

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch K Steuerberatung GmbH, AdresseStb, über die Beschwerde vom 26.02.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Gänserndorf Mistelbach vom 25.01.2013 für die Jahre 2007 bis 2011 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheide hinsichtlich Lohnsteuer und betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird 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

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde der Beschwerdeführerin (Bf) gegen die Bescheide betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2011 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Strittig ist im vorliegenden Fall allein die Frage, ob die fürerspachtelungsarbeiten herangezogenen Personen selbständige Auftragnehmer auf Werkvertragsbasis waren oder ob diese als Dienstnehmer bei der Bf beschäftigt waren und als solche die Arbeiten ausgeführt haben.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Die Bf betreibt ein Ausbau- und Bauhilfsgewerbe mit Trockenbau, Gipserei und Verputzarbeiten.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die Bf zahlreiche Subunternehmer entlohnt hatte. Diese Subunternehmer waren bar bezahlt worden, wobei die Bf die Empfänger nicht benennen konnte. Darüber hinaus zeigte eine Überprüfung der Bareinzahlungen und Bankabhebungen, dass Bareinzahlungen nicht gedeckt waren. Es erfolgte eine Anzeige an die Finanzstrafbehörde und ein Strafantrag an die Bezirksverwaltungsbehörde wegen Übertretung des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes (ASVG). Die Bf habe als Dienstgeberin Beschäftigte nicht vor Arbeitsantritt gemeldet.

In den Streitjahren seien nur wenige (eins bis fünf) Dienstnehmer gemeldet gewesen, wobei der Gatte der Bf einer davon gewesen sei. Mit so einer geringen Anzahl von Beschäftigten sei das Unternehmen des Baunebengewerbes nicht führbar gewesen (Vorlagebericht FA).

In der Folge fand eine abgabenbehördliche Prüfung der lohnabhängigen Abgaben und Sozialversicherungsbeiträge statt. Der Prüfer verwertete neben seinen Ermittlungsergebnissen Kontrollmitteilungen der Finanzpolizei hinsichtlich "Subunternehmer".

Als Ergebnis dieser Ermittlungen stellte die GPLA-Prüfung fest, dass bei jenen Personen, die für die Bf tätig geworden und als "Subunternehmer" behandelt worden waren, die Merkmale einer nichtselbständigen Tätigkeit überwogen. Nach Aussagen der Auskunftspersonen handelte es sich bei den ausgeführten Arbeiten um einfache Hilfstätigkeiten wie Verspachteln von Gipskartonplatten, Bauhilfsarbeiten und Trockenbauarbeiten. In einigen Fällen existierten keine schriftlichen Verträge. Es wurden mündliche Vereinbarungen mit den Arbeitern abgeschlossen. Die Tätigkeit sei mit eigenem Werkzeug, aber mit Material der Bf oder von deren Auftraggeber ausgeführt worden. Die Tätigkeit sei von der Bf oder deren Ehemann kontrolliert worden. Diese Feststellungen betrafen insgesamt 24 namentlich genannte Personen nicht inländischer Herkunft, welche teilweise nicht mehr in Österreich gemeldet waren. Die Bf wurde von diesen Auskunftspersonen als Chef bezeichnet. So weit Werkverträge vorlagen, wurde in allen diesen als Werkvertrag bezeichneten Vereinbarungen versäumt, näher darzulegen, worin das vereinbarte Werk bestand. Von den betreffenden Personen wurde nicht ein Werk geschuldet, sondern die Dienstleistung Verspachteln und Montage von Rigipsplatten. Eine Vertretung war in diesen Werkverträgen nicht vorgesehen. Einige dieser Personen gaben an, von der Bf zum Lösen eines Gewerbescheins veranlasst worden zu sein. Das Formular für die Rechnungen erhielten die Betreffenden von der Bf. Die beschäftigten Personen waren an einem Arbeitstag an einen bestimmten Arbeitsort gebunden. Die Prüfung ging davon aus, dass sie über die Arbeitszeit nicht frei entscheiden konnten. Alle befragten Personen gaben an, dass sie unter der Leitung und Aufsicht der Bf und deren Ehegatten gestanden waren. Sämtliche wesentliche Betriebsmittel und Werkstoffe wurden von der Bf oder von deren Auftraggeber, der Firma X, zur Verfügung gestellt. Wenn Material gefehlt hatte, ist dies an die Bf oder ihren Ehegatten weitergeleitet worden. Damit hatten die Beschäftigten keine eigene Verfügungsmacht. Die Höhe des

Entgeltes wurde zwar pauschal ausgemacht, wurde aber immer in der Höhe eines Monatsgehaltes ausgewiesen. Die beschäftigten Personen hatten daher kein unternehmerisches Risiko zu tragen.

Die betreffenden Personen wurden daher im Rahmen der GPLA-Prüfung zur Sozialversicherung angemeldet. In der Folge wurden die auf deren Entlohnung entfallenden Sozialversicherungsbeiträge, Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) und die Kommunalsteuer errechnet.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüfung. Die Lohnsteuer wurde mittels Haftungs- und Abgabenbescheiden, die übrigen Lohnabgaben mit Abgabenbescheiden für die Jahre 2007 bis 2011 vorgeschrieben. Dies ergab insgesamt eine Nachforderung an Lohnsteuer von 42.332,25 Euro, an Dienstgeberbeitrag von 12.723,96 Euro und an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von 1.152,08 Euro. Die **Bescheide** wurden am 25. Jänner 2013 erlassen.

Gegen die Bescheide betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2011 wurde **Berufung** erhoben.

Die Bf führte darin aus:

Mangelhaftigkeit des Verfahrens

Die Finanzbehörde verweise in der Begründung für sämtliche Bescheide auf den BP-Bericht vom 25.1.2013. Dies sei keine taugliche Begründung, da im Bericht keine Feststellungen getroffen worden seien und eine Überprüfung nicht möglich sei. Die Behörde habe bloß aus Niederschriften zitiert, die Akteneinsicht in die Niederschriften aber verweigert. Zitate stellten keine Feststellungen dar. Die Behörde hätte sowohl die Gründe als auch die Gegengründe darstellen müssen. Auch betreffend der Zeugenaussagen wären Feststellungen zu treffen.

Der Bf sei kein Gehör eingeräumt worden, wonach die Bf hätte Stellung beziehen können. Die Verlesung der Niederschrift und die Aushändigung einer Kopie ersetze nicht die Wahrung des Rechtes auf Gehör.

