

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache G.R., Adr., vertreten durch die Ecovis Salzburg Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 5020 Salzburg, Innsbrucker Bundesstraße 140, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 25. Jänner 2012, St.Nr., betreffend Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2009 und 2010 sowie Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag für das Jahr 2010, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Bf verfügt seit 15.8.2009 über die Gewerbeberechtigung "Baumeister, Brunnenmeister" eingeschränkt auf die ausführenden Tätigkeiten.

Anlässlich einer den Zeitraum 01.01.2008 bis 31.12.2010 umfassenden GPLA Prüfung (Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben) wurde das zwischen dem Bf und L.L. behauptete Werkvertragsverhältnis als Dienstverhältnis eingestuft sowie die von M.J. und D.S. gegenüber dem Bf erbrachten Leistungen als im Rahmen eines Dienstverhältnisses geleistet, beurteilt.

Dem Prüfungsorgan lagen u.a. folgende Unterlagen vor:

1) Niederschrift des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 19.02.2011, aufgenommen gemäß § 26 Ausländerbeschäftigungsgesetz (AuslBG) mit L.L.

2) Aktenvermerk/Gedächtnisprotokoll des Finanzamtes Salzburg-Land vom 25.02.2010 über die am 24.02.2010 durchgeführte Kontrolle auf der Baustelle T. in Adr.1

3) Niederschrift des Finanzamtes Salzburg-Land vom 24.02.2010, aufgenommen gemäß § 26 AuslBG mit F.H.

4) Niederschrift des Finanzamtes Salzburg-Land vom 25.02.2010, aufgenommen gemäß § 26 AuslBG mit dem Bf

1) In der Niederschrift des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vom 19.02.2011, aufgenommen gemäß § 26 AuslBG mit L.L. (geb. am xx, Staatsbürgerschaft: Serbien und Montenegro, wohnhaft in Adr.2) wird Folgendes ausgeführt:

"Aussage der Auskunftsperson

Ich wurde belehrt und gebe Folgendes an:

1. Wann sind Sie nach Österreich gekommen?

Seit 2005 bin ich in Österreich.

2. Haben Sie das in Österreich angemeldete Gewerbe (Maler- und Gipserarbeiten) bereits vorher ausgeübt?

Ja, das Gewerbe Maler- und Gipserarbeiten und Maurerarbeiten habe ich bereits im Kosovo ausgeübt.

3. Welche Qualifikationen besitzen Sie zur Ausübung dieses Gewerbes?

Für Maurerarbeiten habe ich im Kosovo ein Diplom erworben. Für Maler- und Gipserarbeiten habe ich keine spezielle Qualifikation erworben, da es ein freies Gewerbe ist.

4. Wo ist der Standort Ihres Gewerbes?

Der Standort meines Gewerbes ist an meinem Wohnort in Adr.2. Ich habe in Adr.2, kein Lager für Arbeitsmaterial, das ist lediglich meine Wohnstätte. Ein paar Kleinigkeiten wie z.B. Werkzeug habe ich in meinem Auto.

5. Haben Sie ein Firmenfahrzeug?

Nein, ich benütze für die Firma und privat das gleiche Fahrzeug (einen 3er BMW).

6. Verfügen Sie am Standort über einen Telefonanschluss?

Ja, ich habe in Adr.2, einen Telefonanschluss und auch ein Handy.

7. Wo werden Belege aufbewahrt?

Nur ein paar Rechnungen habe ich zu Hause. Ansonsten sind alle Belege bei meinem Steuerberater. Mein Steuerberater heißt M. in Salzburg.

8. Sind Arbeitsmittel vorhanden?

Ja z.B. Spachtelmasse und Handwerkzeug habe ich alles in meinem Auto.

9. Haben Sie für mehrere Firmen gearbeitet oder nur für eine?

Bis dato habe ich nur für eine Firma gearbeitet, die Firma G.R. e.U. in Adr..

10. Wie kommen Sie zu den Aufträgen?

Ich rufe bei der Firma G.R. e.U. an und frage, ob sie Arbeit für mich haben. Wenn sie etwas haben, dann erteilen sie mir den Auftrag.

11. Seit wann haben Sie das Gewerbe Maler- und Gipserarbeiten?

Seit September 2009 und seitdem arbeite ich für die Fa. G.R..

