

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** im Beisein der Schriftführerin ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, geb. ***2***, wohnhaft in 3500 Krems an der Donau, Johann-Keusch-Gasse 10/5, vertreten durch ***3***, gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel, 3500 Krems an der Donau, Rechte Kremszeile 58, betreffend Haftung zur Abfuhr der Lohnsteuer für die Jahre 2010 und 2011, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2010 bis 2012 vom 17. November 2014, nach der am 24. September 2020 beim Bundesfinanzgericht durchgeführten mündlichen Beschwerdeverhandlung, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gem. [§ 279 BAO](#) Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.
- II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die im GPLA-Bericht vom 17. November 2014 namentlich angeführten Personen für Herrn ***Bf1*** (Beschwerdeführer, Bf.) als Dienstnehmer tätig waren und die von ihnen in Rechnung gestellten Leistungen der Lohnsteuer- bzw. DB/DZ-Pflicht in den o.a. Streitjahren unterliegen.

Im Zuge einer GPLA-Außenprüfung wurde folgender Sachverhalt erhoben:

Der Beschwerdeführer (Bf.) habe in der Niederschrift vom 31. Oktober 2014 behauptet, dass er Subunternehmer der Firma ***4*** (FN ***5***) gewesen sei. Da er die erteilten Aufträge nicht alleine ausführen habe können, habe er sich seinerseits „Subunternehmer“ auf

Werkvertragsbasis genommen und dafür in seiner Einnahmen/Ausgaben-Rechnung in den einzelnen Streitjahren Fremdleistungsbezüge als Aufwand verbucht.

Die Leistung des Bf. habe im Aufstellen von Trennwänden, dem Verspachteln etc. bestanden. Dafür habe er seine „körperliche Arbeit“, Schrauber, Messer, Leiter etc. selbst bereitgestellt.

In der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung seien aber die Aufwendungen für das Werkzeug nicht ersichtlich.

Die Aufträge seien nach Stunden, Laufmeter oder pauschal an den Bf. vergeben worden.

Die vom Bf. beauftragten „Subunternehmer“ hätten kein Haftungsrisiko oder Deckungsrücklass ihm gegenüber zu leisten gehabt.

Als Pauschalen für die beauftragten „Subunternehmer“ (**7** **8** oder **6**) seien 24 € pro Arbeitsstunde verrechnet worden.

Auf den vorgelegten Rechnungen scheine ein Leistungszeitraum nicht auf.

Die Arbeitsleistungen der vom Bf. beauftragten Subunternehmer seien von diesen „persönlich“ zu erbringen gewesen, da sich diese nicht ohne seiner Zustimmung vertreten haben lassen können. Auch hätten diese den Vorgaben und Anordnungen des Bf. Folge leisten müssen.

Die Bezahlung der Subunternehmer sei nach Rechnungslegung in bar erfolgt.

Im Krankheitsfalle sei der Bf. zu benachrichtigen gewesen; ein „Ersatzarbeiter“ sei nicht zu entsenden gewesen, da der Bf. dann diese Arbeiten übernommen habe.

Eine Vertretung ohne vorhergehende Meldung an den Bf. sei nicht vorgesehen gewesen, ein Vertretungsfall sei auch bis dato nicht eingetreten.

Ein Haftungsrisiko habe für die „Subunternehmer“ des Bf. nicht bestanden.

Schriftliche Unterlagen (Werkverträge, Stundenaufzeichnungen etc.) wurden vom Bf. der GPLA-Prüfung nicht vorgelegt.

Im Zuge der GPLA wurden schließlich folgende Personen aufgrund ihrer Tätigkeit für den Bf. als Dienstnehmer beurteilt und für die lt. Prüfbericht vom 17. November 2014 angeführten Zeiträume die Lohnabgaben (LSt, DB, DZ) wie folgt nachversteuert:

2010	Vorname:	Familienname:	Versicherungs- nummer:	Streit- zeitraum:	BMG (lt. E/A-Re des Bf.)
1	***7***	***8***	VNR ***9***	1.1.- 31.12.2010	14.813,00
2	***10***	***11***	VNR ***12***	1.1.- 31.12.2010	11.903,00
	Summe:				26.716,00
	Summe lt. B v. 17.11.2014				26.716,22

2011	Vorname:	Familienname:	Versicherungs- nummer:	Streit- zeitraum:	BMG (lt. E/A-Re des Bf.)
1	***7***	***8***	VNR ***9***	1.1.- 31.12.2011	15.728,00
2	***10***	***11***	VNR ***12***	1.1.- 31.12.2011	14.922,00
	Summe:				30.650,00
	Summe lt. B v. 17.11.2014				30.650,00