Zu den Feststellungen betreffend die einzelnen Arbeiter, welche von der Finanzbehörde als Dienstnehmer angesehen würden, führte die Bf aus:

Arbeiter1

Das Material sei immer von der Firma X gekauft worden. Die Bf persönlich habe nie auch nur eine einzige Schraube für Baustellen von der Firma X gekauft. Dieses Material sei auch nicht vom Ehegatten der Bf geliefert worden, sondern habe dieser vielmehr nach Aufenthalt bei der Firma X Kleinmaterialien zum Bauvorhaben mitgenommen. Es entspreche auch nicht den Tatsachen, dass die Bf täglich durchgeführte Werke kontrolliert habe. Dies sei ihr bereits auf

Grund des Gesundheitszustandes nicht möglich. Die Bf habe nur fallweise vor Beendigung des Werkes stichprobenartig überprüft, ob das in Auftrag gegebene Werk von der zeitlichen Phase her vorankomme, da die Bf ihrerseits gegenüber den Bestellern für die Ablieferung zu einem bedungenen Zeitpunkt hafte. Eine Vertretungsmöglichkeit sei deswegen nicht in den Werkvertrag hineinreklamiert worden, da nach den einschlägigen Bestimmungen des ABGB eine Vertretungsmöglichkeit bei Verhinderung gegeben sei. Keinesfalls handle es sich bei den Werken dieser Person um Hilfsarbeiten. Es habe keine persönliche Abhängigkeit bestanden, die gegenteilige Annahme stütze sich bloß auf Vermutungen ohne konkrete Feststellungen.

ARbeiter2

Die Behörde bleibe jeden Beweis schuldig, dass die mündlichen Werkverträge genau so lauteten wie die schriftlichen. Bei den einzelnen Bauvorhaben sei vor Vereinbarung des Werkvertrages im Detail besprochen worden, wie und an welcher Örtlichkeit und innerhalb welchen Zeitraumes das Werk herzustellen sei. Dabei sei auch der Werklohn vereinbart worden. Es entspreche nicht den Tatsachen, dass die Höhe des Werklohnes ungefähr die Höhe eines Monatsentgeltes betragen sollte. Die vereinbarten Werklöhne seien pauschal mit dem Werkbesteller vereinbart worden. Der Werkunternehmer habe immer nur für gewisse Tage einen Werkauftrag bekommen. Hinsichtlich Vertretungsmöglichkeit werde auf Punkt I. verwiesen. Bei einem Bruttoverdienst von 2.000 Euro monatlich wäre ein Selbstständiger nicht in der Lage, seine eigenen Lebensbedürfnisse zu befriedigen. Dass das Entgelt ungefähr bei der Höhe eines Monatsgehaltes liegen würde, entspreche nicht den Tatsachen, insbesondere wenn man dies mit einer kollektivvertraglichen Vereinbarung vergleiche. Je nach Komplexität seien unterschiedliche Werklöhne vereinbart worden. Dass diese Person nur Hilfsarbeiten und kein selbstständiges Werk erbracht hätte, werde ausdrücklich bestritten. Diesbezüglich stelle die Behörde nur Mutmaßungen an.

Arbeiter3

Von diesem Werknehmer wurden die Werkstellung des Werkes überprüft und nicht Arbeiten seinerseits geleistet. Dass er angab, im Falle von Krankheit kein Geld bekommen zu haben, bestätige, dass er eben ein unternehmerisches Risiko eingegangen sei. Ein Verbot, sich vertreten zu lassen, sei seitens der Bf nie ausgesprochen worden. Es entspreche nicht den Tatsachen, dass er versucht hätte, bei der Bf angemeldet zu werden. Hätte die Bf bei der Einvernahme ein Fragerecht gehabt, hätte sie seine Angaben widerlegen können. Es sei sein ausdrücklicher Wunsch gewesen, als Werkunternehmer tätig zu sein, um zeitlich flexibel zu sein. Er habe die Möglichkeit gehabt, seine Leistungen am Markt anzubieten. Bemerkte werde noch, dass diese Person sehr schlecht Deutsch spreche. Die Bf vermute, dass auch aus diesem Grund wesentliche Punkte falsch ausgesagt worden seien. Er könne kein in deutscher Sprache verfasstes Protokoll lesen und verstehen. Da die Bf keine Geschäftsbeziehungen mehr mit

diesem Herrn haben wollte, sei das Verhältnis getrübt. Er habe also ein Motiv, der Bf mit seiner Aussage zu schaden.

Arbeiter4

Auch betreffend dieser Person führte die Bf aus, dass sie kein Fragerecht gehabt habe und auch ihr Ehegatte sei nicht als Zeuge einvernommen worden, um die Aussagen gegenüberzustellen. Diese Person habe niemals Stundenaufzeichnungen an den Ehegatten der Bf übergeben. Es seien nicht Arbeiten kontrolliert worden, sondern dessen Werke. Das Material sei von der Firma X zur Verfügung gestellt worden. Dass er keine weiteren Werkbesteller hatte, sei in seiner Sphäre gelegen. Es sei durchaus möglich, dass er schwarz gearbeitet habe und deshalb seine Vertragspartner nicht nennen wolle. Auch diese Person spreche nur gebrochen Deutsch. Die Bf sei mit dessen Werken nicht zufrieden gewesen und deshalb keine Werkverträge mehr mit ihm eingegangen. Es sei durchaus möglich, dass er ihr deswegen habe schaden wollen.

Die Bf könne mit Sicherheit sagen, dass diese Person anstatt das bedungene Werk innerhalb des vereinbarten Termins fertig zu stellen, Schwarzarbeit verrichtet habe. Dies habe dazu geführt, dass er den Werklohn nicht erhalten habe. Dessen Frau habe sogar bei dem Werkbesteller angerufen und gefleht, dass dieser ihm Geld bezahlen solle. Die Äußerungen dieser Person seien völlig unglaubwürdig. Die Behörde habe auch hier keine Beweiswürdigung vorgenommen.

Arbeiter5

Warum die Tätigkeit Verspachteln von Wänden auf ein Dienstverhältnis schließen lasse, sei nicht nachvollziehbar. Diese Person sei gar nicht einvernommen worden.

Arbeiter6

Auch dieser Zeuge sei völlig unglaubwürdig. Die Bf bestreite entschieden, dass dieser auf ihre Weisung hin am Tag 10 Stunden hätte arbeiten müssen. Wie viele Stunden er am Tag gearbeitet habe, sei frei in seiner Entscheidung gelegen. Er habe nur das Werk zu einem bestimmten Termin beenden müssen. Der Gatte der Bf habe nicht ein einziges Mal kontrolliert, wie viele Stunden diese Person gearbeitet habe. Er habe lediglich die Fortschritte des Werkes überprüft und ab und zu hätten Änderungen am Werk durchgeführt werden müssen. Nur einmal aushilfsweise habe die Bf Kabel und Scheinwerfer zur Verfügung gestellt, weil diese Person behauptet habe, dass diese Arbeitsmaterialien kaputt gewesen seien.

Auch diese Person sei offensichtlich Schwarzarbeit nachgegangen und habe daher Interesse, dass die Bf anstatt er selbst Beschuldigter im Finanzstrafverfahren sei. Er habe der Bf ausdrücklich angedroht zu schaden, wenn er dazu die Möglichkeit hätte. Es sei daher besonders bedenklich, dass weder die Bf noch deren Ehegatte von der Behörde

einvernommen worden seien. Die Aussagen des Betreffenden hätten einwandfrei widerlegt werden können.