12. Arbeiten Sie auf den Baustellen mit Mitarbeitern der Fa. G.R. e.U. zusammen?

Ich arbeite auf den Baustellen alleine. Wenn größere Baustellen sind, dann arbeiten auch Mitarbeiter der Fa. G.R. dort. Die Fa. G.R. macht Innen- und Außenbauarbeiten.

13. Fahren Sie öfters mit Fahrzeugen der Fa. G.R. auf die Baustellen?

Nein, ich fahre immer mit meinem Auto auf die Baustellen.

14. Haben Sie mit der Fa. G.R. einen Vertrag abgeschlossen?

Nein, ich habe mit der Fa. G.R. keinen schriftlichen Vertrag. Die Aufträge erhalte ich mündlich.

15. Sind Sie in Österreich zur Sozialversicherung angemeldet? Wenn ja, seit wann?

Ja, seit ich mein Gewerbe habe, bin ich bei der SV der gewerbl. Wirtschaft angemeldet.

16. Wer kontrolliert die Arbeitszeit, den Arbeitsfortgang und die Arbeitsqualität?

Ich bin Subunternehmer der Fa. G.R.. Arbeitszeit und so werden vom Bauherren kontrolliert.

17. Wem melden Sie, wenn Sie krank oder auf Urlaub sind?

Ich sage der Fa. G.R. Bescheid, wenn ich krank oder auf Urlaub bin.

18. Wer bestimmt wo, wie und wie lange Sie Ihre Arbeit ausführen sollen?

Die Aufträge erhalte ich von der Fa. G.R., deswegen bestimmt die Fa. G.R., wo ich meine Arbeit ausführe. Wie lange und wie ich meine Arbeit ausführe, interessiert die Fa. G.R. nicht.

19. Welche Werkzeuge brauchen Sie für die Ausübung Ihres Gewerbes?

Ich benötige eine Spachtel, Kelle, kleines Quirl zum Mischen, Pistole für Silikon, einen Pinsel, Schleifpapier.

20. Wer stellt dieses Werkzeug und Arbeitsmaterial zur Verfügung?

Das Werkzeug habe ich selber, das Arbeitsmaterial bekomme ich von der Fa. G.R..

21. Wo kaufen Sie die Arbeitsmaterialien ein?

Das Material wird von der Fa. G.R. besorgt, ich habe nur das Werkzeug auf den Baustellen dabei.

22. Wer trägt das Haftungs- und Gewährleistungsrisiko?

Das Haftungs- und Gewährleistungsrisiko trage ich selber gegenüber dem Bauherren.

23. Können Sie sich durch eine andere Person bei Ihrer Arbeit vertreten lassen?

Nein, ich kann mich nicht vertreten lassen. Wenn ich nicht Zeit habe, kann ich keinen anderen zur Baustelle schicken.

24. Haben Sie Mitarbeiter? Wenn ja, Angabe von Name und Anschrift.

Nein.

25. Wie hoch ist Ihr Entgelt und wie wird abgerechnet?

Ich vereinbare mit der Fa. G.R. einen Pauschalpreis für die gesamte Baustelle. Dann stelle ich eine Rechnung an die Fa. G.R..

26. Wie und von wem wird ausbezahlt?

Den vereinbarten Pauschalpreis erhalte ich dann von der Fa. G.R. auf mein Konto überwiesen.

27. Haben sie bereits Honorarnoten gelegt?

Ja.

28. Mit welchen Auftraggebern haben Sie Verträge abgeschlossen? (Name, Anschrift, Ansprechperson, Beschäftigungsdauer, Beschäftigungsort)

Es gibt nur einen Auftraggeber, seit ich das Gewerbe innehabe: die Fa. G.R. mit Sitz in 5020 Salzburg. Zwischen mir und der Fa. G.R. gibt es nur eine mündliche Vereinbarung. Herr G.R. ist meine Ansprechperson, er wohnt in Adr..

29. Können Sie die gesamten Rechnungen bezüglich Ihrer Tätigkeit für die Fa. G.R. vorlegen?

Ja.

30. Wie lange arbeiten Sie jeweils auf den Baustellen?

Die Arbeitszeit teile ich mir selber ein. Manchmal arbeite ich 9 Stunden, manchmal auch nur 3 oder 4 Stunden.

31. Zahlen sie in Ihrem Heimatland Steuern?

Nein.

32. Welchen Arbeitsstatus haben Sie im Heimatland?

Ich war im Kosovo Maurer.

33. Sind Sie dort sozialversichert?

Wenn ja, Beiträge in welcher Höhe müssen Sie bezahlen?

