

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Verwaltungsstrafsache gegen Bf, vertreten durch Greiml & Horwath Rechtsanwälte, Conrad von Hötzendorfstraße 6, 8010 Graz, wegen der Verwaltungsübertretung gemäß § 11 Abs 2 iVm § 15 Abs 1 KommStG iZm § 9 Abs 1 VStG, über die Beschwerde der beschwerdeführenden Partei vom 19.12.2016 gegen das Erkenntnis der belangten Behörde Magistrat der Stadt Wien MA6 als Abgabenstrafbehörde vom 22.11.2016, MA 6/ARP-S-4699/2016, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11.10.2017 und 12.12.2017, zu Recht erkannt:

- I. Gemäß § 50 VwGVG wird der Beschwerde Folge gegeben und das angefochtene Straferkenntnis ersatzlos aufgehoben.
- II. Gemäß § 52 Abs 8 VwGVG hat der Beschwerdeführer keinen Beitrag zu den Kosten des Beschwerdeverfahrens zu leisten.
- III. Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG ist gegen dieses Erkenntnis eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 6.9.2016, das vom Bf nicht behoben wurde, wurde er zur Rechtfertigung aufgefordert. Er habe als unbeschränkt haftender Gesellschafter der X Trockenbau KG unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht (Pflicht zur Führung von Lohnkonten) unterlassen, die Kommunalsteuer für die den Dienstnehmern der in Wien gelegenen Betriebsstätte gewährten Arbeitslöhne für die Monate Jänner 2013 bis Dezember 2015, fällig gewesen jeweils am 15. Tag des Folgemonates, im Gesamtbetrag von 7.365 Euro bis zum 15.1.2016 zu entrichten. Er habe damit die Kommunalsteuer im genannten Betrag vorsätzlich verkürzt und eine Verwaltungsübertretung begangen.

Mit Straferkenntnis vom 22.11.2016 verhängte die belangte Behörde über den Bf deshalb eine Geldstrafe von 5.520 Euro. Zur Schuldform wird ausgeführt, es liege zumindest bedingter Vorsatz vor. Mit der Möglichkeit der Tatverwirklichung finde sich ab, wer den nachteiligen Ereignisablauf hinzunehmen gewillt sei. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Taterfolg gebilligt werde oder ob aus bewusster Gleichgültigkeit gegenüber dem

verbotenen Erfolg gehandelt werde. Als mildernd sei die verwaltungsstrafrechtliche Unbescholtenheit zu werten gewesen.

In der Beschwerde bringt der Bf vor, er habe die vorgeworfene Tat nicht begangen. Das Straferkenntnis sei schon wegen seiner Unbestimmtheit (keine Nennung der Arbeiter, um die es sich bei der in Wien gelegenen Betriebsstätte handle) zu beheben. Es könne nur vermutet werden, dass es sich um die Gesellschaftergeschäftsführer der für die X Trockenbau KG tätigen Subfirmen handle, die jedenfalls nicht als Arbeitnehmer jener KG zu qualifizieren seien. Im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen und der Rechtsprechung lag keine Weisungsbindung oder Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der KG vor. Wenn, könne nur eine Dienstnehmereigenschaft beim Auftraggeber der X Trockenbau KG, der W Isolierbau GmbH vorliegen, was aber gleichfalls bestritten werde.

Ausgangspunkt ist eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben durch das Finanzamt 12/13/14, wobei sowohl gegen die danach vom Finanzamt erlassenen Steuerbescheide (Feststellungsbescheide) als auch gegen den Kommunalsteuerbescheid vom 14.10.2016 für den Streitzeitraum vom Bf ebenso Beschwerde erhoben wurde.

