

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden R1, den Richter R2 sowie die fachkundigen Laienrichter R3 und R4 in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch V., hinsichtlich der Beschwerde vom 4. Dezember 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 6. November 2015, zu Steuernummer: *****, über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2014 in der Sitzung am 14. Juli 2020 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerin SF zu Recht erkannt:

- I.) Die Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (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

Anlässlich einer den Zeitraum 2012 bis 2014 umfassenden Prüfung lohnabhängiger Abgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) gelangte die Prüferin zur Auffassung, dass der als Schweißer tätige Herr XY im Zeitraum 1. März 2014 bis 30. November 2014 in einem steuerlichen Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin (Bf.) gestanden sei.

Den Prüfungsfeststellungen folgend schrieb das Finanzamt für das Kalenderjahr 2014 Dienstgeberbeitrag (1.964,27 Euro) sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (174,60 Euro) vor.

In der dagegen erhobenen Bescheidbeschwerde heißt es (auszugsweise):

„Die oben angeführten Abgabenansprüche resultieren aus der Umqualifikation des zwischen der Bf. (Bf) und Herrn XY geschlossenen Werkvertragsverhältnisses in ein lohnsteuer- und beitragspflichtiges Dienstverhältnis infolge einer GPLA Prüfung.

Bei dem Vertragsverhältnis handelt es sich jedoch um kein Dienstverhältnis! Im

gegenständlichen Fall liegt ein Werkvertrag im Sinne des § 1151 ABGB vor.

Für die Beurteilung ob eine Werkleistung vorliegt, haben sich in der Judikatur und Literatur folgende Richtlinien normiert:

Zielschuldverhältnis

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um eine Werkvertragsvereinbarung, weil jeweils ein bestimmter Arbeitserfolg bzw. eine bestimmte Werklieferung zwischen dem Auftragnehmer und dem Auftraggeber vereinbart wurde. Im Fall von nicht auftragsgemäß (d.h. nicht entsprechend den vereinbarten Qualitätsstandards) erfolgten Arbeiten traf den Auftraggeber keine Pflicht zur Zahlung eines Entgelts. Der Auftragnehmer schuldete in diesem Fall nicht seine Arbeitskraft sondern einen bestimmten Arbeitserfolg. Dazu wurde ein Rahmenvertrag geschlossen, in welchem die grundsätzlichen Abrechnungskonditionen vereinbart wurden und auf Basis dessen kurzfristig je nach Bedarf beim Auftraggeber einzelne mündlich vereinbarte Werkverträge geschlossen wurden.

Keine Eingliederung in die Organisation der Bf

Herr XY war nicht in die Organisation der Bf. eingebunden.

Die Tätigkeit von Herrn XY beschränkte sich ausschließlich auf die vereinbarten Aufträge über Schweißarbeiten an einzelnen Werkstücken. Darüber hinaus wurden keine Hilfsarbeiten oder andere allgemeine Tätigkeiten im Betrieb der Bf durchgeführt. Bf hatte keinen Einfluss darauf, wann und wie lange Herr XY anwesend war. Herr XY war abgesehen von vorgegebenen Fertigstellungsterminen einzelner Werkstücke in seiner Arbeitszeiteinteilung völlig frei. Daher kann er nicht in die Organisation der Bf eingegliedert gewesen sein.

Die einzelnen Aufträge wurden an Herrn XY durch die Geschäftsleitung der Bf

*** GmbH erteilt, konkret entweder durch Herrn ** *** (Prok.) oder Herrn Ing. *****, (GF).

Weder die Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit, noch der Arbeitsfortgang oder die Arbeitseffizienz wurden vom Auftraggeber überprüft. Herr XY hatte jederzeit Zugang zum Betriebsgelände und konnte die Arbeiten an den Werkstücken jederzeit auch außerhalb der Betriebszeiten der Bf erledigen.

Die durchgeführten Arbeiten bedurften auch keiner besonderen (zeitlichen) Koordination wie dies beispielsweise für die auf einer typischen Baustelle anfallenden Hilfsarbeiten der Fall ist, wenn einzelne Arbeitsschritte ineinander greifen und Arbeiten im Zusammenwirken mit anderen Arbeitern ausgeführt werden.

Dass laut Einzelvertrag Arbeiten außerhalb der Regelarbeitszeit nur „nach Besprechung“ vorgesehen sind, ist verständlich. Die Geschäftsleitung will natürlich darüber informiert sein, ob/wann sich (unternehmensfremde) Personen außerhalb der üblichen Betriebszeiten am Betriebsgelände aufhalten.

Dass Herr XY seine Arbeitszeit im Zeiterfassungssystem der Bf erfasst hat, diente lediglich dazu, Informationen über tatsächlich aufgewendete Arbeitszeiten für bestimmte Tätigkeiten zu erlangen, um diese Information in die Kalkulation künftiger Aufträge einfließen

lassen zu können.

Dass Herr XY die Arbeiten am Betriebsstandort der Bf ausgeführt hat, kann nicht als Indiz für die Eingliederung in den Betrieb gewertet werden sondern ergibt sich aus rein wirtschaftlichen Überlegungen. Es wäre schlichtweg wirtschaftlich unsinnig, die Werkstücke zur Bearbeitung in eine eigene Betriebsstätte zu verbringen und nach Durchführung der Arbeiten wieder an den Auftraggeber zurück zu stellen.

Ergänzend sei zum Punkt „Organisatorische Eingliederung“ angeführt, dass Bf über eigene qualifizierte Mitarbeiter (als Dienstnehmer beschäftigte Schweißer) verfügt, mithilfe derer Bf jederzeit auch ohne die Leistungen von Herrn XY die Leistungserbringung für die Kunden der Bf sicherstellen könnte.

Entgeltgestaltung

Anspruch auf Entgelt entstand nur, wenn ein Auftrag entsprechend den Anforderungen des Auftraggebers ausgeführt worden war. Das Risiko der nicht auftragskonformen Ausführung (Qualitätsmängel) von Arbeiten lag daher bei Herrn XY. Bf war durch den Werkvertrag nicht verpflichtet, ein vom Erfolg unabhängiges Entgelt zu zahlen. Dieser Umstand rechtfertigt unter anderen auch die Höhe des vereinbarten Entgelts pro Stunde für auftragsgemäß ausgeführte Aufträge. Das Entgelt ist in keiner Weise vergleichbar mit einem an Dienstnehmer bezahlten Stundenlohn. Ergänzend sei vermerkt, dass es zwischen fremden Unternehmen durchaus üblich ist, Leistungen „in Regie“, also nach Zeitaufwand abzurechnen. Weiters sei angemerkt, dass nicht ausschließlich nach Arbeitsstunden abgerechnet wird. Der Einzelvertrag sieht neben der Abrechnung nach Stunden auch Pauschalabrechnungen vor. So wurden einzelne Aufträge beispielsweise im Sommer 2015 pauschal abgerechnet.

Im Prüfbericht wird ausgeführt, das Haftungsrisiko hinsichtlich der Qualität der Schweißnähte wäre zweifelsfrei bei Bf gelegen, weil Herr XY über eine einschlägige Ausbildung für entsprechende Prüfungsverfahren nicht verfügt. Dem sei entgegengehalten, dass Herr XY - auch wenn die Prüfung der Schweißnähte vor der Auslieferung an den Kunden durch Bf erfolgt ist - sehr wohl das Risiko getragen hat, dass die Schweißnähte nicht den Anforderungen entsprechen und daher im Fall mangelhafter Nähte kein Entgelt für die aufgewendete Arbeitszeit geleistet worden wäre. Wie bereits oben angemerkt ist nur damit auch das im Vergleich zu Dienstnehmer-Lohnsätzen hohe Entgelt zu rechtfertigen. Wir verweisen diesbezüglich auf die vertragsgemäß erfolgten Abnahmeprüfungen nach Fertigstellung der einzelnen Aufträge. Der Einzelvertrag sieht auch ganz klar vor, dass „Nacharbeiten kostenlos erledigt“ werden müssen. Herr XY hatte eben nicht die Position eines Dienstnehmers oder „Leasing-Mitarbeiters“ inne sondern war selbständig unternehmerisch tätig.

Keine persönliche Abhängigkeit:

Herr XY stand zu keinem Zeitpunkt in einem persönlichen Abhängigkeitsverhältnis zu Bf.

Vertretungsmöglichkeit

Bf hatte zu keinem Zeitpunkt Anspruch darauf, dass Herr XY persönlich die vereinbarten Arbeiten durchführt. Vielmehr hatte sich Herr XY jederzeit und ohne dafür die Zustimmung der Bf einholen zu müssen durch eine entsprechend qualifizierte Ersatzkraft vertreten lassen können.

Keine Disposition über die Arbeitskraft

Bf hatte kein Dispositionsrecht über Herrn XY. Die Einteilung zu welchem Zeitpunkt die einzelnen Aufträge ausgeführt werden, oblag einzig und allein Herrn XY. Es gab lediglich Fertigstellungstermine für die Aufträge. Bf hatte dabei keinen Einfluss darauf, zu welchem Zeitpunkt und mit welcher Intensität die Arbeiten durchgeführt wurden. Bf konnte keine auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichteten persönlichen Weisungen erteilen. Damit unterschied sich die Position von Herrn XY ganz wesentlich von in einem Dienstverhältnis beschäftigten Schweißern bei Bf.

