

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***Ri***, den Richter***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LRi1*** und ***LRi2*** in der Beschwerdesache ***BF***, vertreten durch die ***V***, über die Beschwerde vom 23. Oktober 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 9. Oktober 2014 betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für die Jahre 2008 und 2009, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. Juli 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf***

zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II.

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

Entscheidungsgründe

Gegenstand des Verfahrens ist die Beurteilung der Frage, ob eine für die bfP tätige Person – namentlich ***x.x*** - im Zeitraum 2008 und 2009 als selbständiger Unternehmer oder im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig war.

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer Außenprüfung betreffend Lohnabgaben sind nach Ansicht des prüfenden Organs der Abgabenbehörde dem Prüfbericht vom 9.10.2014 zu entnehmende Tatsachen festgestellt worden, sodass eine Festsetzung der Lohnsteuer im Haftungswege für die Jahre 2008 - 2009 samt Festsetzung eines Säumniszuschlages, eine Festsetzung des

Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2008 - 2009 sowie eine Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008 - 2009 erfolgte.

Im Zuge der bescheidmäßigen Erledigungen vom 9.10.2014 wurde auf die Feststellungen des Prüfberichts vom 9.10.2014 verwiesen und eine dem Prüfergebnis entsprechende bescheidmäßige Festsetzung getätigt.

Mit rechtzeitig am 23.10.2014 eingebrachter Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages, Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag sowie Haftung/Lohnsteuer jeweils für die Jahre 2008 und 2009 brachte die steuerrechtliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei (in Folge Kurz: bfP) zusammengefasst vor, dass die von der Abgabenbehörde vorgenommene Qualifikation als echter Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs 1 und 2 EStG iVm § 4 Abs 2 ASVG rechtswidrig sei. Die Zahlungen an ***x.x*** seien als Fremdleistungen und somit als Zahlungen an einen Unternehmer anzuerkennen. Anspruchsbegründend wurde ferner ausgeführt, dass ***x.x*** über eine Gewerbeberechtigung verfüge. Daher habe die bfP auch davon ausgehen können, dass es sich bei der sich anbahnenden Zusammenarbeit mit ***x.x*** um ein selbständiges Auftrags- bzw Werkvertragsverhältnis handle. Ebenso habe die geschiedene Ehegattin des ***x.x*** gegenüber dem Geschäftsführer der bfP angedeutet, dass dieser eine Firma habe. Dies deute darauf hin, dass ***x.x*** auch von anderen als selbständig wahrgenommen worden sei und sich auch am Markt entsprechend betätigt habe. Auch entspreche es nicht den Tatsachen, ***x.x*** habe nur Hilfsarbeiten erledigt. Vielmehr habe er im Rahmen seiner Werkleistungen alle erforderlichen Arbeiten erledigt und sei auf mehreren Baustellen in eigener Verantwortung tätig gewesen.

Dass die Stundenaufzeichnungen von ***x.x*** vom Geschäftsführer der bfP erstellt worden seien, sei nicht rechtswidrig. Dies sei erforderlich gewesen, um sicherzustellen, dass alle Leistungen korrekt dem jeweiligen Kunden weiterverrechnet werden konnten. Auch sei zutreffend, dass in jedem Fall zwischen der Geschäftsführung der bfP und ***x.x*** vereinbart worden sei, welche Arbeiten wo ausgeführt werden sollten. Die Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern der bfP sei üblich, da eine Person grundsätzlich im Baugewerbe allein die zeitlichen Vorgaben nicht einhalten könne.

Der Transport von ***x.x*** sei in der Mehrzahl der Aufträge mit dem Firmenfahrzeug der bfP aus praktischen Gründen erfolgt, da es in der Stadt einen Parkplatzmangel gegeben habe. ***x.x*** sei jedoch nicht verpflichtet gewesen, diese Art der Beförderung in Anspruch zu nehmen.

Es stimme zwar, dass ***x.x*** im Regelfall das erforderliche Material von der bfP bereitgestellt bekommen habe. Für Spezialaufträge habe ***x.x*** das Material jedoch selbst beschafft.

x.x sei es als Unternehmer außerdem frei gestanden, Mitarbeiter zu beschäftigen. Jedoch habe seine finanzielle Situation dies nicht zugelassen. Jedenfalls hätte er sich gegenüber der bfP auch vertreten lassen können.