Nein.“

2) Im Aktenvermerk/Gedächtnisprotokoll des Finanzamtes Salzburg-Land über die am 24.02.2010 durchgeführte Kontrolle auf der Baustelle T. in Adr.1, wird Folgendes festgehalten:

"Betreff: Kontrolle Bst. T. in Adr.1:

Bei der Kontrolle auf der oa Baustelle wurden am 24.02.2010 um ca.14:30 durch Erhebungsorgan St. zwei ausländisch aussehende Staatsangehörige im 3. Stock (Dachgeschoss) arbeitend angetroffen. Die zwei Personen waren zum Zeitpunkt der Kontrolle damit beschäftigt Verputzarbeiten durchzuführen.

Auf Befragen von Erhebungsorgan St. nach den Reisepässen kam lediglich die Antwort "Auto", worauf sich Erhebungsorgan St. mit den Personen vor die Baustelle, wo einige Firmenfahrzeuge standen, begab.

Die beiden Personen konnten jedoch kein Fahrzeug vorweisen. Zu diesem Zeitpunkt stieß Erhebungsorgan Ro. (Einsatzleiter) der Kontrolle hinzu und wurde durch Erhebungsorgan St. informiert, dass die beiden Personen keine Angaben darüber machen konnten oder wollten, für welche Firma sie auf der Baustelle tätig seien und auch keine Reisepässe vorweisen konnten.

Nach einiger Zeit und nach mehrmaliger Aufforderung übergaben sie den Erhebungsorganen eine Asylkarte, ausgestellt auf D.S., geb. xy und eine Aufenthaltsbewilligung für Studierende, ausgestellt auf M.J., geb. yz. S sprach während der ganzen Zeit kein Wort, J erklärte, erst nachdem er mit einer unbekannten Person in fremder Sprache telefoniert hatte, dass er und S im Segafredo am Bahnhof beim Kaffeetrinken von einer ihnen unbekannten männlichen Person angesprochen worden waren, ob sie Arbeit bräuchten. Sie wurden dann angeblich von dieser Person auf die Baustelle gebracht. Über eine Entlohnung wurde angeblich nicht gesprochen, auch konnten sie keinerlei Angaben über ihren Arbeitgeber machen.

Durch Erhebungsorgan Ro. wurde mit dem Bauherren F.H. Kontakt aufgenommen. Nachdem erklärt wurde, bei welcher Arbeit die Beiden betreten wurden, gab Herr H an, dass es sich hierbei nur um die Fa. G.R. handeln könnte.

Auf Befragen, ob G.R. ihr Arbeitgeber sei, gaben S und J zu verstehen, dass sie diesen Namen nicht kennen.

Da durch Herrn H die Handynummer von G.R. übermittelt wurde, wollte Erhebungsorgan Ro. von J wissen, mit wem er zuvor telefoniert hatte, um die Nummern abgleichen zu können.

Zuerst wollte J Erhebungsorgan Ro. mit seinem zweiten Handy in die Irre führen, er wurde jedoch aufgefordert die Anrufliste des zuvor benutzten Handys zu zeigen. J stellte sich dabei bewusst ungeschickt an und drehte das Handy immer wieder so, dass Erhebungsorgan Ro. nicht auf das Display sehen konnte. Trotzdem konnte Erhebungsorgan Ro. klar den Namen G. in der Anrufliste erkennen.

Da durch Erhebungsorgan Gr. eine zur Assistenzleistung gebetene Streife der PI H. die Identitäten inkl. aufrechtem Wohnsitz nochmals überprüft worden waren, wurde die Baustelle verlassen und die Erhebungsorgane fuhren nach N., um mit dem Bauherren F.H. eine Niederschrift zu dem Sachverhalt aufzunehmen.

Erhebungsorgane

Ro. / St. / Gr.“

3) In der Niederschrift des Finanzamtes Salzburg-Land vom 24.02.2010, aufgenommen gemäß § 26 AuslBG mit F.H. (geb. am yy, wohnhaft in Adr.3) heißt es:

“Wenn mir die Fotos des Arbeitsortes und die Tätigkeit, bei der die zwei ausländischen Staatsangehörigen auf der Baustelle in X, arbeitend angetroffen wurden, vorgehalten werden, kann es sich meines Wissens nur um die Fa. G.R. handeln. Ich kenne Herrn G über die Fa. K., mit der wir öfter zusammengearbeitet haben. Vor ca. zwei Wochen habe ich Herrn G.R. auf dem Parkplatz bei unserem Betriebssitz in Ha. zufällig getroffen. G.R. hat mir erzählt, dass er jetzt selbständig ist und hat mir seine Visitenkarte gegeben;

falls ich Arbeit für ihn hätte, kann ich ihn anrufen. Bei dieser Gelegenheit habe ich ihm gleich den mündlichen Auftrag erteilt, auf der Baustelle in H. verschiedenste Löcher zu verputzen und zu verschließen. Glaublich hat er Dienstag oder Mittwoch (16.02. oder 17.02.) angefangen zu arbeiten, an diesen Tagen war er bestimmt alleine auf der Baustelle. Wir rechnen pro Stunde mit ihm ab. Ich bin Geschäftsführer der T. OG, Adr.4. Wir haben das in Rede stehende Gebäude in H. gekauft, restaurieren es und verkaufen dann die Wohneinheiten.“

4) Die Niederschrift des Finanzamtes Salzburg-Land vom 25.02.2010, aufgenommen gemäß § 26 AuslBG mit G.R. (geb. am zz, wohnhaft in Adr.) enthält folgende Ausführungen:

"Ich wurde belehrt und gebe folgendes an:

Ich bin seit einem halben Jahr gewerblich selbständig als Verputzer tätig. Vorher war ich ca. 30 Jahre bei der Firma K. beschäftigt.

Ich habe von der Firma T. (Geschäftsführer F.H.) den Auftrag bekommen Verputzarbeiten (Verputzen von verlegten Leitungen) auf der Baustelle in X, durchzuführen. Von Mittwoch 17.02.2010 bis Freitag 19.02.2010 habe ich auf der Baustelle alleine gearbeitet. Danach bin ich krank geworden und war von Montag 22.02. bis Mittwoch 24.02.2010 nicht mehr auf der Baustelle.

Herr M ist mein Schwiegersohn. Er kam am 24.02.2010 um ca.14.00 Uhr auf die Baustelle, um die Verputzarbeiten zu verrichten. Ein Freund von meinem Schwiegersohn, Herr S.D., den ich nicht persönlich kenne, hat ihm dabei geholfen. Ich habe nicht gewusst, dass die zwei auf der Baustelle arbeiten. Die zwei bekommen von mir nichts bezahlt. Mit meinem Schwiegersohn habe ich früher über eine eventuelle Beschäftigung gesprochen. Ich werde für ihn um eine Arbeitsbewilligung ansuchen.

Herrn S werde ich nicht beschäftigen.

Zur Zeit habe ich keine Arbeiter angestellt. Ab 01.03.2010 werde ich eine Person anstellen. Das Werkzeug und das Arbeitsmaterial (Putz) sind von mir. Herr M und Herr S haben mit meinem Werkzeug und Material gearbeitet. Auf Befragen des auch anwesenden Herr M, woher er gewusst hat auf welcher Baustelle und welche Arbeiten er verrichten muss, gibt dieser folgendes an:

Aus Gesprächen mit meinem Schwiegervater habe ich gewusst, auf welcher Baustelle er zur Zeit arbeitet und welche Arbeiten er zu verrichten hat. Mein Schwiegervater hat davon nichts gewusst. Dafür bin ich selber verantwortlich."

Die Abgabenbehörde folgte der Auffassung des Prüfungsorgans und zog mit Bescheiden vom 25.01.2012 den Bf zur Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2009 und 2010 heran und forderte weiters bescheidmäßig Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2010 nach.

Gegen die genannten Bescheide brachte der Bf mit Schriftsatz vom 06.02.2012 Berufung ein. In der Rechtsmittelschrift äußert er sich zum Begriff des Dienstverhältnisses (nach § 47 EStG und § 4 ASVG) und des Werkvertrages und bringt vor, die Tätigkeit des L.L.

werde zu Unrecht als nichtselbständige Tätigkeit gewertet. L.L. befinde sich seit 2005 in Österreich und habe seit September 2009 den Gewerbeschein für das Gewerbe Maler- und Gipserarbeiten. Er arbeite auf den Baustellen stets alleine ohne direkte Überwachung durch ihn. Er benutze für seine Tätigkeit keine Werkzeuge von ihm und teile sich seine Arbeitszeit selbst ein. L.L. stehe in der Betätigung seines geschäftlichen Willens nicht unter seiner Leitung und sei auch nicht in den geschäftlichen OrGsmus eingegliedert. Weiters bestehe keine einem Dienstnehmer gleiche Weisungsbindung. L werde fallweise als Subunternehmer für konkrete Baustellen beauftragt. Abgerechnet werde mit einem Pauschalpreis für die gesamte Baustelle. Auch das Haftungs- und Gewährleistungsrisiko trage L selbst gegenüber dem Bauherrn. In Bezug auf L lägen Werkverträge und keine Dienstverträge vor. Die Tatsache, dass L bislang keine Aufträge von sonstigen Auftraggebern angenommen habe, stehe dem nicht entgegen.