Keine wirtschaftliche Abhängigkeit

XY stand in keiner wirtschaftlichen Abhängigkeit zu Bf. Aufgrund seiner Tätigkeit für die Bf war Herr XY keinesfalls eingeschränkt, im Rahmen seines Unternehmens auch für andere Auftraggeber tätig zu werden. Es bestand kein Konkurrenzverbot in irgendeiner Form.

Verwendung eigener Arbeitsmittel

Herr XY verwendete zur Durchführung der Aufträge vereinbarungsgemäß eigene Arbeitsmittel. Insbesondere kamen bei den Arbeitseinsätzen ein eigenes Firmenfahrzeug, das Herr XY neben seinem Privatfahrzeug besitzt, sowie eine eigene Schweißausrüstung zum Einsatz. Auch für entsprechende Sicherheitsbekleidung und ähnliches hatte Herr XY selbst zu sorgen, d.h. für deren Kosten selbst aufzukommen. Dass Herr XY gegenüber der Behörde angegeben hat, über keine eigenen Arbeitsmittel zu verfügen, dürfte daran gelegen sein, dass Bf während des Zeitraums der GPLA-Prüfung Honoraransprüche des Herrn XY zurückgehalten hat. Herr XY hat daraufhin aus einer Trotzreaktion heraus die für Bf nachteiligen Angaben gegenüber den Prüforanen gemacht.

Unternehmerwagnis

Im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit konnte Herr XY sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen. Zum einen stand es ihm offen, einzelne Aufträge des Auftraggebers Bf oder auch anderer Auftraggeber anzunehmen oder abzulehnen und damit die Einnahmen zu steuern. In diesem Zusammenhang sei auch auf die monatlich stark schwankenden Entgeltsummen hingewiesen, die Herr XY für seine Arbeiten im Auftrag von Bf in Rechnung stellte. Zum anderen konnte er beispielsweise durch Investitionen in neue Betriebsmittel/ Geräte auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen bzw. die Effizienz der Leistungserbringung beeinflussen. Nochmals sei hier auf die Ausführungen zum Punkt „Entgeltgestaltung“ oben verwiesen.

Keine arbeitsrechtlichen Ansprüche

Herr XY hatte weder Anspruch auf Urlaub noch auf Entgelt für sonstige Ausfallszeiten wie Krankheit und Ähnliches. All dies fand in die Kalkulation des Leistungsentgelts Eingang, das auch aus diesem Grund weit über dem kollektivvertraglich zustehenden bzw. ortsüblichen Entgelt von Dienstnehmern lag, die durch ein Dienstverhältnis an Bf gebunden waren/sind. Das von Herrn XY in Rechnung gestellte Leistungsentgelt ist - wie bereits weiter oben angemerkt - in keiner Weise mit dem an Dienstnehmer bezahlten Stundenlohn vergleichbar. Vielmehr musste Herr XY aus dem Entgelt neben den Kosten für diverse Betriebsmittel, Arbeitskleidung oder Schweißgeräte auch die gewerblichen Sozialversicherungsbeiträge sowie persönliche Steuern decken.

Gewerbeschein

Herr XY verfügte seit 01.03.2014 über eine aufrechte Gewerbeberechtigung, lautend auf „Metalltechnik für Metall- und Maschinenbau, eingeschränkt auf Lohnschweißarbeiten" und war im Rahmen dieser gewerblichen Tätigkeit als selbständiger Unternehmer bei Bf tätig.

Beschäftigung von Mitarbeitern

Als weiteres Indiz für das Bestehen eines Werkvertrags mit einem selbständig/gewerblich tätigen Unternehmer ist anzuführen, dass Herr XY im Zeitraum von 20.04.2015 bis 16.09.2015 als Dienstgeber seinerseits bis zu drei Dienstnehmer beschäftigt hat.

Aus den dargestellten Ausführungen ist daher von keinem Dienstverhältnis auszugehen, sondern eine selbständige Tätigkeit des Herrn XY gegeben."

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 20. April 2016 als unbegründet ab.

Nach der Rechtsprechung komme es bei der Abgrenzung des Dienstvertrags vom Werkvertrag entscheidend darauf an, ob sich jemand auf gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen (den Dienstgeber) verpflichte (diesfalls liege ein Dienstvertrag vor) oder ob er die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernehme (in diesem Fall liege ein Werkvertrag vor), wobei es sich im zuletzt genannten Fall um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln müsse, während es beim Dienstvertrag primär auf die rechtlich begründete Verfügungsmacht des Dienstgebers über die Arbeitskraft des Dienstnehmers, also auf die Bereitschaft des Letzteren zur Erbringung von Dienstleistungen für eine bestimmte Zeit, ankomme. Der Werkvertrag begründet in der Regel ein Zielschuldverhältnis. Die Verpflichtung bestehe darin, die genau umrissene Leistung - in der Regel bis zu einem bestimmten Termin - zu erbringen. Mit der Erbringung der Leistung ende das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers seien lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet (vgl. die hg. Erkenntnisse VwGH 5.6.2002, 2001/08/0107, 0135, sowie VwGH 3.7.2002, 2000/08/0161).

Im vorliegenden Fall liege kein Werkvertrag vor. Eine vertragsmäßige Konkretisierung des Werkes scheitere schon daran, dass es sich beim Anbringen von Schweißnähten auf Stahlbauteilen, nicht um ein Endprodukt im genannten Sinn handle. Außerdem sei kein Maßstab ersichtlich, nach welchem für den Werkvertrag typische Gewährleistungsansprüche bei Nichtherstellung oder mangelhafter Herstellung des Werkes beurteilt werden sollten. Zumal auch die Verantwortung darüber, dass die Schweißnaht den statischen Vorgaben entspreche im Bereich der Beschwerdeführerin liege. Ein der für den Werkvertrag essenziellen Gewährleistungsverpflichtung entsprechender Erfolg der Tätigkeit sei nicht messbar, weshalb von einem individualisierbaren „Werk“ nicht die Rede sein könne. Es liege vielmehr eine Vereinbarung über wiederkehrende Dienstleistungen vor.

Das Vertragsverhältnis sei auf unbestimmte Zeit geschlossen worden und habe demnach nicht mit Herstellung eines bestimmten Werks enden sollen. Weder enthalte der schriftliche Vertrag eine Umschreibung des zu erbringenden Werks, noch sei eine konkrete individualisierte Leistung vereinbart worden.

Die Vertragspflicht habe eine Dienstleistung umfasst und sich auf bloß der Art nach umschriebene Tätigkeiten (hauptsächlich Schweißarbeiten) bezogen.

Auf einen bestimmten abgrenzbaren und „gewährleistungstauglichen“ Erfolg habe die Vereinbarung daher nicht abgestellt.

Auch das Entgelt stelle nicht auf die Anzahl der durchgeführten Schweißarbeiten ab, sondern sei pauschal bzw. in Stunden verrechnet worden. Dies spreche dafür, dass keine bestimmte Anzahl von Schweißnähten geschuldet worden sei. Herr XY sei daher nicht zur Herstellung eines oder mehrerer Werke, sondern zur Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses verpflichtet gewesen.

Entgegen der Behauptungen der Beschwerdeführerin sei Herr XY in deren geschäftlichen Organismus eingegliedert und wirtschaftlich abhängig gewesen. Er habe das interne Zeiterfassungssystem benutzt und seine Tätigkeit habe betriebsorganisatorisch nur einem „Glied in der Kette“ entsprochen. Seine Tätigkeit unterscheide sich nicht von der Tätigkeit der angestellten Schweißer.

Nach Aussagen von Herrn XY habe dieser auch keine eigenen Geräte benutzt. Für Gegenteiliges seien seitens der Beschwerdeführerin bisher keine geeigneten Nachweise erbracht worden.

Bezüglich der Beschäftigung von Mitarbeitern von Herrn XY ist auszuführen, dass diese nur als geringfügig beschäftigte Arbeiter kurzfristig und außerhalb des Prüfungszeitraums angemeldet gewesen seien. Von einem eigenständigen Betrieb des Herrn XY könne aus diesem Umstand allein nicht geschlossen werden.

Mit Schriftsatz vom 20. Mai 2016 stellte die Bf. einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

Darin verwies sie auf ihre Ausführungen in der Beschwerde und brachte ergänzend vor: Wenn in der Begründung der Beschwerdeentscheidung angeführt werde, dass es sich beim

Anbringen von Schweißnähten auf Stahlbauteilen nicht um ein Endprodukt im Sinne eines Werkvertrags handle, müsse dem entgegenhalten werden, dass es zahlreiche auf die Anfertigung von Schweißnähten spezialisierte Unternehmen gebe. Auch sei es nicht ungewöhnlich, dass Schweißarbeiten vor Ort beim jeweiligen Kunden des Schweißtechnikunternehmens durchgeführt würden.

Als weiteres Argument werde seitens der Behörde angeführt, dass die Verantwortung darüber, dass die Schweißnaht den statischen Vorgaben entspreche, im Bereich der Beschwerdeführerin liege.

Das sei nichts Ungewöhnliches. Vielmehr entspreche es dem alltäglichen Geschäftsleben, dass Produkte/Werke Mängel aufweisen könnten, die vom Käufer/Leistungsempfänger innerhalb angemessener Frist zu prüfen und erforderlichenfalls zu rügen seien.

Vor der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung vor dem Senat brachte das Bundesfinanzgericht den Verfahrensparteien die Sachverhaltsannahmen sowie die Ergebnisse der Beweisaufnahme zur Kenntnis und gab ihnen die Gelegenheit, sich dazu zu äußern. Die Verfahrensparteien gaben dazu keine Stellungnahme ab.