Auch könne im gegenständlichen Fall kein abhängiges Beschäftigungsverhältnis vorliegen, da ***x.x*** beträchtliche Akontozahlungen vor Beginn seiner Leistungen von der bFP erhalten habe. Auch spreche die Art der Rechnungslegung von ***x.x***, einschließlich der Verwendung einer Etablissementbezeichnung und der Ausweisung der Umsatzsteuerschuld, für keine unternehmerische Tätigkeit. Ferner habe ***x.x*** seine Leistungen zu Pauschalpreisen angeboten und abgerechnet, was ebenfalls für ein abhängiges Dienstverhältnis spreche. Weiters seien die Rechnungen nicht fortlaufend nummeriert gewesen. Die Geschäftsführung der bFP habe daher zu Recht davon ausgehen können, dass ***x.x*** auch für andere Unternehmer tätig gewesen sei.

Im Übrigen seien im Jahr 2009 die als Bauleistungen erfassten Fremdhonorare dem Finanzamt vorgelegt worden. Zumal es in diesem Zusammenhang zu keinen weiteren Aktionen der Abgabenbehörde gekommen sei, sei dies als schlüssiges Anerkenntnis der verbuchten Geschäftsfälle zu werten. Insofern habe daher auch der Grundsatz von Treu und Glauben Anwendung zu finden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.12.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass ***x.x*** in keiner Weise als selbständiger Unternehmer auftrete, sondern als Mitarbeiter der bFP. ***x.x*** sei wirtschaftlich von der bFP abhängig und in den geschäftlichen Organismus der bFP eingegliedert gewesen. Die Eingliederung sei auch deshalb anzunehmen, da die bFP ***x.x*** die Materialien zur Verfügung gestellt habe. Ferner könne im gegenständlichen Fall nicht von einem Unternehmerwagnis gesprochen werden: ***x.x*** habe über keine eigene Geschäftseinteilung oder über Hilfskräfte verfügt. Auch habe ***x.x*** nicht am wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen, insbesondere habe er sein Unternehmen auch nicht beworben.

Nicht entscheidend hingegen sei, dass ***x.x*** über eine Gewerbeberechtigung verfügt habe bzw dass seine geschiedene Ehegattin dem Geschäftsführer gegenüber erwähnt habe, ***x.x*** habe eine Firma. Auch könne das Argument der bFP, es liege eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vor, nicht überzeugen, da die Abgabenbehörde verpflichtet sei, von einer als gesetzwidrig anerkannten Verwaltungsübung abzugehen.

Zusammenfassend stehe daher fest, dass nicht die sach- und termingerichtete Erfüllung von einzelnen übertragenen Aufgaben durch einen selbständigen Auftragnehmer vereinbart worden sei, sondern die Mitarbeit im Unternehmen der bFP.

Mit rechtzeitig am 9.1.2015 eingebrachtem Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht brachte die steuerliche Vertretung der bFP ergänzend vor, dass vor jedem Auftrag mündliche Vereinbarungen getroffen worden seien, was wiederum für eine Zielvereinbarung spreche. Auch habe ***x.x*** die freie Wahl gehabt, bestimmte Aufträge abzulehnen. Einem Dienstnehmer stehe ein solches Wahlrecht gewöhnlich nicht zu. Ferner wurden eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Anlässlich der mündlichen Senatsverhandlung am 11.07.2023 wurde von der bFP auf das bisherige Beschwerdevorbringen verwiesen und ergänzend vorgebracht, dass ***x.x*** nicht angemeldet werden wollte, zumal er gegenüber der bFP vermeint habe, er sei bereits über seinen Bruder versichert und habe eine Firma. ***x.x*** sei sehr fleißig gewesen und habe im verfahrensgegenständlichen Zeitraum täglich für die bFP gearbeitet. Es sei jedoch gelegentlich vorgekommen, dass ***x.x*** dem Geschäftsführer der bFP mitgeteilt habe, er komme später oder könne am Nachmittag nicht arbeiten. ***x.x*** habe aber sehr wohl für die bFP einzelne Gewerke hergestellt. So habe er zB eine Eckbank in den Betriebsräumlichkeiten der bFP eingebaut bzw Einbauten in ein Fahrzeug der bFP vorgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die bFP betreibt in der Rechtsform einer GmbH das Gewerbe der ***2*** mit Sitz in ***Ort, Adresse***. Die GmbH wurde am ***01.01.0000*** errichtet. Geschäftsführer der bFP ist ***N.N.*** (Firmenbuch).