Was M.J. und D.S. anlange, sei festzuhalten, dass M.J. sein Schwiegersohn und D.S. dessen Freund sei, den er nicht kenne. Beide seien am 24.02.2010 um ca. 14.30 Uhr bei einer Kontrolle durch das Finanzamt Salzburg-Land auf einer Baustelle in Adr.1, angetroffen worden. Er habe an dieser Adresse im Auftrag von F.H. (Geschäftsführer der Firma T.) Verputzarbeiten durchgeführt. In der Woche, in der die Kontrolle stattgefunden hätte, sei er nicht auf der Baustelle gewesen, da er krank gewesen sei. Ohne dass er davon gewusst hätte, sei M.J. am 24.02.2010 gemeinsam mit D.S. auf die Baustelle nach H. gefahren, um die Arbeiten fertigzustellen. Die Baustelle sei M.J. bekannt gewesen, da er einmal als Beifahrer mit ihm dort gewesen sei. Sein Schwiegersohn hätte ihm einen Gefallen tun und die Arbeiten auf der Baustelle fertig stellen wollen. Er habe vom Arbeitseinsatz seines Schwiegersohnes auf der Baustelle nichts gewusst und folglich weder M.J. noch D.S. als Arbeitnehmer beschäftigt."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 04.05.2012 wies die Abgabenhörde die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung ihrer Entscheidung legt die Behörde die wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 und eines Werkvertrages dar und führt aus, M.J. und D.S. hätten keine einem Werkvertrag entsprechenden unternehmerischen Dispositionsbefugnisse und daher auch keine Möglichkeit gehabt, den finanziellen Erfolg der Tätigkeit maßgeblich zu beeinflussen. Einen relevanten Spielraum für eine eigene unternehmerische Gestaltung der Hilfstätigkeiten könne man aus dem gegebenen Sachverhalt jedenfalls nicht ableiten. Ein Recht, sich aus eigenem durch eine beliebige außen stehende Person vertreten zu lassen, sei nicht ausgeübt und auch nicht behauptet worden. Betreffend die Weisungsgebundenheit sei bei derart einfachen Tätigkeiten wie Hilfsarbeiten am Bau nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer "stillen Autorität" des Auftraggebers auszugehen, womit das Kriterium der Weisungsgebundenheit erfüllt sei. L.L. sei über einen Zeitraum von ca. eineinhalb Jahren regelmäßig und ausschließlich für den Bf tätig gewesen. Ein schriftlicher Vertrag sei nicht abgeschlossen worden; die Auftragsvergabe sei immer mündlich erfolgt. Das Arbeitsmaterial sei vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt worden. Dass die Beistellung von Kleinwerkzeugen zu ins Gewicht fallenden (insbesondere schwankenden) Aufwendungen geführt hätte, sei

nicht zu erkennen. Eine Vertretung durch eine beliebige Person sei nach den Angaben von L nicht zulässig. Krankheit und Urlaub seien dem Bf zu melden gewesen. Die Abrechnung sei in Pauschalbeträgen, nach Arbeitsstunden oder nach Quadratmetern erfolgt. Die Auftragnehmer hätten bei ihrer Tätigkeit ihre Arbeitskraft und nicht einen "gewährleistungstauglichen" Erfolg geschuldet. Sie seien im geschäftlichen OrGsmus des Auftraggebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet gewesen und hätten kein ins Gewicht fallendes Unternehmerisiko zu tragen gehabt, woraus folge, dass die Merkmale einer nichtselbständigen Tätigkeit vorlägen bzw. jedenfalls weitgehend überwiegen.