In der mündlichen Verhandlung wurde von den Vertretern der beschwerdeführenden Partei bestätigt, dass die als „Einzelvertrag“ bezeichnete Rahmenvereinbarung vom März 2015 inhaltsgleich auch für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum abgeschlossen worden sei und die einzelnen Aufträge in der Folge mündlich oder durch einfache Notiz erteilt worden seien. Die Bf. brachte ergänzend vor, dass bereits in der Beschwerde schon sehr umfangreich begründet worden sei, dass es sich nicht um ein Dienstverhältnis handle. Herr XY sei Auftragnehmer gewesen und von der Bf. völlig anders behandelt worden als ein normaler Mitarbeiter. Er sei Werkvertragsnehmer gewesen und habe andere Aufträge bekommen. Auch die Abrechnung sei anders erfolgt.

Das Finanzamt wies in der mündlichen Verhandlung auf die im Akt erliegende Niederschrift des Finanzamtes FA* vom 5. Oktober 2015 hin. Demnach habe Herr XY von sich aus beim Finanzamt angerufen, um zum bisher ermittelten Sachverhalt einiges richtig zu stellen. Im Rahmen einer persönlichen Vorsprache habe er Monatslisten und Zeitaufzeichnungen für die Zeiträume Juni 2010, Oktober 2014 und Juli 2015 übergeben und angegeben, dass er von der Bf. instruiert worden sei, gegenüber dem Finanzamt auszusagen, dass er selbst ein eigenes Schweißgerät für die Arbeiten verwende. Herr XY habe mit seiner Aussage von sich aus bestätigt, dass dies nicht zutreffe. Alle Werkzeuge, Maschinen und auch Materialien seien von der Bf. zur Verfügung gestellt worden. Er selbst habe keine eigenen Werkzeuge bzw. Maschinen angeschafft.

Das Finanzamt gehe daher davon aus, dass die Aussagen des Herrn XY im Zuge der schriftlichen Zeugeneinvernahme durch das Bundesfinanzgericht, bei der er auch nicht anwesend gewesen sei, sondern offensichtlich an der Seite seines Beraters gesessen sei, weniger aussagekräftig sei als die erste ursprüngliche Aussage vom 5. Oktober 2015. Der Verwaltungsgerichtshof messe in

ständiger Rechtsprechung früheren Aussagen mehr Gewicht bei als späteren Aussagen. Demgegenüber vertrat die Bf. in der mündlichen Verhandlung den Standpunkt, es sei in der Einvernahme vom 5. Oktober 2015 auch um Abrechnungen gegangen und dies sei der Grund dafür gewesen, dass Herr XY damals so ausgesagt habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtslage

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten.

Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Gemäß § 41 Abs. 5 FLAG 1967 beträgt der Beitrag 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 in der Fassung BGBl. I Nr. 153/2001.

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.

Arbeitgeber ist nach § 47 Abs. 1 EStG 1988, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt.

Die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sind nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 die Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen.

Nur in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, VwSlg 7979/F, und der daran

anknüpfenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 47 Abs. 2 EStG 1988 auf weitere Abgrenzungskriterien, wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos und der Befugnis, sich vertreten zu lassen, Bedacht zu nehmen. Mit dieser Unterscheidung zwischen vorrangigen und nur in Zweifelsfällen maßgeblichen Kriterien verwarf der Verwaltungsgerichtshof in dem erwähnten Erkenntnis eines verstärkten Senates die in einem Teil der bis dahin bestehenden Judikatur vertretene Annahme der Gleichwertigkeit insbesondere des Kriteriums eines fehlenden Unternehmerrisikos mit den beiden Merkmalen der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung, auf die sich die Prüfung des "Gesamtbildes" vorrangig zu beziehen hat (vgl. VwGH 25.4.2019, Ra 2018/13/0083, Rn. 37).

Bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit kommt es sohin auch nicht darauf an, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191).

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 (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163).

Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103).

Hievon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht (VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162).

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).

Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, so spricht dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 4.3.)

Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (vgl. VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230). Bei Abgrenzungsfragen zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit ist das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (vgl. Doralt, EStG, 4. Auflage, § 25 Tz 18, m.w.N.).

2. Sachverhalt

Herr XY verfügte vom 1. März 2014 bis 14. Oktober 2015 über eine Gewerbeberechtigung für das Gewerbe „Metalltechnik für Metall- und Maschinenbau, eingeschränkt auf Lohnschweißarbeiten“.

Aus einer im Akt erliegenden Wiederbetriebsmeldung der Wirtschaftskammer Oberösterreich ergibt sich, dass die seit 31. Juli 2014 ruhend gemeldete Gewerbeausübung am 1. Juli 2015 wiederaufgenommen wurde.

Laut Firmenbuch wurde für die am 25. März 2014 eingetragene XY KG mit Sitz in Adr1, am 12. Juli 2016 nach Einstellung der Geschäftstätigkeit die Löschung eingetragen.

Die Beschwerdeführerin (Bf.), ein im Konstruktions- Stahl- und Maschinenbau tätiges Unternehmen, schloss am 9. März 2015 mit Herrn XY eine mit „Einzelvertrag“ überschriebene schriftliche Vereinbarung mit folgendem Inhalt:

„Auftragnehmer: XY ++ (AN)
Auftraggeber: Bf *** GmbH (AG)

Gegenstand der Vereinbarung ist die Übernahme von div. Aufträgen bzw. Teilen von Aufträgen durch den AN. Der AN ist als selbstständiges Einzelunternehmen für die Fa. Bf tätig.

Der Zeitraum ist nicht fixiert und wird nach Bedarf vereinbart.

Tätigkeitsbereich: Ausführen von Arbeiten lt. Plan bzw. auf Anordnung (hauptsächlich Schweißarbeiten). Großteils werden die Arbeiten am Betriebsstandort von Bf, können jedoch auch in Ausnahmefällen auf Baustellen erbracht werden.

Nach Fertigstellung ist eine Abnahmeprüfung nötig um die Rechnung freizugeben.

Nacharbeiten werden kostenlos erledigt.

Werkzeug, Handwerkzeug u. Schweißerausrüstung und dgl. werden vom AN beigestellt.

Arbeitszeiten sind nicht vorgegeben (innerhalb der Regelarbeitszeit, darüber hinaus nach Besprechung).

Aufträge werden z.T. in Pauschal bzw. nach Stunden dzt. 33,-/Std. verrechnet.

Der AN hält jedenfalls Bf bzgl. Forderungen wie Einkommenssteuer, Sozialversicherung usw. schadlos.

Der Vertrag hat bis auf weiteres Gültigkeit."

Derartige Verträge wurden zwischen der Bf. und Herrn XY seit dem Jahr 2009 abgeschlossen.

Die Geschäftsleitung der Bf. erteilte Herrn XY im hier maßgeblichen Zeitraum März 2014 bis einschließlich November 2014 mündliche Aufträge zur Durchführung von Schweißarbeiten. Die Tätigkeit umfasste das Anbringen von Schweißnähten auf Stahlbauteilen, die durch entsprechende Vorarbeiten wie etwa Abhängen, Zurechtschneiden oder Biegen vorbereitet wurden. Dazu erhielt Herr XY von der Bf. Planvorgaben, nach denen er die Schweißarbeiten ausführte. Nach der Fertigstellung der Arbeiten erfolgte eine Qualitätskontrolle durch die Bf. Die Schweißarbeiten wurden am Betriebsstandort der Bf. durchgeführt. Herr XY verfügte über keine eigene Werkstatt. Der Zugang zum Betriebsgelände der Bf. war für ihn in der Regel innerhalb der Betriebszeiten, nach entsprechender Vereinbarung auch außerhalb der Betriebszeiten möglich. Im hier maßgeblichen Tätigkeitszeitraum von März 2014 bis November 2014 findet sich in den Zeitaufzeichnungen des Herrn XY ein Arbeitstag (Sa, 2. August 2014), der auf ein Wochenende entfiel.

Herr XY hatte im hier maßgeblichen Zeitraum keine anderen Auftraggeber.

Die Schweißausrüstung (Schweißtrafo, CO₂-Flasche), das Handwerkzeug und die Arbeitskleidung stammten von Herrn XY.

Die Bf. stellte Herrn XY folgende Arbeitsmittel zur Verfügung:

- a) Schweißvorrichtung: Darunter ist ein ebener, planer Metalltisch zu verstehen, an welchem die zu schweißenden Teile fixiert werden können, um ein Verrutschen während des Schweißvorgangs zu verhindern, vergleichbar mit einer Hobelbank bei einem Tischler.
- b) Schweißschablonen: Solche Schablonen werden von der Bf. zur Anfertigung von Serienteilen hergestellt, um sicherzustellen, dass mehrere in Folge geschweißte Teile identisch sind.
- c) Geprüfte Schweißnahtlehren: Um Herrn XY die Möglichkeit zu geben, bereits während seiner Arbeit an den Werkstücken die Qualität seiner Leistung prüfen zu können, wurden ihm geprüfte Lehren von der Bf. zur Verfügung gestellt. Damit wurde vermieden, dass die Schweißarbeiten nicht den Anforderungen des Qualitätsmanagementsystems der Bf. entsprachen und Qualitätsmängel erst nach Fertigstellung im Rahmen der Qualitätskontrolle festgestellt werden.

Falls dies erforderlich war, stellte die Bf. auch Spezialschweißgeräte zur Verfügung.

Die Schweißarbeiten wurden von Herrn XY persönlich erbracht. Er wurde nicht durch andere Personen vertreten.