Der Kontakt zwischen ***x.x*** und dem Geschäftsführer der bFP kam im Jahr 2005 durch die geschiedene Ehegattin des ***x.x*** zustande (unstrittig).

x.x ist gelernter Tischler (unstrittig). Vom ***5*** war ***x.x*** Inhaber einer Gewerbeberechtigung für den Zusammenbau von Möbelbausätzen gem § 31 GewO (Gewerberegisterauszug). Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum (2008 – 2009) verfügte ***x.x*** über keine Gewerbeberechtigung. Seit dem Jahr 2005 war ***x.x*** für die bFP tätig; im verfahrensgegenständlichen Zeitraum arbeitete er ausschließlich für die bFP.

x.x verrichtete die gleichen Arbeiten und arbeitete an den einzelnen Arbeitstagen gleich viele Stunden wie die übrigen Arbeitnehmer der bFP. Die Arbeitszeiten wurden von der bFP vorgegeben. Er wurde jedoch nicht als Vorarbeiter herangezogen. Vereinzelt kam es vor, dass ***x.x*** für die bFP Tischlerarbeiten herstellte: so wurden zB in einem Fahrzeug der bFP Einbauten erledigt und in den Betriebsräumlichkeiten der bFP eine Eckbank eingebaut.

Der Arbeitstag begann in der Regel am Firmensitz der bFP in ***Ort***. Zunächst wurden die Firmenfahrzeuge beladen und dann wurde zu den Baustellen aufgebrochen. Für die Fahrten zu den Baustellen wurden fast ausschließlich die Firmenfahrzeuge der bFP verwendet. Entweder war ***x.x*** selbst Fahrer des Firmenfahrzeuges oder er wurde mitgenommen. Die Arbeitsmaterialien (Werkzeuge und Baustoffe) wurden ausschließlich von der bFP zur Verfügung gestellt, die auch die Kosten dafür trug.

Die Baustellen, auf welchen ***x.x*** tätig war, wurden ihm vom Geschäftsführer der bFP zugewiesen. Die zugewiesenen Tätigkeiten wurden von ***x.x*** immer persönlich ausgeübt.

Er hatte sich niemals vertreten lassen (unstrittig). Einer Vertretung hätte die bFP auch nicht zugestimmt.

x.x wurde nach Stunden bezahlt (unstrittig). Die gearbeiteten Stunden des ***x.x*** wurden vom Geschäftsführer der bFP bzw einem Vorarbeiter der bFP handschriftlich auf einem Notizblock der bFP aufgezeichnet.

x.x legte iZm den geleisteten Arbeitsstunden Rechnungen an die bFP. Auf den Rechnungen schien als „Etablissementbezeichnung“ „***4***“ auf. Ferner war auf den Rechnungen „Bauleistung: Übergang der Steuerschuld gem. § 19 Abs 1a UStG“ vermerkt. Eine UID Nummer des ***x.x*** wurde auf den Rechnungen nicht angegeben (unstrittig). Vor Ausstellung der Rechnungen wurde über die zu verrechnenden Stunden Einvernehmen mit dem Geschäftsführer der bFP hergestellt (unstrittig). Die Rechnungen betreffend die Abrechnung von Arbeitsstunden wurden stets mit Ende eines jeweiligen Monats datiert.

Bei vereinzelt Rechnungen (Rechnung vom 23.1.2008, 22.2.2008, 7.4.2008, 3.6.2008, 11.6.2008, 16.6.2008, 10.7.2008, 21.8.2008, 20.10.2008, 12.12.2008, 9.3.2009, 16.4.2009, 14.5.2009, 16.7.2009, 13.8.2009, 27.11.2009) stellte ***x.x*** nicht die geleisteten Stunden in Rechnung, sondern eine konkrete Tätigkeit bzw die Lieferung von Wirtschaftsgütern. Beispielsweise wurde mit Rechnung vom 12.12.2008 unter der Bezeichnung „*Schuppen ***Straße*** Heben + Rinnen neu Arbeit inkl. Materialbeist.*“ bzw mit Rechnung vom 11.6.2008 „*Liefen und Aufbauen von 15 lfm Schwerlastregalen inkl Überdachung mit Welleternit*“ ein Pauschalpreis in Rechnung gestellt. Grund für diese abweichende Rechnungsausstellung war die Bevorschussung von Bezügen des ***x.x***. Die geleisteten Beträge wurden im Nachhinein von ***x.x*** abgearbeitet. Obwohl in diesen Rechnungen Material verrechnet wurde, stellte dieses die bFP zur Verfügung.

