

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Unger in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Mag. Gerda Schönsgibl, Langenzersdorfer Straße 75, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 21.3.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Gänserndorf Mistelbach vom 21.2.2013, betreffend Haftung für Lohnsteuer des Jahres 2011, zu Recht erkannt:

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

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang:

Die beschwerdeführende Kommanditgesellschaft (in Folge: Beschwerdeführerin) verfügt seit 30.3.2011 über die Gewerbeberechtigung "Baumeister, eingeschränkt auf die ausführende Tätigkeiten".

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) betreffend die Monate Jänner 2011 bis Dezember 2011, wurden Feststellungen darüber getroffen, dass es sich bei den von diversen Auftragnehmern an die Beschwerdeführerin verrechneten Leistungen tatsächlich um Leistungen aus einem Dienstverhältnis gehandelt habe.

Infolgedessen wurde die Beschwerdeführerin mit dem hier angefochtenen Haftungsbescheid zur Haftung für nicht entrichtete Lohnsteuer iHv 3.639,72 € herangezogen, da nach Ansicht der belangten Behörde im vorliegenden Fall die Merkmale einer nichtselbständigen Tätigkeit überwiegen würden.

Gegen diesen Bescheid erhab die Beschwerdeführerin das damalige Rechtsmittel der Berufung und führte ua aus, dass alle für die Beschwerdeführerin tätigen Subunternehmer bereits langjährig als selbständig erwerbstätige Personen tätig und keinesfalls als

Dienstnehmer der Beschwerdeführerin einzustufen seien. Die Personen stünden weder in persönlicher noch wirtschaftlicher Abhängigkeit zur Beschwerdeführerin und würden allesamt über einen passenden Gewerbeschein für die Tätigkeit bei der Beschwerdeführerin verfügen. Die Voraussetzungen des § 47 Abs 2 EStG 1988 seien daher nicht erfüllt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26.7.2013 hat die belangte Behörde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde ua ausgeführt, dass aus den vorliegenden Erklärungen einzelner Werkvertragsnehmer ersichtlich sei, dass die Merkmale eines Dienstverhältnisses überwiegen würden, sodass aus den persönlichen und wirtschaftlichen Zusammenhängen zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer eine Dienstnehmereigenschaft abzuleiten sei. Weiters habe die Beschwerdeführerin im Jahr 2011 nur über einen teilzeitbeschäftigte Angestellten verfügt. Die Art der Arbeiten und Höhe der Eingangsrechnungen würden aber zeigen, dass ein größerer Bedarf an Personal für das Jahr 2011 für die Bewältigung der Aufgaben erforderlich gewesen sei. Dieser Umstand habe erkennen lassen, dass die beauftragten Personen einen essentiellen, für die Funktion des von der Beschwerdeführerin betriebenen Gewerbes unbedingt erforderlichen Bestandteil dargestellt würden, weswegen schon aus diesem Grund die ausschließlich als Arbeiter tätigen Personen als in den Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert anzusehen seien. Es sei daher davon auszugehen, dass zweifellos die typischen Merkmale einer nichtselbständigen Tätigkeit überwiegen.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung wurde fristgerecht der Vorlageantrag gestellt.

Am 18.12.2018 wurde die von der Beschwerdeführerin beantragte mündliche Verhandlung durchgeführt, über deren Verlauf eine aktenkundige Niederschrift erstellt wurde und welche mit dem Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt (§ 277 Abs 4 BAO), geendet hat.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Feststellungen**

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Dementsprechend stellt das Bundesfinanzgericht auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Beschwerdeführerin verfügt seit 30.3.2011 über die Gewerbeberechtigung "Baumeister, eingeschränkt auf ausführende Tätigkeiten".

Im Streitjahr 2011 waren fallweise folgende Personen für die Beschwerdeführerin beschäftigt:

Name	Staatsangehörigkeit	für die Beschwerdeführerin tätig	Honorar
[Pers1]	Slowakei	04-12/2011	7.750,40 €
[Pers2]	Slowakei	10-11/2011	4.230,00 €
[Pers3]	Slowakei	10-11/2011	2.600,00 €
[Pers4]	Tschechien	05-10/2011	4.225,00 €
[Pers5]	Tschechien	05-09/2011	6.037,00 €

Die für die getätigten Baumaßnahmen erforderlichen Materialien wurden von der Beschwerdeführerin angeschafft. Auch allenfalls notwendiges Spezialwerkzeug wurde von der Beschwerdeführerin bereits gestellt.

Die oben angeführten, von der Beschwerdeführerin zur Erledigung ihrer Aufträge herangezogenen Personen waren in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert.

Seitens der von der Beschwerdeführerin für Arbeiten herangezogene Personen lag kein Unternehmerrisiko vor. Die herangezogenen Personen durften sich auch nicht vertreten lassen.

Hinsichtlich einer persönlichen Weisungsbindung sprechen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die überwiegenden Umstände für das Vorliegen einer solchen Weisungsgebundenheit.

## 2. Beweiswürdigung

Der Bestand und Umfang der Gewerbeberechtigung wurde von der Beschwerdeführerin selbst in ihrer Berufung angegeben und dies auch von der belannten Behörde nicht in Streit gezogen.