Aktenkundig ist im Verwaltungsstrafakt aus der zugrunde liegenden Prüfung lediglich folgende Übermittlung des Finanzamtes: "*Nachverrechnung von Lohnabgaben nach Betriebsprüfung: § 184 BAO - Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung nach Betriebsprüfung: Im Zuge der Betriebsprüfung wurden Fremdleistungen für 2013, 2014 u. 2015 nicht anerkannt. Diese Beträge wurden als Leistungen, die von eigenem Personal erbracht wurden, qualifiziert. Daher waren für diese Beträge die Lohnabgaben (LSt, DB, DZ u. Kommst.), nachzuverrechnen. Nach den entnommenen/ausbezahlten monatlichen Beträgen war ein pauschaler Lohnsteuersatz von 8% anzusetzen. Auf den BP-Bericht vom 8.3.2016 (Tz 1-3 - Lohnaufwand) wird hingewiesen.*"

Im Zuge des h.g. Verfahrens wurde Einsicht in den Finanzamtsakt genommen. Aus dem Bp-Bericht ist zu entnehmen, dass unter dessen Tz 1 die Aussagen des Bf sowie der Gesellschafter der Subfirmen wiedergegeben werden. In Tz 2 führt der Bericht aus, inzwischen habe das Landesverwaltungsgericht Wien zu Übertretungen des ASVG und des AuslBG entschieden, dass die X Trockenbau als Arbeitgeberin die Gesellschafter der Subfirmen als Arbeitnehmer beschäftigt habe. Der Bericht trifft sodann detaillierte Feststellungen zur Dienstgeber- bzw. Dienstnehmereigenschaft der überprüften Personen. Der Bf habe die Subunternehmer wie Dienstnehmer eingesetzt, über ihren Arbeitsort und ihre Arbeitszeit bestimmt, habe für Gewährleistung gegenüber dem Auftraggeber gehaftet und sei in sämtlichen Gesellschaften als gewerberechtlicher Geschäftsführer aufgetreten. Die Gesellschafter der Subunternehmen hätten keine eigenen Arbeitsmittel, keine Hilfskräfte und kein Unternehmerrisiko. Tz 3 schildert die steuerlichen Auswirkungen.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurden der Bf und die Prüfer des Finanzamtes näher zu den Sachverhaltsfeststellungen befragt sowie die wesentlichen Aktenteile des Arbeitsbogens verlesen.

Ergänzend wurde vom Bf vorgebracht, nicht die Subunternehmer seien bei ihm angestellt gewesen, sondern er bei den Subunternehmen (als gewerberechtlicher Geschäftsführer). Seine KG habe im übrigen auch nur gegenüber der W Isolierbau GmbH geleistet, somit bestehe im Verhältnis zwischen ihm und W die selbe Abhängigkeit wie zwischen seinen Subunternehmern und der X Trockenbau KG. Wenn von der Betriebsprüfung des Finanzamtes die Y Trockenbau GmbH u.a. deshalb als Scheinfirma bezeichnet werde, weil sie ihren Firmensitz an der Geschäftsanschrift des Steuerberaters habe, so müsse das selbe auch für die X gelten. Die Beziehung zu seinem Auftraggeber, der W habe sich so gestaltet, dass von ihr die Preise vorgegeben worden seien. Er habe für sich und seine Subunternehmer zwei bis drei Euro mehr erhalten, weil er schon lange für die Firma arbeite, unter deren Seniorchef seinerzeit auch mit eigenen Angestellten, und weil er und seine Subunternehmer immer ordentlich gearbeitet hätten.

Weitere Erhebungen des Verwaltungsgerichtes brachten hervor, dass für die Gesellschafter der Z und den dort angestellten Bf von der Z an das Finanzamt FA von jener Bemessungsgrundlage, die für die Wiener Kommunalsteuerpflicht festgestellt wurde, Kommunalsteuer erklärt und entrichtet worden ist.

Auf die Durchführung der weiteren für 14.2.2018 anberaumten mündlichen Verhandlung wurde von den Parteien nach Vorliegen dieser Ergebnisse ausdrücklich verzichtet.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Der Bf ist im Streitzeitraum Komplementär der X Trockenbau KG. Das Geschäft der KG besteht einzig darin, gegenüber der W Isolierbau GmbH Arbeiten im Trockenbau zu erbringen. Dabei bedient sich X der Subunternehmen Z Stuckatur & Trockenbau Ltd mit u.a. den Gesellschaftern Bf, A, B und C sowie Y Trockenbau GmbH mit u.a. dem Gesellschafter D.