Im Jahr 2008 erhielt ***x.x*** in Summe € 75.172,- und im Jahr 2009 € 53.989,- von der bFP. Pro Arbeitsstunde wurde € 19 bzw € 20 bezahlt. Die einzelnen Zahlungen erfolgten grundsätzlich wöchentlich in bar, meist erhielt er € 1.000,- pro Woche (unstrittig). Über das Beschäftigungsverhältnis wurde keine schriftliche Vereinbarung abgeschlossen.

Die bFP hat diese Aufwendungen als Fremdleistungen behandelt und als Betriebsausgaben geltend gemacht.

x.x wurde am 15.9.2010 vom Finanzamt Innsbruck als Finanzstraßbehörde I. Instanz als Verdächtiger, der Geschäftsführer der bFP am 27.9.2010 als Zeuge rechtsbelehrt und ermahnt, die Wahrheit anzugeben, niederschriftlich einvernommen.

Die bFP wurde von der Abgabenbehörde in gegenständlicher Sache weder zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert noch wurde eine Auskunft erteilt (Abgabenakt, BP 2000).

2. Beweiswürdigung

Zunächst ist auf die bei den einzelnen Feststellungen in Klammern angeführten Beweismittel zu verweisen, die – sofern im Folgenden keine näheren beweiswürdigen Erwägungen dargelegt werden – im jeweiligen Zusammenhang schlüssig und widerspruchsfrei waren und daher den Feststellungen zu Grunde gelegt werden konnten. Soweit auf Urkunden Bezug genommen wird, hat der erkennende Senat hinsichtlich der Echtheit und Richtigkeit keine Bedenken. Sofern Sachverhaltselemente zwischen den Verfahrensparteien aufgrund übereinstimmender Aussagen unstrittig waren, konnte sich der erkennende Senat diesen Feststellungen bedenkenlos anschließen und diese seiner Entscheidung zu Grunde legen.

Die Feststellungen zu den von ***x.x*** ausgeführten Tätigkeiten und den konkreten Tagesabläufen waren aus folgenden Überlegungen zu treffen:

Übereinstimmend gaben ***x.x*** und der Geschäftsführer der bFP bei ihren jeweiligen Einvernahmen an, dass ***x.x*** mit anderen Arbeitnehmern der bFP zusammengearbeitet hat und dass (hauptsächlich) die Firmenfahrzeuge für die Fahrten zu den verschiedenen Baustellen verwendet wurden. Insofern konnten diese widerspruchsfreien Aussagen den diesbezüglichen Feststellungen zugrunde gelegt werden.

Dass ***x.x*** die gleichen Arbeiten wie die anderen Arbeitnehmer der bFP verrichtet hat, ergibt sich aus den glaubhaften Angaben des Geschäftsführers der bFP. Der Geschäftsführer gab an, es habe keine Unterschiede gegeben, er habe sogar besser als die anderen gearbeitet. ***x.x*** hat in diesem Zusammenhang zunächst vermeint, er habe nur Hilfstätigkeiten ausgeführt. Im weiteren Verlauf seiner Einvernahme, gab er allerdings an, er habe im Prinzip die gleiche Arbeit verrichtet, wie die anderen Arbeitnehmer der bFP und habe auch andere Arbeiten als *am Dach* verrichtet. Da in diesem Punkt die Angaben des ***x.x*** widersprüchlich waren, war die Aussage des Geschäftsführers der bFP glaubwürdiger als jene des ***x.x***. Zweifelsfrei war ***x.x*** aufgrund seiner Ausbildung zum Tischler auch im Stande die gleichen Arbeiten wie die anderen Arbeitnehmer der bFP auszuführen. Ferner ergibt sich aus den glaubhaften Angaben des Geschäftsführers der bFP, dass ***x.x*** vereinzelt Tischlerarbeiten für die bFP durchführte.

Die Feststellung, wonach ***x.x*** nicht als Vorarbeiter eingesetzt wurde, war zu treffen, zumal ***x.x*** über keine einschlägige Berufsausbildung als Dachdecker verfügt. Vorarbeiter verfügen idR über einen Lehrabschluss als Dachdecker und eine weiterführende Fachausbildung. Es war daher nicht glaubhaft, dass er auch als Vorarbeiter tätig war.