Die Auflistung der für die Beschwerdeführerin im Streitjahr tätigen verfahrensgegenständlichen Personen, deren Beschäftigungsduer, Staatsangehörigkeit und dessen vereinnahmtes Honorar wurde von der Beschwerdeführerin in ihrer Berufung selbst angeführt und entspricht auch den Feststellungen der belannten Behörde in der Niederschrift zur Schlussbesprechung der GPLA.

Dass die Beschwerdeführerin sowohl das notwendige Baumaterial als auch allenfalls erforderliches Spezialwerkzeug zur Verfügung stellte, geht nicht nur aus den einhelligen Zeugeneinvernahmen hervor bzw wurde von der Beschwerdeführerin selbst in ihrer Berufung angeführt, sondern wird den dbzgl Ausführungen in der

Berufungsvorentscheidung der belangten Behörde auch von der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag nicht widersprochen bzw in der mündlichen Verhandlung entgegengetreten.

Für eine Eingliederung der verfahrensgegenständlichen "Subunternehmer" in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin sprechen mehrere Umstände. Zunächst wurde von der belangten Behörde - auch auf Basis der vorgelegten Unterlagen aus dem Rechnungswesen der Beschwerdeführerin - festgestellt, dass im Streitzeitraum gerade eine teilzeitbeschäftigte Person als regulärer Dienstnehmer bei der Beschwerdeführerin angemeldet war. Diese Feststellung wurde von der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag nicht nur bestätigt, sondern auch weiter angegeben, dass es sich hierbei um den gewerberechtlichen Geschäftsführer der Beschwerdeführerin handle. Daraus ergibt sich jedoch, dass die „Subunternehmer“ im Hinblick auf das Fehlen von (sonstigen) eigenen Fachmitarbeitern einen unverzichtbaren und integralen Bestandteil des von der Beschwerdeführerin betriebenen Baumeisterunternehmens gebildet haben und die Beschwerdeführerin nur durch die regelmäßig herangezogenen Personen ihre Aufträge durchführen konnte, was bereits für sich ein gewichtiges Indiz für die Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Beschwerdeführers darstellt. Dazu kommt die unstrittige Bereitstellung des Baumaterials und allfälliger Spezialwerkzeuge seitens der Beschwerdeführerin, was ebenso wie die - auch in der mündlichen Verhandlung von der Beschwerdeführerin nochmals begründete - Einbindung der "Subunternehmer" in die von der Beschwerdeführerin vorgegebenen Arbeitsabläufe für eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin spricht (vgl VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095, mit Verweis auf VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200). Schließlich konnte festgestellt werden, dass die vorgelegten Rechnungen der „Subunternehmer“, welche nach Behauptung der Beschwerdeführerin an ihn gelegt wurden und für eine selbständige unternehmerische Tätigkeit der "Subunternehmer" sprechen sollten, unabhängig davon, welcher „Subunternehmer“ sie ausgestellt haben soll, vom formalen Erscheinungsbild allesamt völlig identisch sind, was auch und wiederum ein deutliches Indiz für die Eingliederung der "Subunternehmer" in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin darstellt.

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 Ausgaben maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Worin ein einnahmen- bzw ausgabenseitiges Unternehmerwagnis der herangezogenen Personen bestehen soll wurde von der Beschwerdeführerin nicht dargetan und ist auch aus den Akten nicht erkennbar. Hinsichtlich eines einnahmenseitigen Risikos wurde nicht dargetan und ist auch aus den übereinstimmenden Zeugenaussagen nicht ersichtlich, dass den Auftragnehmern ein entscheidender Spielraum bei der Gestaltung ihrer Einnahmen eingeräumt gewesen wäre. So liegen zB keine Kalkulationsunterlagen beziehungsweise Kostenvoranschläge über die schließlich zur Verrechnung gelangten Preise vor und ist auch sonst nicht ersichtlich, dass sie die Höhe der Einnahmen durch besonderen

Fleiß oder besonderes Geschick hätte beeinflussen können. Abgerechnet wurde nach übereinstimmenden Angaben in der Berufung und den Zeugenvernehmungen sowie laut den aktenkundigen Honorarnoten vielmehr mit einem Pauschalpreis für jede erledigte Baustelle. Genausowenig kann jedoch ein ausgabenseitiges Unternehmerwagnis der "Subunternehmer" festgestellt werden, zumal die für die Baumaßnahmen erforderlichen Materialien unstrittig von der Beschwerdeführerin angeschafft wurden. Ob die tatsächlichen Arbeiten sodann mit den eigenen Handwerkzeugen der „Subunternehmer“ oder der Beschwerdeführerin durchgeführt wurden, ist zudem im konkreten Beschwerdefall deshalb nicht entscheidungswesentlich, weil jedenfalls bei Bedarf nach Spezialwerkzeug, dieses unstrittig ebenfalls seitens der Beschwerdeführerin zur Erbringung des Arbeitserfolges zur Verfügung gestellt wurde. Das Fehlen jedweder eigener betrieblicher Strukturen, wie zum Beispiel eines Büros, eines Lagers, Angestellte usw., ist im gegebenen Zusammenhang nicht nur ein Indiz für eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin, sondern belegt auch das Fehlen eines ausgabenseitigen Unternehmerwagnisses. Soweit die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren wie auch in der mündlichen Verhandlung schließlich die Bereitstellung des Materials mit Haftungs- und Gewährleistungsgründen näher begründet, zeigt auch und gerade dieser Umstand das Fehlen eines Unternehmerwagnisses der "Subunternehmer" mangels Übernahme eines Gewährleistungsrisikos auf.