Arbeiter7

Diese Person sei nicht einvernommen worden. Die Behörde habe nicht hinterfragt, welche Werke dieser Unternehmer errichtet habe. Die Behörde beschränke sich darauf ohne Beweis zu behaupten, dass dieser bloß Hilfstätigkeiten verrichtet habe.

Arbeiter8

Es entspreche nicht den Tatsachen, dass mit dieser Person Arbeitszeiten festgelegt worden seien. Das Material sei in keinem einzigen Fall von der Bf zur Verfügung gestellt worden. Auch dieser Pole sei der deutschen Sprache nicht mächtig und verstehe nicht, was er bei der Behörde ausgesagt habe. Er habe sehr wohl Spielraum bei der Erbringung der Werkverträge gehabt. Diese Person sei für die Bf bedenklich gewesen, sodass die Bf die weitere Zusammenarbeit unterlassen habe.

Arbeiter9, Arbeiter10, Arbeiter11, Arbeiter12

Bei diesen vier Personen sei auszuführen, dass deren Aussagen vom Dezember 2011 und Jänner 2012 herangezogen worden seien, diese Aussagen seien allerdings berichtigt worden. Diese Aussagen hätten daher für den in Überprüfung stehenden Zeitraum keinen Beweiswert und hätten nicht herangezogen werden dürfen. Laut Behörde hätten alle vier Personen gleich ausgesagt. Nach Information der Bf sei einer davon etwa über eine Stunde lang befragt worden, die weiteren nur wenige Minuten. Es sei daher zeitlich unmöglich, dass diese vier Personen dasselbe ausgesagt hätten. Außerdem seien die Protokollierungen bedenklich, da diese nicht so niedergeschrieben worden seien, wie die Aussagen der Personen gelautet hätten. Es habe am 26.7.2012 lediglich eine Befragung stattgefunden, wobei aber in diesem Bescheid nur negative Dinge festgehalten worden seien. Bemerkt werde, dass Arbeiter9 am 21.12.2012 auch beim UVS ausgesagt habe, dass er selbstständig tätig gewesen sei. Die Bf habe diesen Ungarn ausdrücklich mitgeteilt, dass sie einen Gewerbeschein benötigten, um in Österreich ihre Tätigkeit ausüben zu können. Das Material haben diese Personen immer von der Firma X bezogen. Die Bf hat diesen Personen keinen Vordruck der Rechnungen zukommen lassen, sondern lediglich einen Vordruck, damit sie wüssten, wie diese Rechnungen gesetzeskonform adressiert werden müssten. Was, wie lange und welcher Preis sei immer vor Ort ausgemacht worden. Es sei ausdrücklich ein Werk bedungen worden und keine Arbeitszeit. Warum nach Ansicht der Behörde kein unternehmerisches Risiko bestanden habe, könne von der Bf nicht nachvollzogen werden. Hätten die Werkunternehmer die Werkverträge nicht erfüllt, dann hätten sie auch keinen Werklohn erhalten. Hier liege eine reine Spekulation der Behörde vor. In diesem Lichte sei auch verständlich, dass die Behörde die Niederschrift nicht herausgeben wolle.

Arbeiter13, Arbeiter14, Arbeiter15

Jedem Selbstständigen stehe es frei, wann er auf der Baustelle arbeite und wie lange. Die Behörde habe der Bf vorgehalten, dass es eine Vielzahl von Werkverträgen gegeben habe. Herr Arbeiter15 sei nur vier Tage für die Bf tätig gewesen, daran erinnere sie sich genau, da dieser sich einen Tag nach der Befragung auf der Baustelle den Fuß gebrochen habe. Schriftlich sei nur das Bauvorhaben angeführt worden, die Details seien mündlich vereinbart worden. Dass die Bf als Chef bezeichnet worden sei, liege nur daran, dass die ungarische Sprache nicht zwischen Dienstvertrag und Werkvertrag unterscheide. Richtig sei, dass nach Quadratmeterpreisen und nicht nach Pauschalen abgerechnet worden sei. An Hand der Rechnungen könne man sehen, dass die Quadratmeterbemessungen nur als Basis herangezogen worden seien, um eine Pauschale festzulegen. Auf den Rechnungen befinde sich das Wort Pauschale.

Außerdem seien eine Reihe von Personen nicht einvernommen worden. Die Steuern und Beiträge seien der Bf für diese Personen dennoch vorgeschrieben worden, nämlich betreffend Arbeiter16, Arbeiter17, Arbeiter18, Arbeiter19, Arbeiter20, Arbeiter21, Arbeiter22, Arbeiter23, Arbeiter24, Arbeiter25, Arbeiter26 und Arbeiter27. Abgesehen davon sei sowohl in den schriftlichen als auch den mündlichen Werkverträgen das Werk sehr wohl umschrieben worden. Aus dem Beweisverfahren sei auch nicht gedeckt, dass Arbeitszeiten von 7 bis 17 Uhr bedungen gewesen wären. Die Behörde habe auch nicht festgestellt, dass sämtliche Personen über eine Gewerbeberechtigung verfügt hätten. Diese Personen seien für die Bf nie durchgehend tätig gewesen.

Das gegenständliche Verfahren sei daher mit wesentlichen Mängeln behaftet, und es wären die Bf als auch ihr Gatte sowie sämtliche ausländische Staatsbürger im Rahmen einer mündlichen Verhandlung einzuvernehmen, wobei der Bf ein Fragerecht eingeräumt werden müsse.

Unrichtige rechtliche Beurteilung

Infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung habe die Behörde nur unzureichende Feststellungen getroffen. Es seien über die einzelnen wesentlichen Merkmale, die für die Bf sprächen, keine Feststellungen getroffen worden, nämlich das Verwenden der Materialien von Drittfirmen, das Verwenden von eigenen Arbeitsgeräten sowie die Innehabung von eigenen Gewerbeberechtigungen, die Abgabe von eigenen Einkommensteuererklärungen dieser Personen und dass diese nicht nur bloße Hilfsarbeitertätigkeiten ausgeübt hätten. Ferner seien die vorgeschriebenen Beträge nicht nachvollziehbar. Es sei nicht aufgeschlüsselt, wie sich die einzelnen Steuerverbindlichkeiten zusammensetzten.

Die Bf stelle daher folgende Berufungsanträge:

Das Finanzamt Mistelbach möge im Rahmen der Berufungsvorentscheidung der Berufung Folge geben und die Bescheide ersatzlos aufheben. In eventu möge es eine mündliche Verhandlung anberaumen, wobei dem ausgewiesenen Vertreter der Bf ein Fragerecht an sämtliche Zeugen eingeräumt werden möge.

In eventu möge die Berufungsbehörde II. Instanz die vorbezeichneten Bescheide ersatzlos beheben, in eventu eine mündliche Berufungsverhandlung anberaumen, und in eventu zur neuerlichen Entscheidung an die I. Instanz zurückverweisen.