Die Gesellschafter der Z und der Y sowie der Bf selbst führten auf Baustellen der W während vorgegebener Arbeitszeiten Innenausbauarbeiten mit von der W bereitgestelltem Material unter Verwendung eigenen Kleinwerkzeuges (zB Säge, Bohrer, Schraubenzieher) durch. Dabei standen die Subunternehmer unter Aufsicht und Kontrolle des Bf, der gewerberechtlicher Geschäftsführer der Z und Y war. Die Subunternehmer und der Bf wiederum standen unter Aufsicht und Kontrolle des Vorarbeiters der W.

Die Abrechnung erfolgte derart, dass die X von der W einen Stundensatz von 27 bis 28 Euro erhält und unter Abzug von 10 % für Arbeitsvergabe und Haftung an die Subfirmen weiterleitet. Die Gesellschafter der Subfirmen lassen sich die Honorare im Ausmaß ihrer Arbeitsleistung ausschütten. Die Preisgestaltung erfolgte nach Vorgabe der W, eine Kalkulation, aufgrund derer sie ihre Anbote gelegt hätte, hat es bei der X nicht gegeben.

Der Bf war den Gesellschaftern der Subfirmen auch bei deren Gründung behilflich. Die Gründungen erfolgten, um den Gesellschaftern zu ermöglichen, in Österreich zu arbeiten, was Ihnen im Rahmen von Dienstverhältnissen mangels Arbeitsbewilligung nicht möglich gewesen wäre.

Der Kommunalsteuer unterliegen die Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer einer im Inland gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind (§ 1 KommStG).

Dienstnehmer sind u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG stehen sowie freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs 4 ASVG (§ 2 lit a KommStG). Wer den Tatbestand des § 47 Abs 2 EStG erfüllt, ist auch Dienstnehmer iSd § 4 Abs 2 ASVG.

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbstständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind (§ 3 Abs 2 KommStG).

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend (§ 21 Abs 1 BAO). Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind für die Abgabenerhebung bedeutungslos, maßgebend ist das verdeckte Rechtsgeschäft (§ 23 Abs 1 BAO).

Tatsächlich haben die Gesellschafter der Subunternehmen mit der gewählten Gesellschaftskonstruktion keine eigenen Unternehmen begründet, wie das Finanzamt festgestellt hat. Sie entwickelten keine Unternehmerinitiative sondern folgten dem Bf betreffend Arbeitsort und Arbeitszeit. Es ist jedoch zweifelhaft, dass die Gesellschafter der Subunternehmer damit in die X eingegliedert und deren Weisungen unterworfen gewesen wären, denn auch die X war nur gegenüber einem Auftraggeber, der W, tätig und hatte deren Anweisungen betreffend Arbeitszeit und Arbeitsort zu folgen. Auch die Unternehmerinitiative der X war beschränkt, denn sie war nur gegenüber der W tätig, welche auch die Preise vorgab. Somit erschiene es folgerichtiger, die Arbeitgeberfunktion bei der W anzusiedeln.

Was das Unternehmerrisiko betrifft, so traf zwar vertraglich die X die Haftung für Gewährleistung, und sie behielt aus diesem Grund auch eine 10%ige Provision ein. Letztlich traf aber auf die Gesellschafter der X wie ihrer Subunternehmen gleichermaßen zu, dass sie Fehlleistungen selbst ohne zusätzlichen Entgeltanspruch zu korrigieren hatten, wie sich aus den Einvernahmeprotokollen der Finanzpolizei ergibt.

Die vom LVwG Wien getroffene Einschätzung (Erk vom 28.10.2015, Zl. VGW-041/037/29478/2014; Revision anhängig), das in der vorliegenden Fallkonstellation die Dienstnehmereigenschaft nach § 4 Abs 2 ASVG bejahte, wird vom BFG zumindest für Zwecke der Kommunalsteuer nicht geteilt. Wie das LVwG Wien in seinem Erkenntnis auf Seite 26 ausführt, handelt es sich nach der langjährigen Judikatur des VwGH bei Trockenbauarbeiten wie den gegenständlich durchgeführten (Montage von Gipskartonplatten etc.) nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt um Hilfsarbeiten bzw. einfache manipulative Tätigkeiten, die in unmittelbarem zeitlichen Arbeitsablauf

im Zusammenwirken mit anderen Arbeiten erbracht werden müssen, und gar kein selbständiges Werk darstellen können (VwGH 14.10.2011, 2009/09/0205; 14.10.2011, 2011/09/0037; 12.7.2011, 2009/09/0079).