Ebenso war aufgrund der glaubwürdigen Angabe des Geschäftsführers der bFP die Feststellung zu treffen, dass der Arbeitstag in der Regel am Firmensitz in ***Ort*** begann und das Material von der bFP verwendet wurde. Der Geschäftsführer der bFP gab an, dass „***x.x*** *seine Arbeit bei der bFP begann, um Werkzeug und Material mitzunehmen*“; „*bei Dachdecker-*

und Zimmererarbeiten kaufte die bFP das Material ein.“ Übereinstimmend gab auch ***x.x*** an, dass das Material für die Dachdeckerarbeiten immer von der bFP angekauft worden sei, er selbst habe nie Baumaterial eingekauft.

Vor dem Hintergrund, dass der Geschäftsführer der bFP einräumt, die Wertangaben der Pauschalrechnungen seien nicht korrekt und diese Zahlungen seien im Nachhinein *abgearbeitet* worden, erscheint allerdings die Aussage des Geschäftsführers der bFP nicht glaubwürdig, für Spezialaufträge sei das Material gelegentlich von ***x.x*** beigestellt worden. Es war daher aufgrund der unschlüssigen Angaben des Geschäftsführers der bFP, die Aussage des ***x.x*** in diesem Fall glaubwürdiger und war die Feststellung, wonach Arbeitsmaterialien wie Werkzeuge und Baustoffe ausschließlich von der bFP auf deren Kosten zur Verfügung gestellt wurden, zu treffen.

Dass ***x.x*** im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ausschließlich für die bFP tätig war, ergibt sich aus der diesbezüglichen glaubwürdigen Aussage des ***x.x***. In der Einvernahme gab er an, dass er für keinen anderen Auftraggeber tätig gewesen sei. Auch die anderen Beweisergebnisse vermögen diese Aussage nicht zu erschüttern, zumal nur ***x.x*** wissen konnte, für wen er tätig war. Jedoch gab der Geschäftsführer der bFP ebenso an, dass ***x.x*** in den letzten Jahren nahezu ausschließlich bzw. täglich für die bFP arbeitete. Ob ***x.x*** ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich für die bFP tätig war, spielt jedoch ohnehin keine große Rolle.

Die Feststellung, dass die Baustellen, auf welchen ***x.x*** tätig war, vom Geschäftsführer der bFP zugewiesen wurden, war aus folgenden Erwägungen zu treffen:

Einerseits ergibt sich dies aus den getroffenen Feststellungen, dass (in der Regel) der Arbeitstag am Firmensitz begann, Firmenfahrzeuge verwendet wurden und ***x.x*** die gleichen Arbeiten verrichtete, wie die anderen Arbeitnehmer der bFP. Andererseits vermeint der Geschäftsführer der bFP, dass es in seiner Hand gelegen sei, auf welche Baustellen er ***x.x*** schickte. Insofern konnte diese Feststellung bedenkenlos getroffen werden.

Die Feststellung, wonach die bFP einer Vertretung niemals zugestimmt hätte, ergibt sich aus der Aussage des ***x.x*** in Zusammenschau mit der Angabe des Geschäftsführers der bFP, ***x.x*** sei sehr geschickt und verlässlich und arbeite sogar besser, als die anderen Arbeitnehmer. Vor diesem Hintergrund wurde nach Ansicht des erkennenden Senats ***x.x*** aufgrund seiner persönlichen Fertigkeiten beschäftigt, einer Vertretung wäre daher nicht zugestimmt worden.

Die Feststellung, wonach die gearbeiteten Stunden des ***x.x*** gemeinsam mit den Stunden der anderen Arbeitnehmer der bFP auf einen Block der bFP vom Geschäftsführer der bFP bzw. einem Vorarbeiter aufgezeichnet wurden, war aufgrund der dem Bundesfinanzgericht teilweise vorliegenden Aufzeichnungen zu treffen. Überdies wurde in der Beschwerde sogar

vorgebracht, dass es richtig sei, die Stundenaufzeichnungen des ***X.X*** habe der Geschäftsführer der bFP geführt.