Das Finanzamt entschied mit abweisender **Beschwerdevorentscheidung**.

In der Begründung wurde ausgeführt:

Gemäß § 47 Abs 2 EStG liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei dann der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitsgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Diese Definition des Dienstverhältnisses sei eine eigenständige des Steuerrechts und daher mit den korrespondierenden Begriffen des Arbeits- und Sozialrechts nicht immer deckungsgleich.

Maßgeblich für die Beurteilung seien nicht die vereinbarten Abmachungen, sondern das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen sei. Ein Dienstverhältnis sei dann gegeben, wenn formell ein Werkvertrag vorliege, aber die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit überwiegend Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise.

Vom GPLA-Prüfer seien in dieser Causa umfangreiche Ermittlungshandlungen durchgeführt worden. Kontrollmitteilungen der Finanzpolizei seien als Grundlage für die Sachverhaltsermittlung herangezogen worden. Die Ermittlungsergebnisse seien der Bf im Rahmen der Schlussbesprechung zur Kenntnis gebracht worden. Laut Aussagen der Auskunftspersonen handele es sich bei den ausgeführten Tätigkeiten um Hilfstätigkeiten. Das Arbeitsmaterial sei von der Bf oder deren Auftraggeber zur Verfügung gestellt worden. Die Tätigkeit sei von der Bf oder ihrem Ehemann kontrolliert worden.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs handle es sich bei den erbrachten Leistungen um einzelne manuelle Beiträge, die keine geschlossene Einheit darstellten. Daher sei von keiner Herstellung eines Werkes auszugehen. Sie könnten daher nicht Grundlage eines Werkvertrages bilden.

Für die Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis gegeben sei, komme es insbesondere auf die Kriterien Weisungsgebundenheit, Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers und Unternehmerrisiko an. Durch die Koordination der Hilfsarbeiten mit den anderen Arbeiten auf der Baustelle, welche die Bf oder ihr Ehemann durchgeführt haben, sei

eine Eingliederung gegeben. Da das benötigte Material von der Bf oder deren Auftraggeber zur Verfügung gestellt worden sei, sei ausgabenseitig kein Unternehmerrisiko für die Arbeiter gegeben gewesen. Da die Arbeitszeit, der Arbeitsort und die Arbeitsmittel durch die Bf vorgegeben gewesen seien, seien die Arbeiter unter dem geschäftlichen Willen der Bf gestanden, womit auch Weisungsgebundenheit gegeben gewesen sei.

Wenn einige Personen nicht vernommen worden seien, so deswegen, weil diese der Ladung nicht Folge geleistet haben. Auf Grund des Wohnortes sei anzunehmen gewesen, dass diese sich im Ausland aufhielten. Bei Auslandsbeziehungen sei eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gegeben.

Zur mangelnden Nachvollziehbarkeit der Beträge:

Diesbezüglich sei auf Grund der Rechnungen der Betrag für den betreffenden Zeitraum umgelegt und als Bemessungsgrundlage herangezogen worden.

Aus den angeführten Gründen seien daher die Rechtsverhältnisse der Arbeiter zur Firma der Bf als nichtselbständige Arbeitsverhältnisse qualifiziert worden.

Gegen diese Beschwerdevorentscheidung wurde neuerlich Beschwerde (**Vorlageantrag**) eingebracht. Das Vorbringen, dass die Feststellungsbescheide keine Begründung aufwiesen, werde aufrecht erhalten. Die angeführten VwGH-Entscheidungen seien keine Begründung für eine Nichtselbständigkeit. Der Bescheid erörtere nicht, warum im gegenständlichen Fall Nichtselbständigkeit anzunehmen sei. Die beauftragten Personen seien weder unter der Leitung noch unter der ständigen Kontrolle der Bf gestanden. Sie hätten nie Weisungen erhalten. Dass diese Personen nur Hilfstätigkeiten bzw Bauhilfsarbeiten verrichtet hätten, sei Voraussetzung dafür gewesen, dass sie als Subunternehmer beschäftigt werden konnten, weil dafür keine gewerberechtliche Bewilligung oder Qualifikation nötig gewesen sei.

Noch weniger sei ein Merkmal für ein Dienstverhältnis, wenn die Zahl der beschäftigten Subunternehmer größer sei als die Zahl der Dienstnehmer. Subunternehmer seien günstiger als Dienstnehmer und gerade dieser objektive Gesichtspunkt sei ein Merkmal dafür, dass Subunternehmer und nicht Dienstnehmer beschäftigt worden seien.

Auch eine mündliche Vereinbarung spreche nicht gegen Subunternehmer, weil die Rechtsordnung keine Schriftlichkeit verlange. Dass das Material vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt werde, sei auch kein Merkmal eines Dienstverhältnisses. Schließlich treffe es nicht zu, dass der Auftraggeber eines Subunternehmers kein Unternehmerrisiko trage, denn er hafte für die ordnungsgemäße Ausführung des Werkes, sowohl als Auftraggeber als auch als Dienstherr.

Es gebe daher keine Begründung, dass die von der Bf beschäftigten Subunternehmer als Dienstnehmer zu beurteilen seien. Das EU-Recht ermögliche allen EU-Bürgern als

Unternehmer in allen EU-Staaten tätig zu sein, damit auch als Subunternehmer. Es könne durchaus sein, dass bei Abschluss dieser Verträge nicht alles ausreichend genug bedacht worden sei. Dies könne aber nicht der Bf angelastet werden. Die Beurteilung der als Subunternehmer Beschäftigten als Dienstnehmer widerspreche damit nicht nur der österreichischen Rechtsordnung, sondern vor allem auch EU-Recht.

Abschließend verwies die Bf noch darauf, dass die Belastung eines Kleinunternehmers mit einer Abgabennachforderung von 190.000 Euro, mit der nach der bestehenden Rechtsordnung nicht gerechnet werden müsse, existenzgefährdend sei. Tatsächlich müsse die Bf Insolvenz anmelden, wenn diese Abgabennachforderung rechtskräftig würde. Es bestehe keine Möglichkeit, diese Abgaben nachträglich auf die Auftraggeber oder die Subunternehmer zu überwälzen.

Auch der Einwand des mangelhaften Verfahrens werde ausdrücklich aufrecht erhalten. Aufgrund des fehlenden Fragerechtes gegenüber den Ausländern sei das Recht auf Gehör nicht gewahrt worden. Im Rahmen einer mündlichen Berufungsverhandlung seien daher alle Personen einzuvernehmen, damit das Recht auf Gehör nach Artikel 6 MRK gewahrt sei.

Darüber hinaus wiederholte die Bf das Vorbringen in der Berufung und die in der Berufung gestellten Anträge.