2012	Vorname:	Familienname:	Versicherungs- nummer:	Streit- zeitraum:	BMG (lt. E/A-Re des Bf.)
1	***7***	***8***	VNR ***9***	1.1.- 31.12.2012	1.353,00
2	***10***	***11***	VNR ***12***	1.1.- 31.12.2012	1.353,00

3	***13***	***14***	VNR ***15***	1.1.- 31.12.2012	10.400,49
	Summe:				13.106,49
	Summe lt. B v. 17.11.2014				15.715,55

Das Finanzamt folgte in den o.a. bekämpften Bescheiden den Feststellungen der GPLA-Außenprüfung lt. Bericht vom 17. November 2014 und lt. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4. November 2014.

Gegen die o.a. Bescheide vom 17. November 2014 erhob der Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde und begründete diese im ergänzenden Schriftsatz vom 9. Dezember 2014 im Wesentlichen wie folgt:

Zunächst halte der Bf. fest, dass er die im Straferkenntnis des Magistrates der Stadt Krems an der Donau vom 17. Mai 2013 verhängte Strafschuld nur deshalb bezahlt habe, weil diese durch das Erkenntnis des Landesverwaltungsgericht Niederösterreich (LVwG-KS-***16***) vom 12. März 2014 auf die Hälfte reduziert worden sei.

In den Streitjahren habe der Bf. die Hilfe der beiden selbständigen Subunternehmer ***7*** ***8*** und ***6*** in Anspruch genommen, die beide über einen Gewerbeschein, eigenes Firmenfahrzeug und eigene Betriebsmittel (Werkzeug) verfügt hätten.

Die Zusammenarbeit habe nicht dauerhaft bestanden, sondern sei auf einzelne Baustellenprojekte begrenzt gewesen.

Die Abrechnung sei pauschal und nicht nach Stunden erfolgt.

Die Herren ***7*** ***8*** und ***6*** seien nicht nur für den Bf. tätig gewesen.

Die zu verarbeitenden Materialien seien nicht unentgeltlich von der Fa. ***4*** zur Verfügung gestellt worden; diese Materialien seien nie Gegenstand des Werkvertrages gewesen, sondern nur die Arbeitsleistung.

Auf die zu verwendenden Materialien hätten die Werkvertragsnehmer keinen Einfluss gehabt.

Für jede Baustelle werde mit der Fa. ***4*** eine Pauschale für die zu leistenden Arbeiten vereinbart; nach Abschluss der Arbeiten werde Rechnung gelegt.

Diese Vorgangsweise sei auch mit den Subunternehmern praktiziert worden.

Das wirtschaftliche Risiko würden ausschließlich die Subunternehmer tragen, da nicht nach geleisteten Stunden, sondern nach erfolgter Arbeit abgerechnet worden sei.

Ein Fertigstellungstermin werde zwar vereinbart, aber das Ausmaß und die Arbeitszeiten könnten frei gestaltet werden.

Nach Ansicht des Bf. liege demnach kein Dienstverhältnis, sondern aus folgenden Gründen ein Werkvertrag vor:

- Es habe keine persönliche Abhängigkeit der beiden Subunternehmer ***7*** ***8*** und ***6*** bestanden.
- Die beiden Subunternehmer ***7*** ***8*** und ***6*** hätten mit eigenen Betriebsmitteln gearbeitet und seien nicht in den Betrieb des Bf. eingegliedert gewesen.
- Die beiden Subunternehmer ***7*** ***8*** und ***6*** hätten einen Erfolg geschuldet (= Fertigstellung der in Auftrag gegebenen Leistungen).
- Der Werkvertrag sei als Zielschuldverhältnis vereinbart worden; die Subunternehmer hätten das Geld erst nach mangelfreier Fertigstellung der in Auftrag gegebenen Leistungen erhalten.
- Die beiden Subunternehmer ***7*** ***8*** und ***6*** hätten mehrere verschiedene Auftraggeber gehabt und hätten nicht nur für ein Unternehmen gearbeitet.
- Desgleichen hätten sie eine eigene betriebliche Struktur (= Firmenadresse, Briefpapier, Homepage, Inserate, eigenes Büro etc.) und einen entsprechenden Marktauftritt gehabt.
- Die beiden Subunternehmer ***7*** ***8*** und ***6*** würden die Gefahr des Misslingens des Werks und das wirtschaftliche Risiko tragen.