Die Tätigkeit, die der Bf im Rahmen der X durchgeführt hat, unterscheidet sich nur dahingehend von jener seiner Subunternehmer, dass er diese bei der Organisation ihrer Arbeit in der gewählten Rechtsform unterstützt und der W als Arbeiter zugeführt hat. Von dieser Vermittlungstätigkeit abgesehen ist seine Stellung im Arbeitsprozess auf den Baustellen der W die selbe. Er hat keine wesentlichen eigenen Arbeitsmittel, kann keinen Einfluss nehmen auf Arbeitszeit und Arbeitsort, unterliegt der Kontrolle der W und bekommt von dieser das Material zur Verfügung gestellt. Auch die Organisation seines "Unternehmens" unterscheidet sich nicht von jener seiner Subunternehmer. Er hat keine eigenen Arbeitskräfte und von Kleinwerkzeug abgesehen keine Arbeitsmittel, der Firmensitz liegt in der Kanzlei des Steuerberaters. Weshalb daher ausgerechnet ihn die Unternehmereigenschaft treffen soll, bleibt unklar.

Neben den Zweifeln auf Tatbildebene bestehen jedoch auch auf der inneren Tatseite des Bf gehörige Zweifel an der Tatbestandsverwirklichung.

Wer unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht die Kommunalsteuer verkürzt, begeht eine Verwaltungsübertretung (§ 15 Abs 1 KommStG).

Die belangte Behörde hat die Kommunalsteuerpflicht der X an ihrem Firmensitz in Wien (gem § 29 Abs 2 lit a BAO) für die Kommunalsteuerpflicht angenommen. Diese wurde bemessen nach den von der Lohnsteuerprüfung festgestellten Arbeitslöhnen:

	2013	2014	2015
A	10.400	18.000	18.000
B	10.400	18.000	18.000
C	10.400	18.000	18.000
D	15.800	48.000	42.500
SUMMEN	47.000	102.000	96.500
KommSt (3%)	1.410	3.060	2.895

Für die Gesellschafter der Z ist von der Z für diese Zeiträume von genau der selben Bemessungsgrundlage Kommunalsteuer gegenüber dem Finanzamt FA erklärt und auch entrichtet worden. Auch für den Bf selbst als Angestellten der Z wurde dort Kommunalsteuer einbekannt und abgeführt.

Damit ist ein Vorsatz auf Kommunalsteuerverkürzung, wie ihn die belangte Behörde angenommen hat, ausgeschlossen. Die Sorgfaltswidrigkeit des Bf, die darin erblickt werden könnte, dass die Kommunalsteuer aufgrund der gewählten Konstruktion - die

Rechtsrichtigkeit der von der belangten Behörde getroffenen Sachverhaltsfeststellungen vorausgesetzt - an die falsche Gemeinde erklärt und abgeführt zu haben, reicht jedoch nach Einschätzung des Gerichtes nicht in die verwaltungsstrafrechtlich relevante Sphäre.

Zusammenfassend kann der Tatvorwurf an den Bf nicht mit der für ein Strafverfahren erforderlichen Sicherheit bekräftigt werden, weshalb der Bf freizusprechen war.

### **Kostenentscheidung**

Gemäß § 52 Abs 8 VwG VG sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdeführer nicht aufzuerlegen, wenn der Beschwerde auch nur teilweise Folge gegeben worden ist.

### **Zur Zulässigkeit der Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall hängt das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, sondern von für die Strafbarkeit relevanten wesentlichen Unsicherheiten im Sachverhalt und in der Schuld des Bf. Daher ist die Revision unzulässig.

Wien, am 26. Jänner 2018