Das Finanzamt legte neben den bereits angeführten Schriftstücken noch folgende Unterlagen vor:

- ☐ Strafantrag des Finanzamtes an die Bezirkshauptmannschaft wegen Übertretung des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes (ASVG) vom 29. März 2011, GZ 008/84032/25/2011
- ☐ Werkvertrag der Bf mit Arbeiter14 vom 23.2.2011
- ☐ Niederschriften (Kiab 7, FinPol): Arbeiter10, Arbeiter12, Arbeiter11, Arbeiter9 (und Verf 32); Niederschriften (Verf 32, BV): Arbeiter1, Arbeiter2, Arbeiter4, Arbeiter6, Arbeiter8 Artur, Arbeiter3
- ☐ Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft vom 14.3.2012, GZ MIS2-V-11 6811/5
- ☐ Berufung der Bf vom 3.4.2012 gegen das Straferkenntnis vom 16.3.2012, GZ MIS2-V-11 6810/5
- ☐ Bescheid vom 14.2.2013 des Unabhängigen Verwaltungssenates (UVS) Niederösterreich, GZ Senat MI-12-2048, über die Berufung der Bf gegen das Straferkenntnis GZ MIS2-V-11 6810/5

- ❑ Verhandlungsniederschrift vom 1. Oktober 2012 vom UVS Niederösterreich, GZ Senat MI-12-2048 und 2049
- ❑ Aufforderung zur Rechtfertigung vom 21.3.2012 durch Bezirkshauptmannschaft, GZ MIS2-V-2356/5
- ❑ Stellungnahme der Bf vom 4. Mai 2012
- ❑ Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft vom 26.3.2013, GZ MIS2-V-12 2356/5
- ❑ Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft vom 27.3.2013, GZ MIS2-V-12 2357/5
- ❑ Berufung der Bf vom 18.4.2013 gegen das Straferkenntnis vom 27.3.2013, GZ MIS2-V-12 2357/5.

Über die Beschwerde wurde erwogen

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

Die Bf betreibt ein Unternehmen für Ausbau und Bauhilfsgewerbe mit Trockenbau, Gipserei und Verputzarbeiten.

Die Bf beschäftigte mehrere Personen ausländischer Herkunft (vornehmlich Ungarn). Diese Personen wurden nicht zur Sozialversicherung gemeldet.

Mit den beschäftigten Personen wurden einerseits schriftliche Vereinbarungen getroffen, welche als Werkverträge bezeichnet wurden, andererseits wurden nur mündliche Arbeitsvereinbarungen dahingehend getroffen, dass der beschäftigten Person mitgeteilt wurde, welche Arbeit sie auf einer konkreten Baustelle bis wann zu verrichten habe.

Der vorliegende schriftliche Werkvertrag hatte folgenden Inhalt (Werkvertrag mit Arbeiter¹⁴ auszugsweise):

"Bauvorhaben: (Baustellenadresse angegeben).

1.

2.

3. Ich als AN erkläre, stets nach den Richtlinien der jeweiligen Industrie bzw Ö-Normen die ausgeschriebenen Arbeiten laut Leistungsverzeichnis bzw Angaben der Bauleitung der AG auszuführen.

4.

5.

6. Die erforderlichen Materialien (nach Erstanlieferung durch den AG) für einen zügigen Baufortschritt werden von mir als AN rechtzeitig bestellt, sodass dem AG keine Kosten durch Stehzeiten bzw Bauverzögerungen entstehen können.

7.

8.

9.

10. Zahlung monatlich in Pauschalen lt. Vereinbarung für diverse Bauvorhaben."

Der Werkvertrag enthielt keine Regelung betreffend die Möglichkeit, sich vertreten zu lassen. Eine mögliche Vertretung der beschäftigten Personen ist mit diesen nie besprochen worden.

Die Bf hielt die Personen an, einen Gewerbeschein zu lösen und selbst Rechnungen über die geleisteten Arbeiten zu legen. Die Rechnungsformulare wurden entweder von der Bf oder von Kollegen mit gleicher Beschäftigung zur Verfügung gestellt. Die Bf bezahlte diese Personen überwiegend in bar, selbst wenn diese über ein Konto verfügten. Als Entgelt wurde ein Fixpreis pro Quadratmeter oder ein Pauschale vereinbart.

Die beschäftigten Personen arbeiteten von 7:00 bis 16:00 Uhr vier Tage die Woche, von 7:00 bis 17:00 oder 20:30 Uhr oder 9 bis 10 Stunden am Tag, was auch kontrolliert worden ist. Stundenaufzeichnungen wurden keine geführt. Lediglich eine Person hat angegeben, dass sie Stundenaufzeichnungen geführt hat und die Arbeitszeit mit dem Ehegatten der Bf ausgemacht worden ist. Alle anderen beschäftigten Personen haben keine Stundenaufzeichnungen geführt.

Von einigen wenigen Ausnahmen abgesehen arbeiteten die beschäftigten Personen nur für die Bf. Sie bezeichneten diese als "Chef". Andere Auftraggeber gab es nicht.

Die Bf oder der Bauleiter des Auftraggebers der Bf oder deren Gatte sagten den beschäftigten Personen an, was gemacht werden musste. Die geleisteten Arbeiten wurden entweder von der Bf, ihrem Gatten oder einem Bauleiter kontrolliert.

Die beschäftigten Personen hatten eigene Werkzeuge zum Spachteln. Kabel oder Scheinwerfer wurden aushilfsweise von der Bf zur Verfügung gestellt.

Das Material wurde entweder von der Bf zur Verfügung gestellt oder von der Bf bei deren Auftraggeber bestellt. Wenn das Material ausgegangen ist, haben sich die beschäftigten Personen wegen Material an die Bf oder deren Ehegatten gewandt. Danach ist wieder Material gekommen.

Die auf den Rechnungen der beschäftigten Personen ausgewiesenen Firmenadressen waren deren Wohnadresse. Eine betriebliche Infrastruktur war nicht vorhanden. Die niederschriftlich einvernommenen Personen gaben an, dass es keine Firma gäbe. Eine Person gab an, dass sich die Buchhaltung in der Wohnung in Ungarn befindet. Eine andere Person gab an, dass die Buchhaltung von einem Steuerberater in Oberpullendorf gemacht wird.

Übereinstimmend wurde ausgesagt, dass eine pauschale Entlohnung auf der Baustelle vereinbart worden ist und dass die Bezahlung in bar erfolgte. Dies auch dann, wenn die beschäftigte Person ein Konto hatte.

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig bzw ergeben sich aus nachstehender Beweiswürdigung:

Arbeiter1, Arbeiter2, Arbeiter3, Arbeiter4, Arbeiter6, Arbeiter8 Artur, Arbeiter9, Arbeiter10, Arbeiter11, Arbeiter12:

In sämtlichen Niederschriften mit diesen Personen ist ausgesagt worden, dass nicht ein konkretes Werk vereinbart war, sondern auf der Baustelle die Bf ("Chefin") bzw der Bauleiter bzw der Vorarbeiter der Firma X sagten, was gemacht werden musste. Abschließend wurde die Arbeit von der Bf kontrolliert. Im vorliegenden Werkvertrag mit Arbeiter14 wurde unter Punkt 3. angegeben, dass er die Arbeiten laut Leistungsverzeichnis bzw laut Angaben der Auftraggeberin ausführen werde. Aus diesem Vertrag ist ersichtlich, dass nicht ein konkretes Werk vereinbart war, sondern Arbeiten auszuführen waren. Es wurde somit eine Dienstleistung bzw Arbeit geschuldet.