Dass den "Subunternehmern" das Recht zugekommen wäre, sich vertreten zu lassen wurde auch von der Beschwerdeführerin im Verfahren nicht behauptet und finden sich hierfür auch keinerlei Hinweise in den Akten. Vielmehr ist den übereinstimmenden Zeugeneinvernahmen zu entnehmen, dass es tatsächlich nie zu einer Vertretung kam, sondern die "Subunternehmer" im Falle ihrer krankheitsbedingten Verhinderung, dies der Beschwerdeführerin melden mussten.

Abstellend auf die nahezu vollkommen übereinstimmenden aktenkundigen Zeugeneinvernahmen kann festgestellt werden, dass die zum Teil bereits im Zuge der vorstehenden Ausführungen zur Beweiswürdigung erwähnten Umstände der Arbeitsvergabe, der Arbeitsdurchführung, der Kontrolle der Arbeitsdurchführung und der Abrechnung der durchgeführten Arbeiten in einem Maße von der Beschwerdeführerin dominiert wurden, die jedenfalls mehr für das Vorliegen einer persönlichen Weisungsgebundenheit der beauftragten Personen sprechen, als dagegen.

Abschließend bleibt festzuhalten, das auch die (im Verwaltungsverfahren wie auch in der mündlichen Verhandlung von der Beschwerdeführerin betonte) Existenz von slowakischen bzw tschechischen Gewerbescheinen, Ansässigkeitsbestätigungen oder Bescheiden des Bundesministers für Wirtschaft, Familien und Jugend betreffend Zulassung zur vorübergehenden grenzüberschreitenden Dienstleistung gemäß § 373a Abs 5 Z 2 GewO, nicht geeignet ist, die Feststellungen der belangten Behörde zum Vorliegen von Dienstverhältnissen im konkreten Beschwerdefall zu entkräften, wird doch mit keiner dieser Urkunden eine Aussage über die Art der im Streitjahr konkret ausgeübten

Tätigkeiten in Österreich und im Zusammenhang mit dem konkreten Beschwerdefall getroffen.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdeabweisung)

Gemäß § 47 Abs 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) 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.

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.

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 ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 vS, sowie seitdem zB VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230; VwGH 21.11.2013, 2012/15/0025; VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281; VwGH 28.6.2017, Ra 2016/15/0074; VwGH 21.3.2018, Ra 2016/13/0051).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich ua in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (zB VwGH 15.9.1999, 97/13/0164; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281).

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; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223). Die Verrechnung von Pauschalbeträgen steht einer Beurteilung der Tätigkeit als unselbstständig nicht entgegen; eine Erfolgsabhängigkeit (und damit ein Unternehmerwagnis) ist daraus jedenfalls nicht ableitbar (VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0066).

Nicht zuletzt ist auch das Vorliegen beziehungsweise Nichtvorliegen einer Vertretungsbefugnis in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen (VwGH 19.09.2007, 2007/13/0071). Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung nämlich vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, so spricht dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223).

Ob bzw in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage, die in freier Beweiswürdigung zu beantworten ist (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230; VwGH 21.3.2018, Ra 2016/13/0051).

Für das Bestehen von Dienstverhältnissen kommt es jedenfalls nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an. Entscheidend sind vielmehr die nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt tatsächlich verwirklichten Leistungsbeziehungen (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230).

Da aufgrund der obigen Sachverhaltsfeststellungen die belangte Behörde bei Beurteilung des Gesamtbildes der strittigen Tätigkeiten zu Recht von einem Überwiegen der Merkmale eines Dienstverhältnisses und somit einer nichtselbstständigen Tätigkeit bei den im Streitzeitraum von der Beschwerdeführerin beschäftigten Personen ausgegangen ist, kann in der Heranziehung der Beschwerdeführerin zur Haftung für die Lohnsteuer keine Rechtswidrigkeit erkannt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### 3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgericht ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG 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 von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes (Vorliegen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988) war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs. 4 B-VG nicht vor (vgl 25.2.2016, Ra 2016/16/0006). Hinsichtlich der rechtlichen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses und der hierfür zu prüfenden Kriterien ist das Bundesfinanzgericht mit dem vorliegenden Erkenntnis zudem nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen, sondern folgt der in den Erkenntnissen vom 15.9.1999, 97/13/0164; 10.11.2004, 2003/13/0018 vS; 29.7.2010, 2007/15/0223; und 21.3.2018, Ra 2016/13/0051, zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 20. Dezember 2018