Mit Schreiben vom 24.05.2012 beantragte der Bf die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen. In diesem Schreiben wiederholt er sein Vorbringen im Rechtsmittelschriftsatz und befasst sich, was L.L. anlangt, ergänzend mit dem Begriff des freien Dienstnehmers nach dem ASVG. Er betont noch einmal, dass im Falle von L kein Dienstverhältnis iSd 47 EStG 1988 vorliege, sondern vielmehr von einem freien Dienstvertrag oder einem Werkvertrag auszugehen sei. Hinsichtlich M.J. und D.S. – so der Bf – sei auch von einem Werkvertrag oder freien Dienstvertrag nicht auszugehen, diesbezüglich liege lediglich eine unentgeltliche Gefälligkeitsleistung durch den Schwiegersohn und dessen Freund vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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.

§ 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 verpflichtet alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg. cit. u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

§ 122 Wirtschaftskammergesetz 1998 ordnet die Verpflichtung zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag an.

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 OrGsmus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Im vorliegenden Fall herrscht Streit darüber, ob das zwischen dem Bf und L.L. bestehende Rechtsverhältnis als Werkvertragsverhältnis oder als Dienstverhältnis zu qualifizieren ist bzw. ob M.J. und D.S. die von ihnen ausgeführten Tätigkeiten als unentgeltliche Gefälligkeitsleistungen oder als Dienstnehmer des Bfs erbracht haben.

Vorweg ist festzuhalten, dass es im gegenständlichen Fall nicht darauf ankommt, ob ein freies Dienstverhältnis iSd ASVG vorliegt (nähere Ausführungen dazu erübrigen sich daher). Maßgebend für die steuerliche Beurteilung ist vielmehr die Frage, ob ein Dienstverhältnis iSd des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gegeben 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 OrGsmus 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) Bedacht zu nehmen. 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. 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 (vgl. VwGH 19.09.2007, 2007/13/0071).

Für das Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es – so das Höchstgericht in dem angeführten Erkenntnis – nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend.

1) Zu L.L.:

Hiebei handelt es sich um einen serbischen Staatsangehörigen, der sich seit 2005 in Österreich aufhält. L absolvierte im Kosovo eine Ausbildung zum Maurer, für Maler- und Gipserarbeiten erwarb er laut eigenen Aussagen keine spezielle Qualifikation. Seit 21.09.2009 verfügt L in Österreich über die Gewerbeberechtigung "Verspachtelung von Decken und Wänden".

Das Bundesfinanzgericht pflichtet der Abgabenbehörde bei, wonach das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu bejahen ist. Im Hinblick auf die vorliegenden Beweisergebnisse ist sowohl von einer Weisungsgebundenheit der in Rede stehenden Person gegenüber dem Bf als auch von einer Eingliederung in dessen geschäftlichen OrGsmus auszugehen.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bezieht sich das im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübte sachliche bzw. technische Weisungsrecht lediglich auf die vereinbarte Werkleistung und somit nur auf den Arbeitserfolg, während das persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervorruft (vgl. VwGH 19.09.2007, 2007/13/0071).

Laut der mit L.L. aufgenommenen Niederschrift war dieser im Streitzeitraum ausschließlich für den Bf tätig. Eine Teilnahme am allgemeinen Markt und ein unbegrenztes, oftmals

abwechselndes Tätigwerden für verschiedene Auftraggeber, wie es für eine selbständige Tätigkeit typisch ist, erfolgte nicht. L.L. bot seine Leistung nicht auf dem Markt an, sondern gelangte zu seinen Aufträgen dadurch, dass er beim Bf anrief und fragte, ob er Arbeit für ihn habe. Wenn dies der Fall war, so erteilte der Bf ihm einen entsprechenden Auftrag. L konnte sich bei der Durchführung der Arbeiten nicht vertreten lassen. Wenn er krank oder urlaubsmäßig abwesend war, so teilte er dies dem Bf mit. Damit kommen die wirtschaftliche Abhängigkeit und persönliche Gebundenheit klar zum Ausdruck.

Wie L anlässlich seiner Befragung erklärte, erhielt er seine Aufträge vom Bf, der – wie er ausführte – auch bestimmte, wo er seine Arbeit verrichtete. L fuhr mit seinem Privatfahrzeug auf die vom Bf bekannt gegebenen Baustellen und nahm dort, eingebunden in die betrieblichen Abläufe des Bfs, seine Tätigkeit wahr. Dass L etwa in der Lage gewesen wäre, auf den Ablauf der Arbeiten (zeitlich, orGsatorisch) auf den Baustellen Einfluss zu nehmen, dafür fehlen jegliche Anhaltspunkte. Diese Umstände sprechen für eine Eingliederung in den betrieblichen OrGsmus des Bfs.