Diese Personen haben weiters, soweit der Gewerbeschein angesprochen wurde, übereinstimmend ausgesagt, dass sie durch die Bf veranlasst worden sind, einen Gewerbeschein zu lösen. Es ist daher davon auszugehen, dass diese Personen nur mit einem Gewerbeschein für die Bf arbeiten durften. Eine Mehrzahl dieser Personen hat angegeben, dass sie nur für die Bf gearbeitet haben und daneben keine weiteren Auftraggeber hatten. Ein Auftragnehmer hat angegeben, dass der Wunsch, angemeldet zu werden, von der Bf abgelehnt worden sei.

Die Rechnungen haben diese Personen auf Grund eines Rechnungsmusters der Bf oder eines Kollegen bei der Bf erstellt. Hinsichtlich Firmensitz, Buchhaltung und Standort haben die Personen übereinstimmend angegeben, dass es keinen Firmensitz gegeben hat. Es ist daher

davon auszugehen, dass diese Personen keine wie immer geartete unternehmerische Infrastruktur hatten.

Nach der Darstellung der Personen in den Niederschriften waren sie hinsichtlich Arbeitsort und Arbeitszeit an die Vorgaben der Bf gebunden. Sie haben zwar angegeben, dass sie von 7 bis 17 oder 20.30 Uhr gearbeitet haben und keine Stundenaufzeichnungen geführt haben. Sie hätten zwar kommen und gehen können, wann sie wollten, jedoch ist es notwendig gewesen, den ganzen Tag zu arbeiten, um die Arbeiten rechtzeitig fertig zu bekommen. Eine Vertretungsmöglichkeit ist nie besprochen oder vereinbart gewesen.

Die Werkstoffe sind von der Bf oder deren Auftraggeber, teilweise über Bestellung der Bf, zur Verfügung gestellt worden. Die beschäftigten Personen hatten zwar eigene Werkzeuge, Kabel oder Scheinwerfer sind in einem Fall von der Bf zur Verfügung gestellt worden. Damit sind aber die wesentlichen Betriebsmittel von der Bf zur Verfügung gestellt worden. Dass diese Personen auch eigene Werkzeuge verwendet haben, ist vor diesem Hintergrund unbeachtlich.

Auch auf die Bezahlung konnten diese Personen keinen Einfluss nehmen. Die Höhe der Entlohnung ist nach den übereinstimmenden Aussagen pauschal oder pro Quadratmeter von der Bf vorgegeben worden. Eine Einflussnahme auf die Einnahmen war demnach für die beschäftigten Personen nicht möglich. Durch das Zur Verfügung Stellen der wesentlichen Betriebsmittel war auch ausgabenseitig eine Einflussnahme nicht möglich.

Die beschäftigten Personen hatten somit keine Möglichkeit, die Höhe der Einnahmen oder der Ausgaben zu bestimmen.

Auf Grund der in den wesentlichen Punkten übereinstimmenden Aussagen der niederschriftlich vernommenen Personen geht das Bundesfinanzgericht daher davon aus, dass diese Aussagen glaubwürdig sind und mit der Wirklichkeit übereinstimmen. Den widersprechenden Behauptungen der Bf kann das Gericht daher keinen Glauben schenken.

Nicht niederschriftlich einvernommene Personen:

Nicht sämtliche Personen, für die nachträglich die Lohnabgaben vorgeschrieben wurden, konnten einvernommen werden, da sie den Ladungen nicht Folge leisteten oder mangels eines Wohnsitzes in Österreich nicht geladen werden konnten. Da aber die einvernommenen Personen übereinstimmende Aussagen getroffen haben und sich daraus ein Bild formt, wie die Bf die übernommenen Aufträge ausgeführt hat, geht das Gericht davon aus, dass diese Aussagen im Wesentlichen auch für die nicht einvernommenen Personen hinsichtlich ihrer Beschäftigung bei der Bf zutreffen.

Die Bf hat auch nur wenige angemeldete Dienstnehmer beschäftigt. Mit der Anzahl dieser angemeldeten Beschäftigten wären die Aufträge nicht ausführbar gewesen.

Die Bf hat diesen Aussagen bzw Annahmen der Finanzbehörde nur Behauptungen entgegengesetzt, ist aber Nachweise für ihr Vorbringen schuldig geblieben:

So hat die Bf angegeben, dass sie nie auch nur eine einzige Schraube bei der Firma X gekauft habe. Dieser Behauptung stehen die Aussagen der einvernommenen Arbeiter entgegen, die übereinstimmend ausgesagt haben, dass das Material nicht von ihnen beigelegt worden ist, sondern von der Bf bzw bei dieser bestellt oder angefordert wurde, wenn Material ausgegangen ist. Diesen übereinstimmenden Aussagen steht nur die Behauptung der Bf gegenüber. Selbst wenn die Bf das Material nicht gekauft hat, so hat sie zumindest wie ein Dienstgeber für dessen ausreichendes Vorhandensein gesorgt. Diese Behauptung vermag die Aussagen der beschäftigten Personen somit nicht zu entkräften.

Die Bf wendet ein, dass sie die Arbeiten niemals hätte täglich kontrollieren können, weil sie dazu gesundheitlich nicht in der Lage gewesen sei. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass von den beschäftigten Personen angegeben worden ist, dass die Bf kontrolliert hat. Dass täglich kontrolliert wurde, wurde nur von einer Person (Arbeiter8 Artur) ausgesagt, in diesem Fall wurde die Kontrolle aber vom Ehegatten der Bf ausgeführt. Auch diese Einwendung geht daher am Kern der Feststellung, dass seitens der Bf die Arbeiten kontrolliert wurden, vorbei. Übereinstimmend haben aber die einvernommenen Personen ausgesagt, dass die Arbeiten von der Bf oder deren Ehegatten kontrolliert wurden. Daraus ergibt sich, dass seitens der Bf entweder persönlich oder durch ihren Ehegatten die Arbeiten kontrolliert wurden. Dass gelegentlich auch von einem Bauleiter des Auftraggebers der Bf kontrolliert wurde, ändert nichts daran, dass im Wesentlichen die Bf die Arbeiten kontrolliert hat. Die Bf hat in der Niederschrift vom 16.7.2012 selbst angegeben, dass sie am Beginn und am Ende der Tätigkeit auf der Baustelle vorbeigeschaut habe, ebenso wenn Planänderungen vorgenommen wurden oder zum Ausmessen.