Vorstellbar wäre in eventu auch das Vorliegen einer Arge (GesnbR) in die die Gesellschafter ihre Arbeitskraft wie folgt einbringen:

- Jeder Gesellschafter verfüge über die erforderlichen Gewerbeberechtigungen und unterliege kraft dieser der Pflichtversicherung des GSVG.
- Die Gesellschaft trete nach außen nicht in Erscheinung.
- Die Gesellschafter würden über eigene Steuernummern verfügen.
- Dienstverhältnisse zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern würden einkommensteuerrechtlich nicht anerkannt werden.

- Die Gesellschaft könne durch stillschweigendes Zusammenwirken der Gesellschafter zustande kommen.
- Geschäftsführung und Vertretung stehe allen Gesellschaftern zu.

Es könne jedoch die Namhaftmachung eines „Primus inter Pares“ von Vorteil sein.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 2. Juni 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

Die zwischen dem Bf. und den Subunternehmern behaupteten Werkvertragsverhältnisse seien als Dienstverhältnisse iSd [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) eingestuft und die daraus resultierenden Lohnabgaben bescheidmäßig festgesetzt worden.

Im Zuge einer Kontrolle auf einer Baustelle in Stetteldorf am Wagram sei festgestellt worden, dass der Bf. Personen, ohne Anmeldung zur ASVG auf dieser Baustelle mit Trockenbauarbeiten beschäftigt habe (namentlich ***7*** ***8*** und ***6***).

Der Bf. habe bereits seit 2010 Aufwendungen für Fremdleistungen dieser beiden Personen in seiner jährlichen Einnahmen/Ausgaben-Rechnung geltend gemacht.

2012 sei noch eine dritte Person hinzugekommen (***13*** ***14***).

Die in der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung unter Fremdleistungen angeführten Beträge seien vom Finanzamt als Bemessungsgrundlage für die Nachberechnung der Lohnabgaben herangezogen worden.

Dass die beschäftigten Personen jeweils über einen Gewerbeschein verfügt hätten bzw. bei der GSVG pflichtversichert gewesen seien, sei für das vorliegende Gesamtbild der Verhältnisse nicht von Relevanz.

Schriftliche Verträge zwischen dem Bf. und den „Subunternehmern“ seien bis dato nicht vorgelegt worden.

Bei den erbrachten Leistungen (Trockenbauarbeiten) handle es sich um einzelne manuelle Leistungen, die keine geschlossene Einheit darstellen würden, sodass nicht von der Herstellung eines „Werks“ auszugehen sei.

Nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Tätigkeit sei bei diesen Arbeiten von Hilfsarbeiten auszugehen, da es sich dabei um einfache manipulative Tätigkeiten handle, die keine besondere Ausbildung erfordern und bei denen der Gestaltungsspielraum des Ausführenden begrenzt sei.

Merkmal für ein vorliegendes Dienstverhältnis sei auch die persönliche Arbeitspflicht gewesen. Wie der Bf. in seiner Niederschrift ausgeführt habe, hätten sich die auf der Baustelle tätigen Personen bei Durchführung ihrer Arbeiten nicht vertreten lassen können und hätten auch einen Krankheitsfall mitteilen müssen.

Der Bf. koordiniere die Arbeiten (er bestimme, welcher „Subunternehmer“ auf welcher Baustelle arbeite).

Die Planung und Vorbereitung der Tätigkeiten übernehme der Bf., die einzelnen Arbeiter seien nicht eigenständig in der Lage gewesen auf den zeitlichen und organisatorischen Ablauf der durchzuführenden Tätigkeiten an den jeweiligen Baustellen Einfluss zu nehmen und entsprechende Vereinbarungen zu treffen (nur der Bf. habe an den Baubesprechungen teilgenommen).

Die Zurverfügungstellung von Betriebsmitteln spiele im gegenständlichen Fall eine untergeordnete Rolle, da als Betriebsmittel ausschließlich das Werkzeug (Messer, Spachtel, Kelle, ...) in Frage komme.

Dass die Arbeitsorte außerhalb der Unternehmensadresse gelegen seien, liege bei Arbeiten auf Baustellen in der Natur der Sache.

Die Annahme eines Werkvertrages sei auch im Hinblick auf das fehlende Unternehmerrisiko zu verneinen.