Stehen bereits die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in das Unternehmen des Bfs der Annahme eines Werkvertrages entgegen, so ist ein solcher auch im Hinblick auf das mangelnde Unternehmerrisiko zu verneinen. Die vorliegenden Unterlagen bzw. Aussagen lassen nicht erkennen, dass L ein entscheidender Spielraum bei der Gestaltung seiner Einnahmen eingeräumt gewesen wäre. So liegen z.B. keine Kalkulationsunterlagen über die schließlich zur Verrechnung gelangten Preise vor und ist auch nicht ersichtlich, dass L die Höhe der Einnahmen durch besonderen Fleiß oder besonderes Geschick hätte beeinflussen können. Abgerechnet wurde vielmehr mit einem Pauschalpreis je gesamter Baustelle. Auch ausgabenseitig lässt sich ein Unternehmerwagnis nicht feststellen.

Das gesamte Arbeitsmaterial wurde vom Bf zur Verfügung gestellt, L steuerte nur das Werkzeug bei. Das Werkzeug - konkret handelte es sich dabei um eine Spachtel, Kelle, kleines Quirl zum Mischen, Pistole für Silikon, Pinsel und Schleifpapier - nahm nur eine untergeordnete Rolle ein. Dies bestätigt L ausdrücklich mit seinen Aussagen, wenn er davon spricht, dass er ein "paar Kleinigkeiten" wie z.B. Werkzeug in seinem Auto hat.

Die fehlende Unternehmereigenschaft von L findet auch darin ihren Ausdruck, dass er über keine betrieblichen Strukturen wie z.B. Büro, Lager verfügte. Seine Firmenanschrift war gleichzeitig seine Wohnadresse. Dort fand sich weder ein Firmenschild noch sonst ein entsprechender Hinweis darauf, dass es sich dabei um den Standort eines Gewerbes handelt. L hatte auch kein Firmenfahrzeug, sondern benützte für die Fahrten auf die Baustellen seinen Privat-Pkw.

Charakteristisch für einen Werkvertrag iSd § 1151 ABGB ist, dass eine individualisierte, konkretisierte und gewährleistungstaugliche Leistung vereinbart wird, die eine in sich geschlossene Einheit bildet. Schon daran mangelt es im vorliegenden Fall.

Zwischen L und dem Bf wurden jeweils mündliche Verträge abgeschlossen. Schriftliche Vereinbarungen existieren nicht. Dass Inhalt dieser mündlichen Abmachungen eine näher bezeichnete, individualisierte Leistung, ein zu "erbringendes Werk" iSd § 1151 ABGB gewesen wäre, dafür fehlen jegliche Anhaltspunkte. Bei den von L durchgeführten

Arbeiten (Spachtelarbeiten) handelt es sich vielmehr um Hilfstätigkeiten bzw. einfache manipulative Tätigkeiten, die nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt Dienstleistungen und kein selbständiges Werk darstellen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur dargetan hat, können Hilfsarbeiten bzw. einfache manuelle Tätigkeiten nicht Gegenstand eines Werkvertrages sein (vgl. VwGH 27.10.1999, 98/09/0033, siehe dazu auch UFS 04.03.2008, RV/1744-W/07). Mit der Beurteilung von Spachtelarbeiten war das Höchstgericht bereits mehrfach befasst, wobei es zum Ausdruck gebracht hat, dass in diesen Fällen keine Werkleistungen vorliegen. Diesbezüglich wird auf die ergangene Rechtsprechung hingewiesen (siehe dazu das Erkenntnis vom 31.07.2012, 2008/13/0071, und die darin angeführte Judikatur).