Die Entlohnung erfolgte ausschließlich nach Maßgabe der geleisteten Arbeitsstunden, wobei ein Stundenhonorar in der Höhe von 33,00 Euro bezahlt wurde. Herr XY benutzte das Zeiterfassungssystem der Bf. und stellte ihr im hier maßgeblichen Zeitraum März 2014 bis einschließlich November 2014 folgende Beträge in Rechnung:

März: 5.515,29 Euro (für 167,13 geleistete Stunden)

April: 6.606,60 Euro (für 200,20 geleistete Stunden)

Mai: 6.154,50 Euro (für 186,5 geleistete Stunden)
 Juni: 4.785,00 Euro (für 145 geleistete Stunden)
 Juli: 7.405,00 Euro (für 224,40 geleistete Stunden)
 August: 1.178 Euro (für 35,7 geleistete Stunden)
 September: 4.240,50 Euro (für 128,5 geleistete Stunden)
 Oktober: 6.220,50 Euro (für 188,5 geleistete Stunden abzüglich der Kosten für Arbeitsschuhe in der Höhe von 71,90 Euro)
 November: 1.617,00 Euro (für 49 geleistete Stunden)

Die an die Bf. ohne Umsatzsteuer gelegten Rechnungen enthielten den Hinweis auf das Vorliegen einer Bauleistung und den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger nach § 19 Abs. 1a UStG 1994.

Das im Unternehmen der Bf. eingesetzte Zeiterfassungssystem erfasste tagesbezogen u.a. Beginn und Ende der Arbeitszeit, die tatsächlich geleistete Arbeitszeit oder etwa die Differenz zur „Sollarbeitszeit“. Zusätzlich ist bei jeder Anwesenheit die Projektnummer des gerade in Arbeit befindlichen Kundenauftrages angeführt. Wechselte die Arbeit zu einem neuen bzw. anderen Kundenauftrag, wurde dies im Zeiterfassungssystem durch eine andere Projektnummer dokumentiert. Mit den Zeiterfassungsprotokollen (Monatslisten) konnte somit auch die Arbeitszeit für die jeweiligen Kundenaufträge zu Kalkulationszwecken ermittelt werden.

Die Zeiterfassungsprotokolle des Herrn XY enthalten ebenfalls die Projektnummern der Kundenaufträge und unterscheiden sich sohin von jenen der Dienstnehmer der Bf. dadurch, dass keine Fehlzeiten etwa für Urlaube oder Krankenstände eingetragen sind. Aus den vorgelegten Monatslisten ist ersichtlich, dass bei Herrn XY eingetragene Projektnummern auch bei anderen Dienstnehmern der Bf. aufscheinen.

3. Beweiswürdigung und rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Angaben und Vorbringen der Bf. und ihres steuerlichen Vertreters im bisherigen Verfahren, aus den zusammen mit der Eingabe vom 25. März 2020 vorgelegten Monatslisten des Zeiterfassungssystems der Bf., aus den vom Finanzamt vorgelegten Verwaltungsakten sowie aus den nachstehend angeführten Beweismitteln, etwa den Angaben des Herrn XY im Rahmen seiner Einvernahme durch die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse am 6. März 2017 (Niederschrift Zl. VA/RB-GPLA-0051/2015) und im Rahmen seiner am 2. Dezember 2019 eingelangten schriftlichen Zeugenaussage vor dem Bundesfinanzgericht.

In der Niederschrift des Finanzamtes FA* vom 30. September 2014 über die Erhebung/Nachschau anlässlich der Beantragung einer betrieblichen Steuernummer für die XY KG in Adr1, ist u.a. Folgendes protokolliert:

„Genaue Angaben zur Unternehmenstätigkeit:

Erzeugung von Balkongeländern und Vordächern in Lohnarbeit (Schweißen, zuschneiden, zusammenbauen)

...

Die Tätigkeit wird seit März 2014 ausgeübt. Grundsätzlich erfolgt die Ausübung am Firmengelände in Neufurth, in Notfällen werden auch Montagen auswärts durchgeführt. Die Abrechnung erfolgt nach geleisteten Arbeitsstunden mit einem Stundensatz von 33,00 Euro. Die Arbeitsstunden ergeben sich aus den Aufzeichnungen der Firma Bf *** GmbH, wozu die Aufzeichnungen aus deren Stempeluhr herangezogen werden. Es stehen keine eigenen Maschinen zur Verfügung und es gab auch sonst keine eigenen Investitionen. ..."

In einem vom Gesellschafter der Bf. unterfertigten Protokoll der Prüferin über eine Befragung zum Sachverhalt heißt es:

„Prüffeld: „Einzelvertrag" zwischen Fa. Bf *** GmbH als Auftraggeber und dem EU XY ++ als Auftragnehmer

Frage: selbständiger E.U. (Werkvertrag) oder Dienstverhältnis

Im Zuge der GPLA wird Herr *** (Gesellschafter der Fa. Bf) zu oben genanntem Sachverhalt befragt und erklärt dieser:

Der erste Kontakt mit Herrn XY war jener, als er als DN der Fa. **+** OG als AKÜ bei der Fa. Bf tätig wurde (2008). In den Jahren 2012 und 2013 war der AN als Dienstnehmer der ***+*** GmbH (AKÜ) an die Fa. Bf überlassen.

Herr XY war aber auch, wie aus den vorgelegten Eingangsrechnungen hervorgeht, jedenfalls bereits im Jahr 2010 für die Fa. Bf als geprüfter Schweißer selbständig tätig.

Nachdem die Fa. ***+*** GmbH in Konkurs ging, trat Herr XY wieder an die Fa. Bf heran und bot seine Tätigkeit als selbständiger Schweißer in Lohnarbeit wieder an. Da man die Qualität seiner Arbeit in der Firma über Jahre bereits kannte, wurde er beauftragt, als selbständiger Schweißer für Bf zu arbeiten.

Herr XY ist geprüfter Schweißer, das erforderliche Prüfzeugnis hat 2 Jahre Gültigkeit. Obwohl in der Fa. Bf die Möglichkeit besteht, durch einen dazu befugten Meister derartige Prüfungen abzunehmen, wird das bei Herrn XY nicht gemacht; die hausinterne Prüfung richtet sich nur gegen eigene Arbeitskräfte.

Herr XY arbeitet überwiegend mit eigenen Arbeitsmitteln. Er besitzt ein Schweißgerät, welches er ausschließlich benutzt; dabei handelt es sich um ein moderneres Gerät als jene, die in der Fa. Bf verwendet werden. Auf diesem Schweißgerät befindet sich die benötigte Gasflasche, welche er ebenfalls selbst besitzt. Weiters nutzt er anstatt der an den Schweißständen

vorhandenen Absaugungen seinen eigenen Absaughelm. Befragt danach, ob Herr XY heute im Betrieb anwesend ist, gibt Herr *** an, Herr XY befindet sich im August auf Heimaturlaub in der Türkei.

Die Arbeit des Herrn XY beschränkt sich auf das Anbringen von Schweißnähten auf Stahlbauteilen, die von der Fa. Bf vorbereitet werden, d.h. die Vorarbeiten, wie z.B. das Abhängen und Zurechtschneiden oder -biegen der Stahlteile für ein Stiegeengeländer werden durch Bf-Mitarbeiter erledigt. Die Verantwortung darüber, dass die Schweißnaht den statischen Vorgaben entspricht, liegt im Bereich der Fa. Bf.

Herr XY kann sich seine Zeit selbst einteilen, jedoch wird er überwiegend im Rahmen der betriebsüblichen Werkstattzeiten tätig (6⁰⁰-14⁰⁰) und auch darüber hinaus. Er benutzt das Zeiterfassungssystem der Fa. Bf, um 1. seine Leistungsstunden, nach denen abgerechnet wird, zu erfassen und 2. um auch die echten Kosten für die Nachkalkulation der einzelnen Projekte zu erfassen.

Wenn es erforderlich ist und die Zeit drängt, kommt Herr XY auch an einem Wochenende in die Fa. Bf; es kommt auch vor, dass er länger als 10 Stunden arbeitet, da er nicht dem AZG unterliegt. Befragt danach, ob er für die Arbeit am Wochenende einen Firmenschlüssel benutzt, gibt Herr *** an, dass er keinen besitzt, aber den Weg kennt, um in die Werkstatt zu gelangen.

Die Stempelkarte des Zeiterfassungssystems dient auch dafür, die Stunden für die verschiedenen Aufträge zu erfassen. Jeder Auftrag hat eine Projektnummer, wenn die Arbeit von einem auf ein neues Projekt wechselt, hat Herr XY dies im Zeiterfassungssystem neu zu stempeln. Auf dem Zeiterfassungsprotokoll sind dann auch die einzelnen Stunden am Tag für die verschiedenen Projekte des Tages gelistet.

Auf den Rechnungen des Jahres 2014 wird eine UID-Nummer ausgewiesen. Dabei handelt es sich um die UID des Herrn XY ++. Diese UID des E.U. ist aber im Jahr 2014 nicht gültig (begrenzt mit 14.4.2011). Teilweise werden aber auch Rechnungen einer XY KG gelegt, die ebenso die UID des E.U. tragen. Festgestellt wurde, dass eine XY KG im Firmenbuch eingetragen ist, dieser KG wurde aber wegen verschiedener Auffälligkeiten bis dato eine UID seitens des FA ### verweigert.

Mit diesem Umstand konfrontiert gibt Herr *** an, dass firmenintern im Jahr 2014 möglicherweise die Gültigkeit der UID nicht mehr überprüft wurde, da man diese aus Vorjahren bereits kannte.