Die von den „Subunternehmern“ ausgestellten Rechnungen hätten nur das einzelne Bauvorhaben enthalten, nicht aber konkrete Angaben zur erbrachten Leistung (keine Angabe eines Leistungszeitraumes).

Lt. Niederschrift vom 29. April 2009 mit ***7*** ***8*** sei es egal gewesen, ob einer krank oder auf Urlaub gewesen sei, er bekäme den ihm zustehenden Anteil trotzdem.

Es gebe somit keine Anhaltspunkte für eine etwaige Gestaltungsmöglichkeit der Einnahmen.

Auch aus den vorliegenden Unterlagen sei weder ersichtlich, wie die zur Verrechnung gelangten Preise kalkuliert worden seien noch, dass die Höhe der Einkünfte hätte beeinflusst werden können.

Auch ausgabenseitig könne kein Unternehmerrisiko festgestellt werden, da das gesamte Arbeitsmaterial von der Fa. ***4*** zur Verfügung gestellt worden sei.

Letztlich treffe lt. Bf. die „Subunternehmer“ auch kein Haftungsrisiko.

Aus dem Gesamtbild der o.a. Verhältnisse ergebe sich somit für das Finanzamt das Vorliegen von Dienstverhältnissen.

Der Bf. stellte daraufhin am 1. Juli 2015 einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führt darin ergänzend aus:

- ad Werkvertrag:

Der Bf. habe mit der Fa. ***4*** einen Werkvertrag zum Aufstellen und Verspachteln von Zwischen- und Trennwänden.

Bei Nichterfüllung des Vertrages wäre der Bf. schadenersatzpflichtig gewesen.

Die Vergabe dieser Tätigkeiten sei anhand von Bauplänen erfolgt, die der Auftraggeber (nicht der Bf.) zur Verfügung gestellt habe.

Die Arbeiten seien nach allgemeinen Usancen erstellt worden.

Ein Termin zur Fertigstellung und Übergabe der Arbeiten sei vereinbart worden.

Die Abnahme sei meist durch den Architekten erfolgt.

- ad Unternehmerrisiko:

Die Honorarvereinbarung sei pauschaliert gewesen.

Lediglich der Zeitpunkt des Beginns und der Vollendung der Leistung sei von der Fa. ***4*** vorgegeben worden.

Bei nicht zufriedenstellender Leistung sei kein Honorar bezahlt worden.

Die diesbezügliche niederschriftliche Angabe von Herrn ***7*** ***8*** sei demnach unrichtig.

Überdies sei die mit dem Bf. aufgenommene Niederschrift, auf der er seine Unterschrift verweigert hätte, nicht zutreffend.

Die „Subunternehmer“ hätten sehr wohl ein Haftungsrisiko zu tragen gehabt.

Die Auszahlung des Honorars sei nur von guter abgeleiteter Arbeit abhängig gewesen.

- ad „Subunternehmer“:

Der Bf. sei nicht auf jeder Baustelle, auf der die Subunternehmer tätig gewesen seien, persönlich anwesend gewesen.

Die Subunternehmer hätten „nach Plänen“ gearbeitet.

Diese Tätigkeit sei keineswegs eine untergeordnete Arbeit gewesen.

Es gehöre viel handwerkliches Geschick und Können zum Erledigen der erforderlichen Leistung.

Krankheit eines beauftragten Subunternehmers sei für den Bf. nicht maßgebend gewesen.

Das in Auftrag gegebene Gewerk habe nur termingemäß fertig gestellt werden müssen. Wie, sei nicht Sache des Bf. gewesen.

Sämtliche Arbeiten seien nicht nach Stunden honoriert, sondern vor Auftragsvergabe pauschal vereinbart worden.

- ad Arbeitsplatz:

Die Arbeiten des Subunternehmers seien dort getätigt worden, wo der Bf. Aufträge abzuleisten gehabt habe.

Anweisungen hätten die beauftragten Unternehmer keine benötigt, da sie selbst gewusst hätten, wie die übergebenen Arbeiten zu erledigen seien.

Dass nur der Bf. bei den Baubesprechungen der Fa. ***4*** teilgenommen habe, sei verständlich, da er der Generalunternehmer gewesen sei.

- ad Arbeitsmittel:

Die Fa. ***4*** habe bauseits das Material beigestellt, der Bf. habe nur die vorgegebene Arbeitsleistung (teilweise unter Einsatz von Subunternehmen) erledigt.

Diese Subunternehmen hätten nachweislich mit eigenen Betriebsmitteln (Kfz, Laser, Wasserwaage, Kabeln, Schraub- und Bohrmaschinen und Handwerkzeug) gearbeitet.