Auch ergibt sich aus den vorliegenden Aufzeichnungen zweifelsfrei, dass ***X.X*** gleich viele Stunden an den einzelnen Tagen wie die übrigen Arbeitnehmer der bFP gearbeitet hat. An der Richtigkeit dieser Aufzeichnungen hat das Bundesfinanzgericht keine Bedenken. Da ***X.X*** gleich viele Stunden wie die übrigen Arbeitnehmer gearbeitet hat, müssen bei lebensnaher Betrachtung der Gesamtumstände - man Bedenke alleine die gemeinsame Fahrt von und zu den Baustellen - die Arbeitszeiten auch von der bFP vorgegeben worden sein.

Die Höhe der Zahlungen, die ***X.X*** von der bFP erhalten hat, ergibt sich aus den Berechnungen der Betriebsprüfung. Die Beträge wurden von der steuerlichen Vertretung auch nicht in Zweifel gezogen bzw deren Unrichtigkeit nicht behauptet, weshalb auch das Bundesfinanzgericht diese seiner Entscheidung bedenkenlos zugrunde legen kann.

Die Feststellung, wonach kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen wurde, war aufgrund des glaubhaften Aussage des Geschäftsführers der bFP zu treffen.

Dass die Aufwendungen als Fremdleistungen behandelt und als Betriebsausgaben abgesetzt wurden, ergibt sich zweifelsfrei aus dem Abgabenakt der bFP.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Nach § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 (idF BGBl I 52/2009) haben alle Dienstnehmer den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; [...]

Gemäß § 41 Abs 2 FLAG 1967 (idF BGBl I 52/2009) sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen. [...]

Nach § 122 Abs 7 WKG können die Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Die Umlage ist in einem Hundertsatz dieser Beitragsgrundlage zu berechnen. [...]

Gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

§ 47 EStG legt für den Bereich des Steuerrechts einen eigenständigen Dienstnehmerbegriff fest (VwGH vom 18.01.2021, Ra 2018/13/0092; *Fellner in Hofstätter/Reichel* Kommentar zu § 47 Abs. 2 EStG)

Nach der Legaldefinition des § 47 Abs 2 leg cit sind für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zwei Elemente entscheidend: Einerseits die Weisungsgebundenheit und andererseits die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (vgl. *Ebner in Jakom EStG*, 2023, § 47 Rz 5).

In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, die Befugnis, sich vertreten zu lassen oder laufende Lohnzahlungen) Bedacht zu nehmen (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230, mwN). In diesem Fall ist das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH 20.02.2008, 2008/15/0072, mwN).

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (VwGH 29.07.2010, 2007/15/0223, mwN).

Ein Werkvertrag liegt hingegen dann vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernommen wird, wobei es sich bei einem "Werk" um eine schon im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung (in der Regel zu einem bestimmten Termin) zu erbringen (VwGH 15.05.2009, 2009/09/0094). Bei einer Unbestimmtheit der zu erbringenden (vertraglich vereinbarten) Leistungen, die erst bei der Durchführung des Vertrages im Einzelfall konkretisiert bzw individualisiert werden, liegt kein Werkvertrag vor (VwGH 22.01.2003, 99/08/0055).

In einem ersten Schritt ist daher zunächst zu beurteilen, ob und in welcher Intensität die Elemente der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers im gegenständlichen Fall vorliegen:

Weisungsgebundenheit:

Unter Weisungsgebundenheit ist die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit in Form von weitgehender Unterordnung zu verstehen, die in der Folge zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers führt (VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059). Darunter ist stets eine persönliche Weisungsgebundenheit zu verstehen - die Entschlussfreiheit muss jedenfalls über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt sein. Das für ein Dienstverhältnis sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit und ist durch eine weit reichende Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit gekennzeichnet. 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 20.12.2000, 99/13/0223).

In deutlicher Abgrenzung dazu steht die sachliche Weisungsgebundenheit, die sich bei Werkverträgen auf das zu erbringende Werk bzw. den Arbeitserfolg bezieht, wie zB die Verpflichtung, eine Arbeit bis zu einem bestimmten Termin fertigzustellen (VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162).

Eine sachliche Weisungsgebundenheit steht demzufolge dem Selbständigenbegriff nicht entgegen. Persönliche Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und charakteristisch dafür, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt und nicht einzelne Arbeiten verspricht; dieses persönliche Weisungsrecht fordert also einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit (VwGH 28.3.2000, 96/14/0070; VwGH 28.05.2009, 2007/15/0163).