Im Zuge des Gesprächs erklärt Herr ***, ihm sei unklar, warum er einen selbständigen Schweißer nicht beschäftigen dürfe, ohne Gefahr zu laufen, für diesen als Dienstgeber herangezogen zu werden. Die Fa. Bf hat ständig einen oder auch mehrere Mitarbeiter zu einem Industriebetrieb in der Umgebung als Schlosser entsandt; dort erhalten diese ihre Arbeitsaufträge vom dortigen Personal und werden auch von diesem unterwiesen und kontrolliert. Sie sind in die Arbeitsabläufe des „Beschäftigers“ eingebunden. Würde man den Überlegungen der GPLA folgen (Anm.: Herr XY ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als DN der Fa. Bf zu sehen), müssten diese betriebsentsandten Mitarbeiter ebenso zu Dienstnehmern

des „Beschäftigers“ werden - ein selbständiges Unternehmen Bf, vertreten durch deren DN, arbeitet „unterworfen“ im Betrieb eines anderen Unternehmens.

Herr *** erklärt sich mit dieser Sachverhaltsfeststellung einverstanden."

Anlässlich seiner Einvernahme durch die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse am 6. März 2017 gab Herr XY Folgendes an:

"Ich habe 2014 im März bei der Bf. angefangen zu arbeiten. Ich habe von der Bf. Pläne erhalten; das Material wurde mir gleich auf den Baustellen zur Verfügung gestellt. Ich habe dann das Material gemäß den Plänen verarbeitet (zB. Stieengeländer, Vordachterasse, Balkongeländer). Ich habe rein Schweißerarbeiten erledigt, wenn ich damit fertig war, kümmerte sich um den Rest ein Mitarbeiter der Bf *** GmbH.

Ich habe keine fixen Arbeitszeiten. Dennoch sind die Pläne rechtzeitig fertigzustellen. Wenn ich einmal später als geplant zur Baustelle gekommen bin, dann habe ich es dem Meister der Bf. telefonisch gemeldet. Ebenso hat es sich mit dem Urlaub verhalten.

Ich habe bereits 2008 auf Leasing-Basis für die Bf *** GmbH gearbeitet, bis etwa Mitte 2009. Im Anschluss an das Ende dieses Dienstverhältnisses bin ich zur WKO gegangen und habe mich darüber informiert, ob bzw. wie ich eine selbstständige Tätigkeit als Schweißer aufnehmen darf. Ich habe das gemacht, was mir die WKO geraten hat und habe somit den Gewerbeschein für Schweißen erworben. Das war 2009, im Mai habe ich den Gewerbeschein bekommen.

Herr XY legt einen Einzelvertrag zwischen der Bf. und ihm vor, unterzeichnet am 09.03.2015. Derartige Verträge wurden zwischen der Bf. und Herrn XY in regelmäßigen Zeitabständen seit Mitte 2009 abgeschlossen.

Weiter gibt Herr XY an:

Nachdem ich den Gewerbeschein Mitte 2009 erhalten habe, habe ich mich eigeninitiativ bei der Bf *** GmbH gemeldet, daraufhin haben wir erstmalig einen derartigen Einzelvertrag geschlossen. Der erste derartige Einzelvertrag kam im Beisein von Herrn ** ***, Ing. *****, und mir zustande. Die weiteren Verträge wurden von einem Mitarbeiter der Bf *** GmbH stellvertretend für die Geschäftsführung abgeschlossen. Bevor der erste derartige Einzelvertrag zustande gekommen ist, gab es Gespräche zwischen Herrn ** ***, Ing. *****, und mir. Diese Gespräche fanden am Betriebssitz der Bf. statt.

Ich wiederhole alle zwei Jahre die Schweißerprüfung. Das habe ich zweimal im WIFI gemacht und sonst passierte das bei der Bf *** GmbH selbst. Die Schweißerprüfung an sich hatte ich bereits 2006 abgelegt, den Gewerbeschein habe ich erst Mitte 2009 erhalten. Die Bf. hat mich deswegen geprüft, um zu sehen, ob ich auf dem neuesten Stand der Dinge schweißen kann. (Grund dafür war die ISO-Norm.) Herr Ing. *****, hat diese Prüfung durchgeführt. Ebenso überprüft Herr Ing. *****, ob meine Schweißerarbeiten im Rahmen von Baustellen

einschlägigen Vorgaben entsprechen. Das erste Mal für die Bf. war ich über die Leasingfirma im Mai 2008 tätig. Das erste Mal selbstständig tätig für die Bf. *** GmbH war ich am Juli 2008. Mit selbstständig meine ich, ich habe von der Bf. einen Plan bekommen, diesen habe ich eigenständig durchgeführt. Das letzte Mal selbstständig tätig für die Bf. wurde ich Ende Juli 2015; per 01.08.2016 habe ich dann wieder über die Leasingfirma bei der Bf. zu arbeiten begonnen.

Über die Leasingfirma wurde ich monatlich zweihundert Stunden tätig (nicht darüber, da sonst Überstundenzuschläge angefallen wären). Im Rahmen der selbstständigen Tätigkeit wurde ich für die Bf. im Normalfall mehr als 200 Stunden monatlich tätig, manchmal auch Samstags und Sonntags. Sowohl im Rahmen meiner Tätigkeit über die Leasingfirma als auch im Rahmen der selbstständigen Tätigkeit für die Bf. wurde erwartet, dass ich die Arbeit persönlich verrichte. Ich hätte mich nicht ohne Rücksprache vertreten lassen können.

Im Falle einer Krankheit bzw. Verletzung meldete ich der Bf. *** GmbH, dass ich nicht arbeiten konnte. Das Projekt musste dann jemand anders weiter machen. Für den Zeitraum der Krankheit bzw. der Verletzung habe ich weder von Seiten der Bf. *** GmbH, noch seitens der NÖGKK, OÖGKK bzw. der SVA der gewerblichen Wirtschaft Geld erhalten (das war zB. 2011 der Fall, das war ein Arbeitsunfall).

Seit 2014 ist die Auftragslage dermaßen gut, dass das Einzelunternehmen XY Dienstnehmer beschäftigt.

Die Bf. stellt mir einen Zeitrahmen für die Aufträge zur Verfügung. Im Normalfall verhält es sich so, dass ich in etwa eine Stunde vor den Arbeitern der Bf. zu arbeiten beginne (ca. um 5 Uhr) und arbeite länger als die fix angestellten Arbeiter der Bf. (ca. bis fünf bis sechs Uhr abends; gegebenenfalls auch Samstags und Sonntags).

Da ich schon ein geprüfter Schweißer bin, bedarf es grundsätzlicher keiner Weisungen, damit ich einen Plan realisieren kann. Nichtsdestotrotz überprüft Herr Ing. *****, ob ich die Arbeiten für die Bf. gemäß den aktuellsten Vorschriften erledige.

Je nach dem konkreten Auftrag der Kunden bzw. in weiterer Folge der Bf. erfolgt die Entschädigung entweder pauschal oder in Stunden (siehe beigelegten Einzelvertrag).

Ein Beispiel für eine pauschale Abrechnung ist: 100 Balkongeländer für 5.000 Euro. Bevor dieser Pauschalpreis vereinbart wird, gibt es im Einzelfall Verhandlungen zwischen mir und der Bf. *** GmbH. Da ich ein sehr guter Schweißer bin, erhalte ich mindestens 33 €/Stunde. Seit 2015 ist die Auftragslage so gut, dass ich monatlich in etwa 5.000 bis 7.000 Euro vor Steuern verdiene.

Sofern der einzelne Auftrag nach Stunden verrechnet wird, schreibe ich auf einem Zettel auf, wie viele Stunden Arbeit zur Erfüllung des Auftrages notwendig waren und gebe diesen Zettel dann gemeinsam mit meinen anderen Abrechnungsunterlagen im Sekretariat der Bf. ab.

Am Standort der Bf. *** GmbH durfte ich den Umkleideraum (ich hatte einen eigenen Spind), die Duschen und eine eigene Werkbank benutzen.

Über die Leasingfirma muss ich keine Betriebsmittel selbst mitnehmen, ich bekomme alles vom jeweiligen Unternehmen zur Verfügung gestellt. Im Rahmen meiner selbstständigen Tätigkeit

verhält es sich so: die Arbeitskleidung gehört mir und ich nehme diese zu den Aufträgen mit. Ich verfüge auch über ein eigenes Schweißgerät, dabei handelt es sich um ein durchschnittliches Schweißgerät. Wenn ich für einzelne Arbeitsschritte ein spezielles Schweißgerät brauche, so stellt mir dieses spezielle Gerät die Bf *** GmbH zur Verfügung. Im Gegenzug dafür zahle ich der Bf. Miete, die von der Dauer der Benutzung abhängt. Ein solches Spezialgerät ist zum Beispiel die „*****“. Mein eigenes Schweißgerät habe ich gebraucht um ca. 350 € gekauft. Im Gegensatz dazu kostet die „*****“ ca. 8.000 bis 10.000 € je nach Ausstattung.

Ob ich im Zuge der Aufträge für die Bf *** GmbH Hilfskräfte hinzuziehe, ist der Bf. egal, bzw. ändert es nichts am Honorar.

Die Bf *** GmbH befördert die Materialien mit einem LKW auf die jeweilige Baustelle. Ich selbst habe seit 2014 einen Kleintransporter (Chrysler Voyager) auf mein Einzelunternehmen gemeldet. Mit meinem Kleintransporter bringe ich kleinere Materialien, zB. Balkontüre, und meine eigenen Arbeitsgeräte mit auf die Baustelle.