Alle drei Subunternehmer wären nicht nur für den Bf. tätig gewesen.

So habe Herr ***6*** neben den Einkünften vom Bf. auch Einkünfte von ***7*** ***8*** in den Streitjahren bezogen.

Und Herr ***7*** ***8*** habe neben den Einkünften vom Bf. auch Einkünfte von den Firmen ***4*** und Knopfbau bezogen.

Nach Ansicht des Bf. lägen somit sämtliche Voraussetzungen für einen Werkvertrag vor.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung hielt der Bf. nochmals fest, dass er seine Aufträge größtenteils von der Fa. ***4*** erhalten habe, und dass er von seinem Bruder ***7*** ***8***, der ebenfalls Aufträge von der Fa. ***4*** erhalten habe, als Subunternehmer für daserspachteln von bereits aufgestellten Rigipswänden (als Vorbereitung für die Maler) beauftragt worden sei.

Durch die Auslastung aufgrund der Aufträge der Fa. ***4***, habe er auch keine zusätzliche Werbung betreiben müssen.

Begonnen habe der Bf. bei der Fa. ***4*** als angemeldeter Partieführer (2000-2002); danach habe die Fa. ***4*** auf „Subunternehmer“ umgestellt.

Nach 2002 sei der Bf. bei der Fa. ***17*** GmbH (Linz) und ab ca. 2006 bei der Fa. ***4*** als Subunternehmer tätig gewesen.

Kontaktperson bei der Fa. ***4*** sei stets der Gesellschafter-GF ***18*** gewesen.

Dieser habe die Aufträge teils schriftlich teils mündlich erteilt. Durch ihn sei auch die Arbeit des Bf. kontrolliert worden.

Bei den Baubesprechungen mit Herrn ***18*** hätten auch die Subunternehmer des Bf. teilgenommen, die auch sehr gut Deutsch konnten (d.h., dass kein Dolmetscher erforderlich gewesen sei).

Das Arbeitsmaterial (insbes. Spachtelmasse) sei von Herrn ***18*** zur Verfügung gestellt worden.

Der Bf. selbst und seine Subunternehmer hätten nur über eigenes Kleinwerkzeug verfügt.

Auch der Zutritt zu den Baustellen sei für den Bf. jederzeit möglich gewesen.

Betreffend „Abrechnung“ halte der Bf. fest, dass an die Fa. ***4*** auch Teilrechnungen gelegt worden seien. Endabrechnungen seien erst nach vorhergehender Kontrolle durch Herrn ***18*** erfolgt.

Grundsätzlich habe der Bf. den Preis pro m², der durch die Fa. ***4*** festgelegt worden sei, akzeptieren müssen, da ansonsten kein Auftrag an den Bf. erteilt worden wäre.

Der Preis pro m² Verspachtelung habe ca. 3 € betragen, für die Aufstellung von Zwischenwänden und Errichtung von Deckenkonstruktionen seien von der Fa. ***4*** ca. 16 € bezahlt worden.

Die Rechnungen des Bf. an die Fa. ***4*** seien – soweit erinnerlich – von Frau ***19*** (Buchhalterin in ***20***, NÖ) erstellt worden.

Der von der Fa. ***4*** sodann überwiesene Betrag, sei dann zwischen dem Bf. und seinen Subunternehmern aufgeteilt worden.

Zusätzliche Aufzeichnungen, wie Stundenaufzeichnungen oder Bautagebücher seien vom Bf. und seinen Subunternehmern nie geführt worden.

Betreffend „Haftung“ halte der Bf. fest, dass dieses Thema nur die Fa. ***4*** betroffen habe.

Vorgelegt werde eine Schlussrechnung vom 26. August 2011 ausgestellt von Herrn ***7*** ***8*** an die Fa. ***4***, bei der auch ein 10 %iger Deckungsrücklass in Abzug gebracht worden sei. Dies sei aber lt. Bf. nur sehr selten erfolgt.

Auch habe es einen „Vertretungsfall“ beim Bf. nicht gegeben.

Ergänzend zu den Ausführungen des Bf. halte der steuerliche Vertreter der belangten Behörde mangelndes Parteiengehör vor, da die o.a. Subunternehmer nicht persönlich im Rahmen des Prüfverfahrens einvernommen worden seien.

Im Übrigen gehe der steuerliche Vertreter davon aus, dass im gegenständlichen Fall vielmehr die Fa. ***4*** als heranzuziehender Arbeitgeber zu qualifizieren sei und nicht der Bf.