Weiters wendet die Bf ein, dass die Behörde jeden Beweis schuldig geblieben sei, dass die mündlichen Werkverträge genau so gelautet hätten wie die schriftlichen. Der Beweis dafür ergibt sich aus den niederschriftlichen Aussagen der Personen, mit denen die Vereinbarungen nur mündlich getroffen wurden. Auch mit Ihnen wurden auf der jeweiligen Baustelle die Arbeiten bestimmt, das Entgelt in Form einer Pauschale vereinbart und vereinbart, dass die erforderlichen Materialien rechtzeitig bestellt wurden. Diese mündlich getroffenen Vereinbarungen entsprechen somit dem vorliegenden schriftlichen Werkvertrag. Das Gericht geht daher davon aus, dass zwischen den mündlichen und schriftlichen Vereinbarungen keine wesentlichen Unterschiede bestanden.

Wenn die Bf hinsichtlich mehrerer Personen einwendet, sie würden sehr schlecht Deutsch sprechen und daher wesentliche Punkte falsch ausgesagt worden seien, so ist dem entgegenzuhalten, dass die Behörde in diesen Fällen bei der Einvernahme einen Dolmetscher beigezogen hat. An der Glaubhaftigkeit und Richtigkeit dieser Aussagen bestehen daher keine

Zweifel. Manche dieser Personen haben zur Einvernahme selbst eine der deutschen Sprache mächtige Person zur Unterstützung mitgebracht. Auch deren Aussage ist daher als zuverlässig einzustufen. Das Vorbringen der Bf widerspricht daher den Tatsachen.

Wenn die Bf behauptet, es sei kein Pauschale vereinbart worden, so widerspricht diese Behauptung den übereinstimmenden Aussagen der niederschriftlich einvernommenen Personen.

Die Bf hat weiters vorgebracht, dass vier der einvernommenen Personen ihre Aussagen aus 2011 und 2012 berichtigt hätten. Diesbezüglich ist anzuführen, dass derartige berichtigte Aussagen dem Gericht nicht vorliegen. Diese berichtigten Aussagen sind von der Bf auch nicht vorgelegt worden. Das Gericht geht daher davon aus, dass es sich dabei um eine Schutzbehauptung der Bf handelt und schenkt dieser Aussage keinen Glauben.

Zusammenfassend gelangt das Gericht daher zur Überzeugung, dass den Aussagen der einvernommenen Personen Glauben geschenkt werden kann. Es ist auch nicht ersichtlich, aus welchem Interesse die vernommenen Personen unwahre Angaben über ihr Beschäftigungsverhältnis mit der Bf hätten machen sollen. Die Bf führt an, dass ihr manche Personen hätten schaden wollen. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass auch jene Personen, für die das nicht zutrifft, gleichlautende Aussagen getätigt haben. Hingegen hat die Bf ein eigenes abgabenrechtliches und verwaltungsbehördliches Interesse, diese Aussagen als falsch oder unglaubwürdig darzustellen. Beweise für ihre Behauptungen ist die Bf schuldig geblieben und vermochte dadurch das Gericht nicht zu überzeugen.

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

Nach Feststellung des Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO gilt eine bis zum 31.12.2013 erhobene Berufung als rechtzeitig erhobene Beschwerde gemäß Art 130 Abs 1 Z 1 B-VG.

Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Somit hatte das Bundesfinanzgericht über die gegenständliche Beschwerde zu entscheiden.

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind unter anderem Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen. Gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen.

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:

- ☐ Die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und
- ☐ die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers.

In jenen Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen (vgl VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095, VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162), wie etwa

- ☐ das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder
- ☐ die Befugnis, sich vertreten zu lassen.

Nicht alle Bestimmungsmerkmale müssen gemeinsam vorliegen bzw können sie in unterschiedlich starker Ausprägung bestehen (VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127).

Die in § 47 Abs 2 EStG 1988 enthaltene Definition des Dienstverhältnisses ist eine eigenständige des Steuerrechtes. Sie ist weder dem bürgerlichen Recht noch dem Sozialversicherungsrecht noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Durch sie soll ein tatsächliches Verhältnis, ein Zustand umschrieben werden (VwGH 22.1.1986, 84/13/0015; VwGH 31.3.1987, 84/14/0147).

Bei der Beantwortung der Frage, ob ein Dienstverhältnis besteht, kommt es weder auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an (Dienstvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag, vgl VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071), noch darauf, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht, dem Gewerberecht oder dem Ausländerbeschäftigungsgesetz zu beurteilen ist (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; 2.2.2010, 2009/15/0191).

Entscheidend ist somit, ob die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen dem Tatbild des § 47 Abs 2 EStG 1988 entsprechen. Ob daher bei der Beschäftigung die Merkmale persönlicher Abhängigkeit des Beschäftigten vom Empfänger der Arbeitsleistung gegenüber jenen persönlicher Unabhängigkeit überwiegen, hängt - worauf der Verwaltungsgerichtshof wiederholt verwiesen hat - davon ab, ob nach dem Gesamtbild der konkret zu beurteilenden

Beschäftigung die Bestimmungsfreiheit des Beschäftigten durch diese Beschäftigung weitgehend ausgeschaltet - oder wie bei anderen Formen der Gestaltung einer Beschäftigung - nur beschränkt ist.

Für das Vorliegen der persönlichen Abhängigkeit sind - im Ergebnis in Übereinstimmung mit dem arbeitsrechtlichen Verständnis dieses Begriffes - als Ausdruck der weitgehenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Beschäftigten durch seine Beschäftigung nur

- ☐ seine Bindung an Ordnungsvorschriften über den Arbeitsort,
- ☐ die Arbeitszeit,
- ☐ das arbeitsbezogene Verhalten sowie
- ☐ die sich darauf beziehenden Weisungs- und Kontrollbefugnisse und
- ☐ die damit eng verbundene (grundsätzlich) persönliche Arbeitspflicht

unterscheidungskräftige Kriterien zur Abgrenzung von anderen Formen der Gestaltung einer Beschäftigung, während das Fehlen anderer - im Regelfall freilich auch vorliegender - Umstände wie z.B.

- ☐ die längere Dauer des Beschäftigungsverhältnisses oder
- ☐ ein das Arbeitsverfahren betreffendes Weisungsrecht des Empfängers der Arbeitsleistung

dann, wenn die unterscheidungskräftigen Kriterien kumulativ vorliegen, die persönliche Abhängigkeit nicht ausschließen (vgl. VwGH 18.08.2015, 2013/08/0121, mwN).

Grundvoraussetzung für die Annahme persönlicher Abhängigkeit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist die persönliche Arbeitspflicht. Fehlt sie, dann liegt kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt die persönliche Arbeitspflicht insbesondere dann, wenn dem zur Leistung Verpflichteten ein "generelles Vertretungsrecht" zukommt, wenn er also jederzeit nach Gutdünken beliebige Teile seiner Verpflichtung auf Dritte überbinden kann (vgl. VwGH 17.11.2004, Zl. 2001/08/0131). Damit wird vor allem die Situation eines selbständig Erwerbstätigen in den Blick genommen, der - anders als ein letztlich nur über seine eigene Arbeitskraft disponierender (abhängig) Beschäftigter - im Rahmen seiner unternehmerischen Organisation (oft werkvertragliche) Leistungen zu erbringen hat und dabei Hilfspersonal zum Einsatz bringt oder sich eines Vertreters (Subunternehmers) bedient (vgl. VwGH 18.08.2015, 2013/08/0121).