Seit 2014 habe ich mein Einzelunternehmen gemeldet. Ich habe eine große Wohnung (ca. 180 qm) eines der fünf Zimmer ist mein Büro. Eine eigene Werkstatt bzw. Halle habe ich nicht. Ich arbeite grundsätzlich in den Firmenräumlichkeiten der Bf.. Dafür zahle ich der Bf. keine Miete. Miete zahle ich ausschließlich für die Benutzung der speziellen Schweißgeräte. Ich bekomme ausschließlich über die Bf. Aufträge. Andere Auftraggeber habe ich nicht. Ich werde für die Bf. je nach Art und Größe des Auftrags zwischen 50 und 100 Stunden pro Woche tätig.

Ich verfüge über eine eigene Gewerbeberechtigung für Lohnschweißarbeiten seit 2014. Mein hoher Stundensatz von 33 € pro Stunde erklärt sich daher, dass ich auch hohe Ausgaben habe (Benzinkosten, Autokosten, Autoreparatur, Mitarbeiterkosten, Versicherungen). Ein normaler Mitarbeiter bekommt nicht 33 Euro pro Stunde. Bei Bf *** GmbH bekommt ein normaler Mitarbeiter höchstens 15 Euro pro Stunde."

In seiner am 2. Dezember 2019 eingelangten schriftlichen Zeugenaussage vor dem Bundesfinanzgericht beantwortete Herr XY die nachstehend angeführten Fragen wie folgt:

1) Welche konkrete Tätigkeit haben Sie bei Bf *** GmbH verrichtet?

„Schweißarbeiten"

2) Welche vertraglichen Vereinbarungen haben Sie mit diesem Unternehmen abgeschlossen?

„Stücklohn, pauschal oder Regie"

3) Können Sie eine Kopie des Vertrages vorlegen?

„Beilage 1 März 2014 bzw. mündlich bei Abweichung"

4) Haben Sie mit der Bf *** GmbH eine bestimmte Arbeitsqualität oder einen bestimmten Arbeitserfolg vereinbart?

„Ja, Qualität und opt. Eindrücke sonst Marktarbeit ohne Bezahlung"

5) Waren Sie im Jahr 2014 auch für andere Unternehmen tätig oder war die Bf *** GmbH Ihr einziger Auftraggeber?

„Ja, bei Firma A. bis April 2014, danach Bf *** GmbH"

6) Gab es am Beginn der Tätigkeit eine Einschulung?

„Schweißprobe und Sicherheitsunterweisung"

7) Wie lange dauerte diese?

„ca. 2 Stunden"

8) Wodurch hat sich Ihre Arbeit von der Tätigkeit der andern Arbeitnehmer der Bf *** GmbH unterschieden?

„Keine geregelte Arbeitszeit zwischen 05:30 - 19:00 Uhr"

9) Konnten Sie sich Ihre Tätigkeit frei einteilen, oder mussten Sie auf betriebsorganisatorische Abläufe Rücksicht nehmen, indem z.B. Werkstücke von anderen Arbeitnehmern der Bf *** GmbH erst vorbereitet werden mussten?

„Nein, keine fixe Arbeitszeit nur Endtermin"

10) An wen haben Sie sich gewandt, wenn Fragen oder Unklarheiten bestanden?

„Hr. *** oder Hr. Ing. *****"

11) Gab es Qualitätsanforderungen seitens der Bf *** GmbH?

„Ja. Planangaben mit Schweißbezeichnung"

12) Wurde die Qualität und die Ausführung Ihrer Arbeiten kontrolliert?

„Ja. Bei Übernahme und Freigabe"

13) Wurde die Qualität Ihrer Arbeiten manchmal auch beanstandet? Durch wen?

„Ja. Bei Übernahme durch Projektbeauftragung"

14) Entstanden Ihnen bei Ihrer Arbeit irgendwelche Kosten?

„Ja. Schweißzubehör Draht + Kohlensäure
Fahrtspesen - Verwaltung - Büro - Werkzeug - FA + SVA"

15) Welche Arbeitsmittel brauchten Sie für Ihre Tätigkeit?

„Schweißausrüstung, Handwerkzeug
von Bf TÜV geprüfte Schweißnahtlehre, Arbeitskleidung"

16) Welche Arbeitsmittel haben Sie selber zur Verfügung gestellt und welche Arbeitsmittel hat die Bf *** GmbH zur Verfügung gestellt ?

„Schweißausrüstung Handwerkzeug von Bf TÜV
Rest selber"

17) Waren Sie an bestimmte Arbeitszeiten gebunden?

„Nein"

18) Wurde Ihre Arbeitszeit auch kontrolliert?

„Nein"

19) Konnten Sie sich die Arbeitszeit frei einteilen?

„Ja"

20) Mussten Sie zu bestimmten Arbeitszeiten anwesend sein?

„Nein"

21) Wie erfolgte die Zeiterfassung?

„Nur bei Regieaufträgen durch Stundenzettel"

22) Hatten Sie einen eigenständigen Zugang zum Betriebsgelände der Bf *** GmbH?

„Nein. Nur von 5:00 - 19:30 Uhr und nach Vereinbarung"

23) Mussten Sie am Betriebsgelände der Bf *** GmbH bestimmte Sicherheitsvorschriften einhalten?

„Allg. Sicherheitsvorschriften"

24) Konnten Sie auch außerhalb der Betriebszeiten (z.B. am Wochenende) bei der Bf *** GmbH arbeiten?

„Nur nach Vereinbarung.“

25) Wurde von Ihnen auch tatsächlich außerhalb der Betriebszeiten gearbeitet?

„Ja nur nicht ganz alleine wegen Unfallgefahr“

26) Wurden Ihnen von der Bf *** GmbH konkrete Fertigstellungstermine vorgegeben?

„Wurde bei Beauftragung vereinbart.“

27) Was mussten Sie unternehmen, wenn Sie einmal wegen Krankheit nicht arbeiten konnten oder sonst verhindert waren? Mussten Sie eine Meldung erstatten?

„Nur bei ev. Problem der Überschreitung des Fertigstellungstermins Meldung d. Firma habe auch 1-2 mal eigene Mitarbeiter eingesetzt.“

28) Konnten Sie einzelne Tätigkeiten auch ablehnen?

„Ja wenn keine Einigung über Pauschal- oder Stückpreis bzw. aus Termingründen erzielt wurde.“

29) Konnten Sie die Tätigkeit nur auf dem Betriebsgelände der Bf *** GmbH verrichten?

„Nicht unbedingt jedoch war es aus org. Gründen Transport Manipulationsgründen nicht ... (unleserlich)“

30) Hatten Sie auch eine eigene Werkstatt oder eigene Betriebsräumlichkeiten, in denen Sie für die Bf *** GmbH arbeiteten?

„Hatte keine richtige Werkstatt“

31) Konnten Sie sich durch eine andere Person vertreten lassen und was mussten Sie unternehmen, damit dies möglich war?

„Ja kam jedoch nie vor“

32) Wie oft haben Sie sich während Ihrer Tätigkeit für das genannte Unternehmen vertreten lassen?

„Nie“

33) Wie erfolgte die Entlohnung (Stundensatz, Prämie)?

„Pauschal - Stück - Regie“

34) Wie wurde das Entgelt kalkuliert?

„Auftragsumfang wurde gemeinsam besprochen. Aufgrund von tlw. unterschiedlichen Teilen ist die vom AG gewünschte Pauschal- od. Stückpreisangabe sehr schwierig und es kam meistens ein Regiepreis oder auch kein Auftrag zustande.“

35) Wie und durch wen wurde die Höhe des Entgelts festgelegt? Konnten Sie die Preisgestaltung beeinflussen?

„Ja Aufträge wurden tlw. auch abgelehnt“

36) Wurde nur nach Arbeitsstunden abgerechnet oder gab es auch andere Abrechnungsarten?

„Nein tlw. auch Stück od. Pauschal“

37) Erhielten Sie im Fall von Beanstandungen auch einen Stundenlohn für Nachbesserungen?

„Nein, Nachbesserungen wurden auch kostenlos ausgeführt.“

38) Haben Sie im Jahr 2014 auch Dienstnehmer beschäftigt, die bei der Bf *** GmbH tätig waren?

„2014 bestand kein Bedarf, 2015 ja“

39) Möchten Sie etwas ergänzend hinzufügen?

„2014-2015 wurde die Jahresabrechnung vom Finanzamt als selbstständig abgerechnet. Ein Beamter des Finanzamtes bestätigte dies.“

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Ob im Beschwerdefall von Dienstverhältnissen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auszugehen ist oder nicht, ist anhand der konkreten Gestaltung der Verhältnisse zu prüfen.

Folgende Kriterien sprechen grundsätzlich für einen Werkvertrag (Hofstätter/Reichel, aaO): Vertretung durch einen Dritten gegenüber dem Auftraggeber; Verpflichtung, für fehlerhafte Arbeiten auf eigene Kosten einzustehen; keine Bindung an eine vorgegebene, feste Arbeitszeit oder einen Arbeitsplatz; kein Anspruch auf Entlohnung (Entgelt) bei auch unverschuldeter Verhinderung; ein bloß sachliches, nur auf den Arbeitserfolg abgestelltes Weisungsrecht des Auftraggebers; regelmäßige Rechnungslegung mit Umsatzsteuerausweis.