Auch diesbezüglich seien von der belangten Behörde keine Personen der Fa. ***4*** einvernommen worden.

Da die Fa. ***4*** auch die ausschließliche Haftung getragen habe, könne der Bf. nur als Dienstnehmer der Fa. ***4*** angesehen werden und nicht als Arbeitgeber; dies ergebe sich auch aus der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung 2011 des Herrn ***7*** ***8***.

Beantragt werde daher die Aufhebung der bekämpften Bescheide und Zurückverweisung an die belangte Behörde.

Schließlich sei nach Ansicht des steuerlichen Vertreters die Lohnsteuerfestsetzung in den Jahren 2010 und 2011 zu Unrecht erfolgt, da die o.a. Subunternehmer bereits einkommensteuerlich veranlagt worden seien.

Auch habe kein persönliches Weisungsverhältnis zwischen dem Bf. und seinen Subunternehmern bestanden.

Den Vorbringen des Bf. entgegnete die belangte Behörde mit einem Verweis auf die Niederschrift vom 31. Oktober 2014, wonach der Bf. zu den Tätigkeiten und der Haftungsthematik der Subunternehmer ***7*** ***8*** und ***6*** befragt worden sei (insbesondere vorletzter Absatz auf Seite 2 der Niederschrift).

Auch sei zum Prüfungszeitpunkt keine Mitwirkung und Offenlegung der Steuererklärungen der Subunternehmer des Bf. erfolgt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bf. hat mit seinem Bruder ***7*** ***8***, ***6*** und ***13*** ***14*** in den o.a. Streitjahren für die Fa. ***4*** insbesondere Verspachtelungsarbeiten bei bereits aufgestellten Rigips-Wänden sowie Deckenkonstruktionen durchgeführt.

Die Fa. ***4*** war für den Bf. bzw. seinen Bruder ***7*** ***8*** die einzige Auftraggeberin; zusätzliche Werbung war aufgrund der Auslastung nicht erforderlich.

Der Bf. sowie ***7*** ***8***, ***6*** und ***13*** ***14*** waren somit ausschließlich auf Baustellen der Fa. ***4*** tätig.

Diese Personen erhielten Ihre Arbeitsanweisungen stets vom Geschäftsführer (GF) ***18*** der Fa. ***4*** bei div. Baubesprechungen.

Durchgeführt wurden insbesondere die Verspachtelungen der Rigipsplatten vom Bf. sowie ***7*** ***8***, ***6*** und ***13*** ***14*** unter Verwendung eigener Kleinwerkzeuge (z.B. Messer, Schrauber, Spachtel).

Das Material (wie Rigipsplatten, Steher, Spachtelmasse) wurde ausschließlich von der Fa. ***4*** zur Verfügung gestellt.

Der Arbeitsort wurden von der Fa. ***4*** vorgegeben.

Die Abrechnung mit den "Subunternehmern" erfolgte anteilig pauschal bzw. nach Stunden mit Teilrechnung oder Endrechnung des Bf. an die Fa. ***4***.

Die Kontrolle der Tätigkeiten des Bf. sowie der Herren ***7***, ***8***, ***6*** und ***13***, ***14*** erfolgte wieder durch den GF der Fa. ***4***.

Der Bf. ist aktenkundlich nicht zur Haftung in den o.a. Streitjahren herangezogen worden.

Der GF der Fa. ***4*** erteilte die Anweisungen, wo und was zu tun ist und kontrollierte nach Abschluss der Tätigkeit gemeinsam mit dem Bf. und den "Subunternehmern" die erbrachten Arbeiten.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der GPLA-Prüfung, den Angaben des Bf. anlässlich einer niederschriftlichen Einvernahme am 6. Juni 2011, 31. Oktober 2014 und 4. November 2014 sowie den Angaben vor dem BFG im Zuge der mündlichen Verhandlung am 24. September 2020.

Weiters aus den Angaben des ***7***, ***8*** anlässlich einer niederschriftlichen Einvernahme am 29. April 2009 durch das KIAB Team.

Der dargestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu beurteilen:

Gem. [§ 47 Abs. 1 EStG 1988](#) wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ([§ 25 EStG 1988](#)) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte ([§ 81 EStG 1988](#)) des Arbeitgebers besteht.

Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht.

Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des [§ 25 EStG 1988](#) auszahlt.

Gem. [§ 82 erster Satz EStG 1988](#) haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Gem. [§ 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.