Dass L – wie im Rechtsmittelschriftsatz vorgebracht – auf den Baustellen ohne direkte Überwachung durch den Bf arbeitete, vermag dem Rechtsverhältnis nicht den Charakter eines Werkvertrages zu verleihen. Zum einen ist auch bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses vielfach eine direkte Überwachung des Dienstnehmers durch den Dienstgeber nicht gegeben, zum anderen kommt dem eigenständigen und eigenverantwortlichen Arbeiten dann keine Bedeutung zu, wenn kein im Vorhinein abgrenzbares Werk vorliegt (vgl. VwGH 26.01.2012, 2009/09/0283, VwGH 30.09.2010, 2009/09/0261). Desgleichen lässt sich auch aus dem Vorbringen, wonach sich L die Arbeitszeit selbst einteilte, für den Beschwerdestandpunkt nichts gewinnen. So kann die für die persönliche Abhängigkeit charakteristische weitgehende Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Beschäftigten auch dann vorliegen, wenn der Beschäftigte Beginn und Dauer der täglichen Arbeitszeit weithin selbst bestimmen kann (vgl. VwGH 21.12.2011, 2010/08/0129). Wenn der Bf den Abrechnungsmodus (Abrechnung mittels eines Pauschalpreises für die gesamte Baustelle) ins Treffen führt, so spricht dieser eher gegen als für das Vorliegen eines Werkvertrages (siehe dazu die Ausführungen zuvor). Die Tatsache, dass L über einen Gewerbeschein verfügt und bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft pflichtversichert ist, ist gleichfalls ohne Relevanz (vgl. VwGH 21.12.2011, 2010/08/0129, VwGH 19.09.2007, 2007/13/0071). Dass L keine Werkzeuge des Bfs benützte, vermag den Beschwerdestandpunkt letztlich ebenfalls nicht zu stützen, ist doch die Beistellung von Werkzeug durch L – wie vorhin aufgezeigt – nur von untergeordneter Bedeutung. Der Umstand, dass L das Haftungs- und Gewährleistungsrisiko gegenüber den Bauherren trug, ist zweifelsohne ein Element, das auf einen Werkvertrag hindeutet. Allerdings vermag dieses Element für sich alleine noch nicht ein Werkvertragsverhältnis zu begründen. Maßgebend ist das Gesamtbild der Verhältnisse. Aus diesem ergibt sich aber, dass von einem Dienstverhältnis auszugehen ist.

2) Zu M.J. und D.S.:

Bei M.J., einem Staatsangehörigen aus dem Kosovo, handelt es sich um den Schwiegersohn des Bfs, der über eine Aufenthaltsbewilligung für Studierende verfügt und seit dem Jahre 2008 mit einem Hauptwohnsitz in Österreich gemeldet ist. D.S., ein

serbischer Staatsbürger, ist dessen Freund, der im zentralen Melderegister seit 2005 mit einem Hauptwohnsitz in Österreich aufscheint.

Wie der Bf angibt, handelt es sich beim Tätigwerden der beiden genannten Personen um eine unentgeltliche Gefälligkeitsleistung durch seinen Schwiegersohn und dessen Freund. Ohne dass er davon gewusst habe - so der Bf - sei sein Schwiegersohn am 24.02.2010 mit dessen Freund auf die Baustelle nach H. gefahren, um die Arbeiten fertigzustellen. Der Schwiegersohn hätte ihm damit einen Gefallen tun wollen. Ein darüberhinausgehendes Vorbringen erfolgt seitens des Bfs nicht. Insbesondere wird vom Bf nicht einmal behauptet, dass den beiden Personen die Eigenschaft eines Unternehmers zukommt. Der Bf begründet das Tätigwerden der Personen lediglich mit der Erbringung einer unentgeltlichen Gefälligkeitsleistung. Diesem Vorbringen vermag aber das Gericht nicht zu folgen, deckt es sich doch nicht mit den Aussagen, die der Schwiegersohn anlässlich der Kontrolle am 24.02.2010 gegenüber den einschreitenden Beamten getätigt hat. So gab J an, er und S seien im Segafredo am Bahnhof beim Kaffeetrinken von einer ihnen unbekannten männlichen Person angesprochen worden, ob sie Arbeit bräuchten. Sie seien dann von dieser Person auf die Baustelle gebracht worden.

Im Hinblick auf den Widerspruch in den vorliegenden Aussagen erachtet das Gericht das Beschwerdevorbringen als nicht glaubwürdig. In dieser Auffassung wird das Gericht noch durch die Vorgänge anlässlich der Kontrolle bestärkt. So erklärte M.J., den Bf (= sein Schwiegervater) nicht zu kennen und versuchte gegenüber den einschreitenden Beamten den Namen der Person, mit der er telefonisch Kontakt aufgenommen hatte (= sein Schwiegervater) zu verbergen. Gerade aus dem Verhalten des M.J. anlässlich der Kontrolle ist der Schluss zu ziehen, dass ein gesetzlich nicht gedeckter Zustand "vertuscht" werden sollte. Angesichts dieser Umstände ist zu Recht davon auszugehen, dass die erbrachten Leistungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgt sind.

Zulässigkeit einer Revision

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist nicht zulässig, da die Frage, ob ein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt, durch die Rechtsprechung des VwGH geklärt ist.

Salzburg, am 29. April 2014