Hingegen sprechen für ein Dienstverhältnis u.a. persönliche Gebundenheit und Leistungspflicht, wirtschaftliche Abhängigkeit, mangelnder unmittelbarer Einfluss auf das betriebliche Geschehen, langfristige Einbindung in den Arbeitsprozess, Anwesenheitspflicht am Arbeitsort, erfolgsunabhängige (Grund)Entlohnung, Spesenersatz, Beistellung von Berufskleidung (VwGH 28.09.2004, 2000/14/0094).

Vor dem Hintergrund der oben dargestellten Rechtsprechung ergibt sich für den vorliegenden Beschwerdefall folgendes Bild:

Weisungsgebundenheit:

Im gegenständlichen Fall führte Herr XY in der Zeit seiner Anwesenheit am Betriebsstandort der Bf. Schweißarbeiten durch. Die Tätigkeit umfasste das Anbringen von Schweißnähten auf Stahlbauteilen, die von Dienstnehmern der Bf. durch entsprechende Vorarbeiten wie etwa Abhängen, Zurechtschneiden oder Biegen der Stahlteile, vorbereitet wurden. Die Ausführung der Arbeiten erfolgte anhand der Qualitäts- und Planvorgaben der Bf.

In der als „Einzelvertrag“ überschriebenen schriftlichen Vereinbarung vom 9. März 2015 wird als Gegenstand der Vereinbarung „die Übernahme von diversen Aufträgen bzw. Teilen von Aufträgen durch den AN“ angegeben. Als Tätigkeitsbereich wird darin das „Ausführen von Arbeiten lt. Plan bzw. auf Anordnung (hauptsächlich Schweißarbeiten)“ angegeben. Laut dieser Vereinbarung ist der Zeitraum nicht fixiert und wird nach Bedarf vereinbart.

In der Beschwerde wird dazu vorgebracht, dass es sich um eine Werkvertragsvereinbarung handle, weil jeweils ein bestimmter Arbeitserfolg bzw. eine bestimmte Werklieferung zwischen dem Auftragnehmer und dem Auftraggeber vereinbart worden sei. Im Fall von nicht auftragsgemäß (d.h. nicht entsprechend den vereinbarten Qualitätsstandards) erfolgten Arbeiten habe den Auftraggeber keine Pflicht zur Zahlung eines Entgelts getroffen. Der Auftragnehmer habe in diesem Fall nicht seine Arbeitskraft sondern einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet. Dazu sei ein Rahmenvertrag geschlossen worden, in welchem die grundsätzlichen Abrechnungskonditionen vereinbart worden seien und auf Basis dessen kurzfristig je nach Bedarf beim Auftraggeber einzelne mündlich vereinbarte Werkverträge geschlossen worden seien.

In der genannten Vereinbarung wird nur die Art der Arbeiten, aber keine als Werk konkretisierte Leistung beschrieben. Auch in den im Akt erliegenden Rechnungen wurde jeweils zeitraumbezogen nach Monaten abgerechnet, ohne dass die Rechnungen Bezugnahmen auf bestimmte als Werk deutbare Leistungen enthalten hätten oder als Teil- oder Schlussrechnungen ausgewiesen gewesen wären.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VwGH 16.9.2009, 2009/09/0150, unter Hinweis auf seine frühere Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass eine Leistung, die bei Vertragsabschluss nicht im Vorhinein eindeutig bestimmt ist, sondern erst nach diesem

Zeitpunkt auf einer Baustelle „an Ort und Stelle festgelegt“ werden soll, kein Werk darstellt und keine Grundlage einer Gewährleistung sein kann.

Dass Herr XY im Wesentlichen andere Leistungen geschuldet bzw. andere Arbeiten verrichtet hätte, als das mit Dienstverträgen beschäftigte Personal der Bf. wurde in der Beschwerde nicht dargelegt. Die Unterscheidbarkeit der Arbeiten des Herrn XY von der Tätigkeit der andern von der Bf. im Rahmen von Dienstverhältnissen beschäftigten Schweißer ist aus den vorliegenden Unterlagen nicht ersichtlich. Wie aus den vorgelegten Monatslisten des Zeiterfassungssystems hervorgeht, findet sich die Angabe der Projektnummern auch bei anderen Dienstnehmern der Bf., sodass eine Projektbezogenheit der Arbeiten im gegebenen Zusammenhang nicht gegen die Weisungsunterworfenheit des Herrn XY und für die Selbständigkeit dieser Tätigkeit spricht. Auch die für den Monat Oktober 2014 vorgelegten Monatslisten des Zeiterfassungssystems von Herrn XY und vier weiteren Dienstnehmern der Bf. lassen hinsichtlich der Arbeitszeiten keine wesentlichen Unterschiede erkennen: Herr XY arbeitete im Oktober 2014 insgesamt 188 Stunden, die Dienstnehmer DN1, DN2, DN3 und DN4 zwischen 179 und 191 Stunden. Der Arbeitsbeginn lag bei Herrn XY zwischen 5:49 Uhr und 5:58 Uhr, bei den genannten Dienstnehmern zwischen 5:43 Uhr und 6:45 Uhr. An den Wochenenden wurde nicht gearbeitet. Im Übrigen findet sich in den Monatslisten bei Herrn XY im hier maßgeblichen Zeitraum März 2014 bis November 2014 lediglich ein einziger Arbeitstag, der auf ein Wochenende entfällt.

Aus den Abrechnungen und Monatslisten geht hervor, dass die dargestellte kontinuierliche und weitgehend regelmäßige Arbeitsleistung im gesamten Streitzeitraum bis 6. November 2014 vorlag. Lediglich im August 2014 stellte Herr XY der Bf. nur 35,7 geleistete Stunden in Rechnung. Laut einem vom Gesellschafter der Bf. unterfertigten Protokoll der Prüferin über eine Befragung zum Sachverhalt befand sich Herr XY allerdings im August auf Heimaturlaub in der Türkei.

Diese kontinuierliche und regelmäßige Arbeitsleistung sowie die mit den anderen Dienstnehmern der Bf. vergleichbare Arbeitszeitgestaltung sind ebenfalls Indizien dafür, dass Herr XY seine Arbeitskraft zur Verfügung stellte und keinen Arbeitserfolg schuldete. In dieses Bild fügt sich auch, dass Herr XY diese Tätigkeiten bei der Bf. bereits in früheren Zeiträumen im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung ausgeführt hat.

Die Zeiterfassungsprotokolle des Herrn XY unterscheiden sich von den vorgelegten Monatslisten der Dienstnehmer der Bf. nur dadurch, dass keine Fehlzeiten etwa für Urlaube oder Krankenstände eingetragen sind.

Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzungen mögen zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht schuldet (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164, VwGH 31.3.1987, 84/14/0147).

Die Kundenaufträge (Projekte) waren von der Bf. vorgegeben. Herr XY unterlag dem Zeiterfassungssystem der Bf. und nach Abschluss der Arbeiten erfolgte eine Qualitätskontrolle durch die Bf. Der konkrete Arbeitsablauf ergab sich für einen ausgebildeten und entsprechend qualifizierten Schweißer somit weitgehend bereits aus den Qualitäts- und Planvorgaben der Bf. So gab Herr XY bei seiner Einvernahme durch die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse am 6. März 2017 an, dass es für ihn als geprüften Schweißer grundsätzlich keiner Weisungen bedurfte, damit er einen Plan realisieren habe können. Es genügt daher auch in einem Fall wie dem vorliegenden, dass ein sich zwar nicht in konkreter Form äußerndes, aber durch Kontrollrechte (hier im Wesentlichen durch das Zeiterfassungssystem) abgesichertes Weisungsrecht besteht, welches mit dem Begriff „stille Autorität“ des Dienstgebers umschrieben werden kann (VwGH 19.2.2003, 99/08/0054).

Als Gegenleistung verpflichtete sich die Bf., ein bestimmtes Stundenhonorar zu zahlen, was ebenfalls ein Indiz dafür darstellt, dass Herr XY der Bf. nicht einen bestimmten Arbeitserfolg schuldete, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellte (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200). Monatliche Einnahmenschwankungen auf Grund einer unterschiedlich hohen Anzahl geleisteter Arbeitsstunden sprechen nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191). Eine zwar leistungsbezogene, nicht aber erfolgsbezogene Entlohnung spricht gegen das Vorliegen eines Werkvertrages (VwGH 17.2.2015, Ro 2015/09/0001).

Für das Beschwerdevorbringen, dass einzelne Aufträge auch pauschal abgerechnet worden seien, finden sich für den Streitzeitraum keine Anhaltspunkte. Laut den vorliegenden Rechnungen wurde jeweils monatsweise nach Stunden abgerechnet, ohne dass darin auch nur ansatzweise Hinweise auf Pauschalabrechnungen enthalten wären. Den Angaben des Herrn XY im Rahmen seiner schriftlichen Zeugenaussage vor dem Bundesfinanzgericht, dass er pauschal, nach Stück oder in Regie entlohnt worden sei, wird in diesem Zusammenhang keine entscheidungswesentliche Bedeutung beigemessen, weil sie im Widerspruch zur vorliegenden Aktenlage (monatsweise Abrechnungen) stehen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat insbesondere zu Trockenbauarbeiten, wie Montage von Gipskartonplatten, ausgesprochen, dass Arbeiten, die im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf im Zusammenwirken mit anderen Arbeitern erbracht werden müssen, kein selbständiges Werk darstellen können (vgl. z.B. VwGH 14.10.2011, 2009/09/0205).