Gem. [§ 41 Abs. 1 FLAG 1967](#) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg.cit. u.a. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf [§ 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998](#), in der für die Streitjahre gültigen Fassung.

Die in [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) enthaltene Definition des Dienstverhältnisses ist eine eigenständige des Steuerrechts; sie ist weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen.

Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III C § 47 Tz 27).

Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz eine eigenständige Definition des Dienstverhältnisses enthält, kann dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht anders zu beurteilen ist als im bürgerlichen Recht, Sozialversicherungsrecht oder Ausländerbeschäftigungsrecht.

Etwaige unterschiedliche Ergebnisse erkannte der Verfassungsgerichtshof jedoch nicht als unsachlich (VfGH 08.06.1985, [B 488/80](#)).

Bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) erfüllt, kommt es daher weder auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an (VwGH 19.9.2007, [2007/13/0071](#); VwGH 28.4.2004, [2000/14/0125](#); VwGH 18.3.2004, [2000/15/0079](#)), noch darauf, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht oder dem Gewerberecht, zu beurteilen ist (VwGH 22.3.2010, [2009/15/0200](#); VwGH 2.2.2010, [2009/15/0191](#); VwGH 19.9.2007, [2007/13/0071](#)).

Die für ein Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers.

Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. 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.

Hiervon 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.

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.

Im vorliegenden Fall erfolgte insbesondere die Festlegung des jeweiligen Arbeitsortes sowie der zu erbringenden Arbeiten durch den Geschäftsführer der Fa. ***4***, dieser hat auch die erbrachten Arbeiten stets kontrolliert.

Auch die für die Arbeiten erforderlichen Materialien (wie Rigipsplatten, Steher, Spachtelmasse) wurden von der Fa. ***4*** zur Verfügung gestellt.

Der Beschwerdeeinwand, dass die „Subunternehmer“ bei der Ausführung der Trockenbauarbeiten nicht weisungsgebunden gewesen wären, ist für das erkennende Gericht nicht nachvollziehbar; verweist der Bf. doch selbst (zuletzt im Zuge der mündlichen Verhandlung) auf die Notwendigkeit der zeitlichen Koordination und erforderlichen Abstimmung mit anderen Handwerkern (z.B. Malern).

Die Tatsache, dass das gesamte Baumaterial von der Fa. ***4*** zur Verfügung gestellt wurde, ist ein deutlicher Hinweis auf das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit.

Daran vermag auch der Einwand, dass die Arbeiten mit eigenem Werkzeug durchgeführt wurden, nichts zu ändern.

Stellt beimerspachteln von Rigipsplatten der Auftraggeber (= Fa. ***4***) das gesamte Arbeitsmaterial zur Verfügung und wird dieses vom Auftragnehmer unter Verwendung auftragnehmereigenen Werkzeuges auf vom Auftraggeber bestimmten Baustellen verarbeitet, spricht dies für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit (Braunsteiner u.a. in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 47 Anm. 21 und 23 „Spachtler“).

Was das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko betrifft, so lässt der festgestellte Sachverhalt nicht erkennen, dass die „Subunternehmer“ tatsächlich Einfluss auf die Gestaltung ihrer Einnahmen oder Ausgaben nehmen konnten bzw. genommen haben. Vielmehr musste der von der Fa. ***4*** vorgegebene m²-Preis akzeptiert werden (siehe Niederschrift vom 24. September 2020).

Dass konkrete „Werke“ abgerechnet worden wären, lässt sich den von den „Subunternehmern“ an den Bf. gelegten Rechnungen nicht entnehmen.

Leistungsgegenstand waren – wie auf den Rechnungen angeführt – „pauschale Tätigkeiten“ bzw. „Div. Montagearbeiten“, die pauschal abgerechnet wurden.

Hinsichtlich Haftung für Gewährleistung ist festzuhalten, dass fehlerhafte Arbeiten zwar von den „Subunternehmern“ selbst zu korrigieren waren, eine mangelhafte Leistung nur sehr selten zu einer Kürzung des Entgelts geführt hat (siehe die im Zuge der mündlichen

Verhandlung vorgelegte Rechnung des Herrn ***7*** ***8*** an die Fa. ***4*** vom 26. August 2011).

Auch daraus ist zu erkennen, dass der Bf. und ***7*** ***8***, ***6*** und ***13*** ***14*** als Auftragnehmer nicht einen Erfolg, sondern ihre Arbeitskraft geschuldet haben.

