlassen darf, wer den Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendezeit behält bzw. wer über das Urlaubsmaß entscheidet (VwGH vom 19.12.2002, [99/15/0191](#) unter Hinweis auf Ludwig, ecolex 1994, 421).

Im Beschwerdefall wurden die jeweils auszuführenden Tätigkeiten und die jeweiligen Einsatztage sowie die Höhe der Vergütung, nur zwischen den Herrn ***2*** bzw. ***1*** und der ***dt GmbH*** vereinbart, ohne dass die Bf. darin eingebunden war.

Die Bf. hatte dementsprechend kein eigenes Weisungsrecht gegenüber den Herrn ***2*** und ***1***, da die gesamten Vereinbarungen hinsichtlich der Arbeitseinsätze (einschließlich der Entlohnung) direkt zwischen den Herrn ***2*** und ***1*** und der ***dt GmbH*** ***dt GmbH*** stattfanden. Die Bf. war in die konkreten Vereinbarungen überhaupt nicht eingebunden bzw. hatte nicht einmal ein Mitspracherecht.

Die Auftragnehmer erhielten von der Bf. so nur ihre jeweiligen Einsätze bei der ***dt GmbH*** stundenmäßig abgegolten.

Nach Beginn der jeweiligen Tätigkeit der Auftragnehmer für die ***dt GmbH***, übten die Auftragnehmer, abgesehen von den Einsätzen bei der ***dt GmbH*** bzw. nach oder zwischen diesen Einsätzen, für die Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum keine andere Tätigkeit aus.

Die Bf. war in die laufende Abwicklung der Tätigkeiten zwischen der ***dt GmbH*** und den Herrn ***2*** und ***1*** nicht eingebunden. Sie erfuhr erst im Nachhinein (durch die Rechnungslegung) von den durch die bei der ***dt GmbH*** durchgeföhrten Tätigkeiten und konnte ihnen somit auch nicht die Weisung erteilen, für die ***dt GmbH*** tätig zu werden. Ihre eigene Tätigkeit beschränkte sich darauf, die Arbeitsleistung laut Rechnung der Herrn ***2*** und ***1*** an die ***dt GmbH*** mit einem Aufschlag von 2 Euro/geleisteter Stunde weiter zu verrechnen.

Die Bf. konnte somit weder eine Weisung erteilen, noch hat sie ein Risiko für eine etwaige Lohnzahlung im Nichtleistungsfall der Auftragnehmer getragen oder die Auftragnehmer nach bzw. während den jeweiligen Einsätzen entsprechend behalten oder weiterbeschäftigt.

Die Bf. trug auch sonst kein nennenswertes finanzielles Risiko für die „Zurverfügungstellung“ der ISO-Zertifizierung samt Versicherung, da beide Auftragnehmer selbst über eine entsprechende Haftpflichtversicherung verfügten und somit im Falle eines Schadens bei der Bf. kein Haftungsrisiko verblieben wäre.

Auch würden nach Angabe von Herrn ***1*** etwaige Schäden direkt zwischen den Auftragnehmern und der ***dt GmbH*** abgewickelt und wäre somit die Bf. auch im Schadensfall nicht eingebunden.

Damit liegt auch kein Dienstverhältnis zwischen der Bf. und den Herrn ***2*** und ***1*** im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung vor.

3.3. Ergebnis

Zwischen der Bf. und den Herrn ***1*** und ***2*** besteht – wie unter 3.1. und 3.2. ausführlich dargestellt, kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 EStG.

Da gem. § 41 FLAG nur Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, zur Entrichtung eines Dienstgeberbeitrages verpflichtet sind, trifft die Bf. hinsichtlich der

verrechneten Leistungen der Herrn ***1*** und ***2*** keine Verpflichtung zur Entrichtung eines Dienstgeberbeitrages.

Da sich der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von den anfallenden Arbeitslöhnen berechnet, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG heranzuziehen ist, kann auch dieser Zuschlag nicht anfallen.

Mangels Säumnis entfällt auch die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages.

Für die Beschwerde bedeutet das, dass die Selbstberechnung im Jahr 2015 richtig war, weshalb der Festsetzungsbescheid betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2015 aufzuheben war.

Die Selbstberechnung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag der Jahre 2010 – 2014 war soweit unrichtig, als sie die hier nicht angefochtene Feststellungen betrifft. Die Vergütungen der Herrn ***2*** und ***1*** sind demgegenüber aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Rechnerisch ergibt sich daraus folgendes Bild:

[...]

3.4. Revision

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

Da im Beschwerdefall keine Rechtsfragen aufgeworfen wurden ist die Revision nicht zulässig.

Graz, am 21. Oktober 2020