Ein solches Zusammenwirken des Herrn XY mit anderen Arbeitnehmern der Bf. ist zum einen aus den vorgelegten Monatslisten des Zeiterfassungssystems abzuleiten. Daraus geht hervor, dass bei Herrn XY eingetragene Projektnummern auch bei anderen mit Dienstverträgen beschäftigten Arbeitnehmern der Bf. aufscheinen.

Zum anderen ist in einem vom Gesellschafter der Bf. unterfertigten Protokoll der Prüferin über eine Befragung zum Sachverhalt angeführt, dass sich die Arbeit des Herrn XY auf das Anbringen von Schweißnähten auf Stahlbauteilen beschränkte, die von der Bf. vorbereitet wurden, d.h.

die Vorarbeiten, wie z.B. das Abhängen und Zurechtschneiden oder Biegen der Stahlteile für ein Stiegegeländer durch Mitarbeiter der Bf. erledigt wurden.

Weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag wird dargelegt, wie eine organisatorische Selbständigkeit des Herrn XY mit den angeführten betrieblichen Gegebenheiten in Einklang zu bringen wäre.

In den monatlichen Zeiterfassungslisten sind an zahlreichen Arbeitstagen mehrere Projektnummern eingetragen. Zum Beispiel arbeitete Herr XY am 13. Mai 2014 von 5:59 Uhr bis 11:00 Uhr am Projekt mit der Nummer ***1 und von 11:00 Uhr bis 17:00 Uhr am Projekt mit der Nummer ***2. Etwa im Monat März 2014 finden sich in den Zeiterfassungsprotokollen an sechs Arbeitstagen solche Projektwechsel, ohne dass dabei die Arbeitszeit des Herrn XY unterbrochen worden wäre. Derartige Projektwechsel sind auch in den vorgelegten Monatslisten anderer Dienstnehmer der Bf. dokumentiert, sodass bei einem solchen Tätigkeitswechsel nicht ohne weiteres die Vereinbarung eines jeweils neuen Werkverhältnisses angenommen werden kann.

In diesem Zusammenhang wird nochmals auf die Rechtsprechung des VwGH verwiesen, wonach eine Leistung, die bei Vertragsabschluss nicht im Vorhinein eindeutig bestimmt ist, sondern erst nach diesem Zeitpunkt etwa auf einer Baustelle „an Ort und Stelle festgelegt“ werden soll, kein Werk darstellt und keine Grundlage einer Gewährleistung sein kann (VwGH 16.9.2009, 2009/09/0150).

Hinsichtlich der von der Bf. vorgetragenen und von Herrn XY bestätigten Befugnis, einzelne Aufträge der Bf. anzunehmen oder abzulehnen, kommt es darauf an, ob eine solche sanktionslose Ablehnungsbefugnis tatsächlich bestanden hat. Dies setzt nicht bloß eine ausdrückliche Vereinbarung über die jederzeitige und nicht an das Vorliegen bestimmter Gründe gebundene Ablehnungsbefugnis, sondern insbesondere auch die tatsächliche Vereinbarkeit einer solchen Abrede mit der konkreten betrieblichen Arbeitsorganisation voraus (VwGH 19.10.2005, 2003/08/0099).

Die im Streitzeitraum erfolgte kontinuierliche und regelmäßige Tätigkeit des Herrn XY für die Bf., die vergleichbare Arbeitszeitgestaltung und das Zusammenwirken mit anderen Arbeitnehmern der Bf. lassen es für das Bundesfinanzgericht als wenig wahrscheinlich erscheinen, dass eine sanktionslose Ablehnungsbefugnis tatsächlich bestanden hat.

Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers:

Herr XY verfügte über keine eigene Werkstatt und arbeitete in den Betriebsräumlichkeiten der Bf. Die ortsgebundene Tätigkeit, das Bereitstellen von Infrastruktur wie Schweißvorrichtung, Schweißschablonen, geprüfte Schweißnahtlehren, Umkleidemöglichkeit sowie die Verwendung des Zeiterfassungssystems sprechen für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung des Herrn XY in den Betrieb der Bf. Gerade ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen

Gegebenheiten des Auftraggebers bringt eine Eingliederung in dessen Unternehmensorganismus zum Ausdruck (VwGH 28.04.2004, 2000/14/0125; VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

In diesem Zusammenhang wird auf die bereits dargestellte kontinuierliche und regelmäßige Arbeitsleistung des Herrn XY hingewiesen. Es findet sich in den Monatslisten des Zeiterfassungssystems im hier maßgeblichen Zeitraum März 2014 bis November 2014 lediglich ein einziger Arbeitstag, der auf ein Wochenende entfällt.

Bei der Beurteilung des tatsächlich im Beschwerdefall verwirklichten Sachverhalts kommt es auf eine von der Bf. ins Treffen geführte, theoretisch mögliche andere Gestaltung der Arbeitsabläufe nicht an. Vor diesem Hintergrund kommt dem Vorbringen in der Beschwerde, Herr XY hätte jederzeit Zugang zum Betriebsgelände gehabt und hätte die Arbeiten an den Werkstücken jederzeit auch außerhalb der Betriebszeiten der Bf erledigen können, weniger Gewicht zu, zumal Herr XY im Rahmen seiner schriftlichen Zeugenaussage vor dem BFG angab, dass er nur nach Vereinbarung auch außerhalb der Betriebszeiten arbeiten habe können.

Vor diesem Hintergrund kommt auch dem Umstand, dass die Arbeiten mit eigener Schweißausrüstung (Schweißtrafo, CO₂-Flasche), eigenem Handwerkzeug und eigener Arbeitskleidung durchgeführt worden sind, keine ausschlaggebende Bedeutung zu (vgl. auch VwGH 31.7.2012, 2008/13/0071; VwGH 19.9.2007, 2007/13/0031).

Bei der vorliegenden Sachlage konnte daher auch dahingestellt bleiben, ob - wie vom Finanzamt vertreten - die Aussagen des Herrn XY im Zuge der schriftlichen Zeugeneinvernahme durch das Bundesfinanzgericht weniger aussagekräftig seien als seine Angaben vom 5. Oktober 2015 vor dem Finanzamt FA*, wonach ihm alle Werkzeuge, Maschinen und auch Materialien von der Bf. zur Verfügung gestellt worden seien.

Vertretungsbefugnis:

In der Beschwerde wird vorgebracht, dass die Bf. zu keinem Zeitpunkt Anspruch darauf gehabt habe, dass Herr XY persönlich die vereinbarten Arbeiten durchführe. Vielmehr hätte sich Herr XY jederzeit und ohne dafür die Zustimmung der Bf. einholen zu müssen durch eine entsprechend qualifizierte Ersatzkraft vertreten lassen können.

Dem ist entgegen zu halten, dass im vorgelegten „Einzelvertrag“ eine Vertretungsbefugnis nicht vorgesehen war. Die Vereinbarung einer generellen Vertretungsbefugnis könnte im Übrigen die persönliche Abhängigkeit und Dienstnehmereigenschaft von vornherein nur dann ausschließen, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt wird oder bei objektiver Betrachtung eine solche Nutzung zu erwarten ist.

Herr XY gab im Rahmen seiner schriftlichen Zeugenaussage vor dem Bundesfinanzgericht an, dass er sich während seiner Tätigkeit für die Bf. nie habe vertreten lassen. Auch die Bf. behauptete nicht, dass im hier zu beurteilenden Zeitraum in der Praxis konkrete

Vertretungsfälle vorgelegen wären.

Zudem steht der Angabe des Herrn XY in der erwähnten Zeugenaussage vor dem Bundesfinanzgericht, er habe sich auch durch andere Personen vertreten lassen können, seine Aussage anlässlich seiner Einvernahme durch die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse am 6. März 2017 entgegen, wonach sowohl im Rahmen seiner Tätigkeit über die Leasingfirma als auch im Rahmen seiner selbstständigen Tätigkeit für die Bf. erwartet worden sei, dass er die Arbeit persönlich verrichte und er sich nicht ohne Rücksprache habe vertreten lassen können.

Unternehmerwagnis:

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. Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet aber kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko (VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095; VwGH 18.3.2004, 2000/15/0078; VwGH 2.7.2002, 2000/14/0148).

Dass die Beistellung von Arbeitskleidung und Handwerkzeug zu ins Gewicht fallenden (insbesondere schwankenden) Aufwendungen geführt hätte, ist gleichfalls nicht zu erkennen (vgl. VwGH 15.9.1999, 97/13/0164). Lediglich mit der Beistellung der Schweißausrüstung (Schweißtrafo, CO₂-Flasche) ist eine Möglichkeit zur Beeinflussung der Ausgaben verbunden.

Abschließend ist daher festzuhalten, dass das Gesamtbild der zu beurteilenden Tätigkeit für ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 spricht, da die von der Bf. vorgebrachten Argumente ein Überwiegen der Merkmale der Selbständigkeit nicht aufzeigen konnten.

Da auch die Höhe der vorgeschriebenen Abgaben von der Bf. nicht bestritten wurde, war die Beschwerde aus den dargelegten Gründen daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das Revisionsmodell soll sich nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl. RV 1618 BlgNR 24. GP, 16). Ausgehend davon ist der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen. Auch kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (VwGH 24.4.2014, Ra 2014/01/0010).

Das vorliegende Erkenntnis beruht im Wesentlichen auf der Beweiswürdigung, ob bzw. in

welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen Kriterien eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen.

Weder die im Rahmen der freien Beweiswürdigung getroffenen Feststellungen noch die einzelfallbezogene rechtliche Beurteilung weisen eine Bedeutung auf, die über den Beschwerdefall hinausginge.

Linz, am 16. Juli 2020