Nach den getroffenen Feststellungen wurde ***x.x*** nach Stunden bezahlt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Vereinbarung eines Stundenhonorars ein Indiz dafür dar, dass kein bestimmter Arbeitserfolg, sondern die Arbeitskraft geschuldet wird (VwGH 02.02.2010, 2009/15/0191). Dass die Stunden von der bFP aufgezeichnet wurden, ist ein weiteres Indiz für die Unterwerfung unter die Kontrolle der bFP und somit der Weisungsgebundenheit des ***x.x***.

Ebenso spricht für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, dass ***x.x*** die Arbeiten stets persönlich ausgeführt hat. Eine Vertretung war von Seiten der bFP nicht gewollt bzw hat eine solche, wie seitens der bFP in der mündlichen Verhandlung zugestanden wurde, tatsächlich niemals stattgefunden. Auch die ausschließliche Tätigkeit für die bFP ist ein weiteres Indiz für das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit. Wenn dazu in der mündlichen Verhandlung seitens der bFP angemerkt wurde, dass ***x.x*** auch von Zeit zu Zeit bei einem nicht näher genannten Bodenleger Arbeiten verrichtet oder seinem Bruder im Rahmen dessen landwirtschaftlichen Betriebes geholfen hat, spricht dies nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, da es durchaus den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, dass

Handwerker auch außerhalb ihres Dienstverhältnisses und außerhalb ihrer Dienstzeit bestimmte Tätigkeiten ausüben. Ferner unterlag ***x.x*** den Weisungen des Geschäftsführers der bfp hinsichtlich der konkreten Arbeitsorte. Die Baustellen, auf welchen ***x.x*** tätig war, wurden ihm vom Geschäftsführer der bfp zugewiesen.

Die stattgefundene Rechnungslegung hingegen schließt das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nicht aus, da die Rechnungen auch zu Unrecht ausgestellt werden können (VwGH 16.02.1994, 90/13/0251). Zudem wurde in der mündlichen Verhandlung zu den (geringfügigen) Rechnungen, die sich im streitgegenständlichen Zeitraum befunden haben und den Eindruck eines vereinbarten Werkes erwecken könnten, ausgeführt, dass es sich dabei um Arbeiten im Betrieb der bfp gehandelt hat. Daraus folgt, dass die bfp ***x.x***, wenn dieser nicht auf den einzelnen Baustellen für die Beschwerdeführerin tätig war, auf Grund seiner Fähigkeiten auch für innerbetriebliche Arbeiten heranzog.

Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers

Eine organisatorische Eingliederung liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus des Arbeitgebers bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (VwGH 26.06.2001, 2001/14/0103). Eine Eingliederung wird nach der ständigen Rechtsprechung durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt (VwGH 23.9.10, 2010/15/0121).

x.x hat regelmäßig die gleichen Arbeiten wie die anderen Arbeitnehmer verrichtet. Der Verwaltungsgerichtshof hat iZm Aushilfskräften ausgesprochen, dass ein Dienstverhältnis dann vorliegt, wenn die Hilfskräfte im Wesentlichen die gleichen Leistungen schulden bzw Arbeiten verrichten wie das mit Dienstverträgen beschäftigte Personal (VwGH 18.03.04, 2000/15/0078). Weiters wurde für den Transport zu den Baustellen fast ausschließlich Firmenfahrzeuge verwendet. Auch sind die Bereitstellung der Arbeitsmittel und die Verwendung der Infrastruktur der bfp als Indiz dafür zu werten, dass ***x.x*** in den geschäftlichen Organismus der bfp eingegliedert war (VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045). Auch wenn man davon ausgehen würde, dass ***x.x*** auch als Vorarbeiter tätig war – wovon hier jedoch nicht ausgegangen wird – vermag dies nichts zu ändern: Ein Vorarbeiter, der gewöhnlich für die Koordinierung von Arbeitnehmern zuständig ist und darüber hinaus mitarbeitet, dabei ausschließlich die Infrastruktur des Unternehmers verwendet, die Arbeitsorte zugewiesen bekommt und nach Stunden bezahlt wird, ist zweifelsfrei in den geschäftlichen Organismus seines Arbeitgebers eingegliedert.

Ebenso bringt das Tätigwerden nach den vorgegebenen Arbeitszeiten der bfp die Eingliederung in dessen Unternehmensorganismus klar zum Ausdruck (VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0066). Daran ändert auch nichts, dass im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgebracht wurde, dass es manchmal vorgekommen ist, dass ***x.x*** später erschienen oder früher gegangen

ist, da dies bei vielen Dienstverhältnissen – oft sogar ohne konkrete vorherige Abstimmung mit dem Arbeitgeber - möglich ist. Zugestanden wurde bei der mündlichen Verhandlung jedenfalls, dass ***x.x*** arbeitstäglich seinen ihm übertragenen Aufgaben nachgekommen ist.