Nicht zuletzt spricht auch der Umstand, dass der Bf. und ***7*** ***8***, ***6*** und ***13*** ***14*** ihre Tätigkeit im Wesentlichen für einen einzigen Auftraggeber (= ***4***) ausgeübt haben, für das Vorliegen von Dienstverhältnissen.

Insgesamt bietet die gegenständliche Aktenlage somit keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass der Bf. und ***7*** ***8***, ***6*** und ***13*** ***14*** ein bestimmtes Werk geschuldet hätten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zudem mehrfach die rechtliche Unmöglichkeit des Abschlusses von Werkverträgen über einfache manipulative Tätigkeiten ausgesprochen (VwGH 31.7.2012, [2008/13/0071](#)).

Ein Werkvertrag muss auf einen bestimmten abgrenzbaren Erfolg abstellen und somit einen Maßstab erkennen lassen, nach welchem die Ordnungsgemäßheit der Erbringung des Werkes beurteilt werden kann.

Eine zwar leistungsbezogene, nicht aber erfolgsbezogene Entlohnung spricht gegen das Vorliegen eines Werkvertrages. Wenn ein dauerndes Bemühen geschuldet wird, das bei Erreichen eines angestrebten „Ziels“ auch kein Ende findet, spricht dies ebenfalls gegen einen Werkvertrag (VwGH 25.4.2007, [2005/08/0082](#)).

Hingewiesen wird darauf, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits in zahlreichen ähnlich gelagerten Fällen (insbesondere zu Trockenbauarbeiten, wie Montage von Gipskartonplatten) ausgesprochen hat, dass Arbeiten, die im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf im Zusammenwirken mit anderen Arbeitern erbracht werden müssen, kein selbständiges Werk darstellen können (vgl. VwGH 14.10.2011, [2009/09/0205](#)) und die Tätigkeit von polnischen „Spachtlern“ als Dienstverträge beurteilt hat (vgl. VwGH 26.2.2020, [Ra 2018/13/0008](#); 19.9.2007, [2007/13/0071](#)).

Es kann also der Rechtsansicht des Finanzamtes, dass es sich bei den vermeintlich vergebenen Subaufträgen an den Bf. und ***7*** ***8***, ***6*** und ***13*** ***14*** nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt um Dienstverhältnisse gehandelt hat, nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

Das Bundesfinanzgericht teilt allerdings nicht die Auffassung, dass ***7*** ***8***, ***6*** und ***13*** ***14*** in einen geschäftlichen Organismus des Bf. eingegliedert waren; vielmehr ist auf Grund folgender Erwägungen davon auszugehen, dass nach der

wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne des [§ 21 BAO](#) die Fa. ***4*** als Dienstgeberin des Bf. und der o.a. Personen anzusehen ist.

Aus den o.a. Niederschriften ist zweifelsfrei zu entnehmen, dass der Bf. und die o.a. Personen ihre Instruktionen und Arbeitsanweisungen vom GF ***18*** von der Fa. ***4*** erhielten.

Aus den übereinstimmenden Angaben des Bf. und seines Bruders ***7*** ***8*** ergibt sich auch, dass das Arbeitsmaterial von der Fa. ***4*** zur Verfügung gestellt wurde.

Auch dass die durchgeführten Arbeiten nach deren Fertigstellung vom GF ***18*** von der Fa. ***4*** kontrolliert wurden, bestätigt, dass der Bf. und die o.a. Personen in den geschäftlichen Organismus der Fa. ***4*** eingegliedert und an die Arbeitsanweisungen des verantwortlichen GF ***18*** von der Fa. ***4*** gebunden waren.

Es ist daher nicht von einem Dienstverhältnis der Herren ***7*** ***8***, ***6*** und ***13*** ***14*** mit dem Bf., sondern von einem Dienstverhältnis des Bf. und der Herren ***7*** ***8***, ***6*** und ***13*** ***14*** mit der Fa. ***4*** auszugehen.

Dementsprechend wurden die mit den o.a. angefochtenen Bescheiden vorgeschriebenen Lohnabgaben zu Unrecht dem Bf. vorgeschrieben.

Daher waren die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur 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. Eine derartige Rechtsfrage liegt hier nicht vor, da das gegenständliche Erkenntnis der Judikatur des VwGH folgt. Auf die Entscheidungen des VwGH 31.7.2012, [2008/13/0071](#); 19.9.2007, [2007/13/0071](#) und 26.2.2020, Ra 2018/13/0008 wird verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Oktober 2020