Von einer die persönliche Arbeitspflicht ausschließenden generellen Vertretungsbefugnis kann aber nur dann gesprochen werden, wenn der Erwerbstätige berechtigt ist, jederzeit und nach Gutdünken irgendeinen geeigneten Vertreter zur Erfüllung der von ihm übernommenen Arbeitspflicht heranzuziehen bzw. ohne weitere Verständigung des Vertragspartners eine Hilfskraft beizuziehen. Keine generelle Vertretungsberechtigung stellt die bloße Befugnis eines Erwerbstätigen dar, sich im Fall der Verhinderung in bestimmten Einzelfällen, zB im Fall einer Krankheit oder eines Urlaubs oder bei bestimmten Arbeiten innerhalb der umfassenderen Arbeitspflicht vertreten zu lassen; ebenso wenig die bloß wechselseitige Vertretungsmöglichkeit mehrerer vom selben Vertragspartner beschäftigter Personen (vgl VwGH 25.01.1994, 92/08/0226; VwGH 18.08.2015, 2013/08/0121, mwN).

Ein für die Annahme, dass die Tätigkeit selbständig ausgeübt wird, sprechender Werkvertrag liegt hingegen dann vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes übernommen wird. Bei dem Werk muss es sich um eine schon im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung (in der Regel bis zu einem bestimmten Termin) zu erbringen (VwGH 15.5.2009, 2009/09/0094 mwN).

Für den vorliegenden Fall bedeutet das:

Auf Grund dieser übereinstimmenden Angaben der einvernommenen Personen ist ersichtlich, dass offenbar eine Dienstleistung geschuldet worden ist. Diese Dienstleistung ist in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit erbracht worden. Es gab bei diesen Personen keine unternehmerische Infrastruktur. Diese Personen haben ihre Arbeiten somit in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit erbracht. Die persönliche Bestimmungsfreiheit ist weitgehend ausgeschaltet gewesen. Überwiegend sind diese Personen auch nur für die Bf tätig geworden.

Eine Vertretung hat nicht stattgefunden. Weiter konnten die beschäftigten Personen weder auf ihre Einnahmen noch auf ihre Ausgaben Einfluss nehmen. Ihre Arbeit wurde von der Bf unmittelbar oder mittelbar kontrolliert. Ohne konkrete Arbeitszeitvereinbarung waren diese Personen den ganzen Tag über beschäftigt, sodass sie auch in dieser Hinsicht nicht frei waren, ihren Arbeitstag zu gestalten.

Das Gericht geht daher davon aus, dass alle Personen, die auf angeblicher Werkvertragsbasis für die Bf tätig geworden sind, die aufgetragenen Arbeiten in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit ausgeführt haben. Somit wurde das Tatbild des § 47 Abs 2 EStG 1988 verwirklicht. Die bezogenen Entgelte waren daher in die Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer und den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Zu den rechtlichen Einwendungen der Bf

Mangelhafte Begründung:

Begründungsmängel im Abgabenverfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden. Daher kann die Begründung in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes einen Begründungsmangel sanieren.

Verletzung des Parteiengehörs:

Die Bf gibt an, dass das Parteiengehör nicht gewahrt worden sei. Sie gibt aber auch gleichzeitig an, dass eine Schlussbesprechung stattgefunden habe und sie daran teilgenommen habe.

Die Abhaltung einer Schlussbesprechung dient der Wahrung des Parteiengehörs. Da eine Schlussbesprechung abgehalten wurde, wurde das Parteiengehör gewahrt. Weiters hatte die Bf im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens die Möglichkeit ihr Vorbringen zu erstatten.

Abhaltung einer mündlichen Verhandlung

Über die Beschwerde hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Beschwerde, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird (§ 274 Abs 1 Z 1 lit a bis c BAO), oder wenn es der Einzelrichter oder Berichterstatter für erforderlich hält (§ 274 Abs 1 Z 2 BAO).

Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung setzt einen rechtzeitigen Antrag des Beschwerdeführers voraus.

Wie bei jedem Anbringen kommt es auch beim Antrag auf mündliche Verhandlung auf den Inhalt an. Kein ausreichender Antrag ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedoch der Antrag, "allenfalls" eine mündliche Verhandlung durchzuführen (Ritz, BAO, 6. Auflage, § 274, Rz 5).

Indem die Bf den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung "in eventu" gestellt hat, falls dem Berufungsbegehren nicht entsprochen werde und die Bescheide nicht aufgehoben werden, hat sie ihren Antrag mit einer Bedingung versehen. Ein bedingter Antrag begründet keinen Rechtsanspruch auf Durchführung einer Verhandlung.

Ein Anspruch auf Durchführung einer Verhandlung im Sinne des Art 6 MRK ist gegeben, wenn die Entscheidung in den Bereich der unionsrechtlich harmonisierten Steuern fällt (allen voran Mehrwertsteuer) oder bei Sachverhalten mit Unionsrechtsbezug vor allem hinsichtlich der europarechtlichen Grundfreiheiten. Da im vorliegenden Fall weder europarechtliche Grundfreiheiten noch unionsrechtlich harmonisierte Steuern betroffen sind, war Art 6 MRK im Hinblick auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nicht anzuwenden.

Da auch die Einzelrichterin eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich hielt, wurde im vorliegenden Fall von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung Abstand genommen.

Einvernahme aller Personen

Beweisanträge haben das Beweismittel und das Beweisthema (die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen) anzugeben.

Bei dem gegenständlichen Antrag, im Rahmen einer mündlichen Verhandlung alle Personen einzuvernehmen, wurde kein Beweisthema angegeben. Weiter wurden die einzuvernehmenden Personen nicht konkret benannt. Es geht aus diesem Antrag nicht hervor, welche Tatsachen mit dieser Einvernahme konkret bewiesen werden sollen. Dieser Antrag stellt sich somit als Antrag auf Durchführung eines Erkundungsbeweises dar. Nach der Judikatur ist die Behörde nicht verpflichtet, einen Erkundungsbeweis aufzunehmen (Ritz, BAO, 6. Auflage, § 183, Rz 5).

Zulässigkeit einer Revision

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

Im vorliegenden Fall war in erster Linie der Sachverhalt hinsichtlich der Art der Beschäftigung der für Spachtlerarbeiten eingesetzten Personen festzustellen. Nach Feststellung des Sachverhaltes wurden die Rechtsfragen im Sinne der herrschenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gelöst. Es lag somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Revision wurde aus diesem Grund nicht zugelassen.

Wien, am 23. Mai 2019