Im Übrigen sind nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Bauarbeiter idR in den geschäftlichen Organismus eingegliedert und tragen auch kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko (VwGH 19.09.07, 2007/13/0071; VwGH 31.07.12, 2008/13/0071; VwGH 26.02.20, Ra 2018/13/0008).

Nach Ansicht des erkennenden Senats sind bereits die Elemente der Weisungsgebundenheit und der organisatorischen Eingliederung für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses klar erfüllt, der Vollständigkeit halber werden die von der Judikatur aufgestellten weiteren Voraussetzungen näher beleuchtet:

weiteren Merkmale

Ein Unternehmerrisiko liegt insbesondere dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Höhe seiner Einnahmen beeinflussen kann. Gegen ein Unternehmerrisiko spricht die erfolgsunabhängige Abrechnung nach Arbeitsstunden (VwGH 28.09.2004, 2000/14/0094; VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219), vorgegebene Arbeitszeit oder wie bereits ausgeführt, die Zurverfügungstellung von Arbeitsmitteln.

Sachverhaltsmäßig wurde festgestellt, dass ***x.x*** der bFP seine Leistungen persönlich erbracht und eine Vertretung tatsächlich nicht stattgefunden hat. Insofern ging es der bFP um die Einbringung der Arbeitskraft und lag somit kein Recht vor, sich vertreten zu lassen.

Die Leistungen wurden durch laufende wöchentliche Barzahlungen honoriert. Die laufende Auszahlung des vereinbarten Entgeltes ist ein typisches Begriffsmerkmal des Dienstverhältnisses (VwGH 26.03.1974, 1635/72, 1974, 188). Das Vorliegen einer laufenden Entlohnung ist auch dann zu bejahen, wenn der Jahresbezug nicht in gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird (VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054; VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Bei einer Gesamtwürdigung aller angeführten Kriterien gelangt der erkennende Senat zu der Ansicht, dass im gegenständlichen Fall eindeutig ein Dienstverhältnis nach § 47 Abs 2 EStG 1988 vorliegt. In Bezug auf die vereinzelt für die bFP hergestellten Tischlerarbeiten (Eckbank und KFZ Einbauten) ist es einerseits nicht ungewöhnlich, dass auch nichtselbständig Beschäftigte für das eigene Unternehmen Arbeiten erledigen, ohne dass dies rechtlich gleich als Werkverhältnis einzustufen ist. Andererseits heben sich diese Tätigkeiten nicht deutlich von den sonst erbrachten Leistungen ab und überwiegen auch hier nicht die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit.

Aufgrund vorstehender Erwägungen hat ***x.x*** der bfP seine persönliche Arbeitskraft geschuldet. Die Heranziehung zur Haftung der Lohnsteuer sowie Dienstgeberbeiträgen erfolgte daher zu Recht.

Abschließend ist noch festzuhalten, dass ein Verstoß gegen Treu und Glauben nicht vorliegt. Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0075). Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104). Der Grundsatz von Treu und Glauben kann zur Anwendung kommen, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH 18.12.1996, 94/15/0156). Der Grundsatz von Treu und Glauben wird ferner vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften zu berücksichtigen sein (VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; VwGH 28.10.2009, 2008/15/0054; VwGH 2.2.2010, 2007/15/0253). Im gegenständlichen Fall wurde die bfP weder zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert noch wurde eine Auskunft erteilt.

Im Übrigen hat die bfP in der mündlichen Verhandlung zugestanden, dass mit ***x.x*** über eine Anmeldung als Arbeitnehmer gesprochen wurde. Daraus folgt, dass der bfP auf Grund der Umstände der Beschäftigung selbst klar war, dass ein Dienstverhältnis vorliegen könnte. Die Gründe, die letztlich dazu führten, keine Anmeldung vorzunehmen, lagen offenbar in der persönlichen Situation des ***x.x*** begründet, was für die steuerliche Würdigung jedoch nicht von Relevanz ist.

Insgesamt konnte dem Beschwerdebegehren daher kein Erfolg beschieden sein und war die Beschwerde 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage beschränkte sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Innsbruck, am 14. Juli 2023