

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Natalie Brennsteiner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Stb***, ***Stb_Adr***, über die Beschwerde vom 30. März 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg Land (nunmehr Finanzamt Österreich) betreffend Einkommensteuer 2010 und die Beschwerde vom 2. Dezember 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg -Land (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 11. November 2014 betreffend Einkommensteuer 2008, Einkommensteuer 2009, Einkommensteuer 2011 und Einkommensteuer 2012, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

I. Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2010 wird im Sinne der Beschwerdevorentscheidung vom 11. November 2014 abgeändert. Die Einkommensteuer wird in Höhe von 2.250,66 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Die Beschwerde vom 2. Dezember 2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Jahr 2013 führte das Finanzamt ***1*** eine Lohnsteuerprüfung betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag betreffend den Zeitraum 1.1.2009 bis 31.12.2009 bei Frau ***E***, StNr ***123*** durch. Im Zuge dieser Prüfung stellte das

Finanzamt fest, dass der Beschwerdeführer (in weiterer Folge Bf) im geprüften Zeitraum Kochdienste bei Frau ***E*** geleistet hat. Dabei ging das Finanzamt von einem Dienstverhältnis des Bf aus und erließ entsprechende Bescheide gegenüber Frau ***E***.

Aufgrund der Lohnsteuerprüfung wurde der Bf mit schriftlichem Auskunftersuchen vom 22.5.2013 vom zuständigen Finanzamt ersucht, Auskunft über die von ihm in den Jahren 2009-2011 geleisteten Kochdienstleistungen zu geben.

Mit Schreiben vom 5.7.2013 beantwortete der Bf das Auskunftersuchen.

Die belangte Behörde ersuchte mit Schreiben von 10.12.2013 den Bf um detaillierte Aufgliederung der Reisekosten und Fahrtspesen für die Jahre 2009 bis 2012.

Im Jahr 2014 führte die belangte Behörde eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2008 bis 2014 beim Bf durch.

Mit Schreiben vom 23.10.2014 nahm der Bf zum laufenden Betriebsprüfungsverfahren iZm dem von der Abgabenbehörde behaupteten Beurteilung des Vertragsverhältnisses als Dienstverhältnis zwischen Frau ***E*** und ihm Stellung.

In weiterer Folge nahm die belangte Behörde die Einkommensteuer 2008, 2009, 2011 und 2012 gem § 303 BAO mit Bescheiden vom 11.11.2014 wieder auf und erließ neue Sachbescheide.

Betreffend die Einkommensteuer 2010 wurden mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.11.2014 die Ergebnisse der Betriebsprüfung verarbeitet.

Mit Schreiben vom 2.12.2014 erhob der steuerlich vertretene Bf Beschwerde gegen die Einkommensteuer 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012. Begründend wurde ausgeführt, dass es sich entgegen der Ansicht der belangten Behörde nicht um ein Dienstverhältnis mit Frau ***E*** handle. Das Arbeitsverhältnis sei als Werkvertrag zu beurteilen.

Aufgrund des bereits anhängigen Beschwerdeverfahrens bei Frau ***E*** wurde das Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2008 bis 2012 mit Bescheid vom 13.2.2013 von der belangten Behörde gem § 271 BAO ausgesetzt.

Mit Beschluss vom 8.11.2019 wies das Bundesfinanzgericht den Vorlageantrag vom 15.3.2019 betreffend das Beschwerdeverfahren betreffend Haftungsbescheid Lohnsteuer 2009-2011, DB 2009-2011 und DZ 2009-2011 (GZ RV/6100289/2019) mangels Aktivlegitimation des Einschreiters als unzulässig zurück.

Infolgedessen setzte die belangte Behörde das mit Beschluss vom 13.2.2013 gem § 271 BAO ausgesetzte Verfahren fort.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 2.3.2023 wies die belangte Behörde die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 vom 2.12.2014 ab.

Dagegen brachte der steuerliche Vertreter am 16.3.2023 einen Vorlageantrag ein.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde samt den dazugehörigen Akten am 30.3.2023 dem Bundesfinanzgericht vor.

Am 11.6.2025 fand gem § 269 BAO zur Erörterung der Sach- und Rechtslage ein Erörterungstermin statt.

Im Zuge dessen wurde eine Entscheidung gem § 300 BAO in Erwägung gezogen.

Mit E-Mail vom 18.6.2025 übermittelte die belangte Behörde eine Stellungnahme.

Mit Schreiben vom 14.7.2025 teilte die steuerliche Vertretung mit, dass die Finanzverwaltung einer einvernehmlichen Abänderung des Prüfungsergebnisses für die Jahre 2008 bis 2012 nicht zustimme.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf hat seinen Hauptwohnsitz in ***Bf1-Adr***.

Der Bf ist Pensionist und erbrachte in den streitgegenständlichen Jahren Kochdienstleistungen für mehrere Auftraggeber ua für Frau ***E***, ***Hotel***, in ***Hotel_Adr***.

Strittig ist im Beschwerdeverfahren die rechtliche Beurteilung des Vertragsverhältnisses vom Bf mit Frau ***E***.

Der Bf leistete in den streitgegenständlichen Jahren Kochdienste für Frau ***E***. Der Arbeitsplatz für die geleisteten Kochdienste bei Frau ***E*** befand sich im ***Hotel***, ***Hotel_Adr***. Das Hotel ist ua ein Event- und Seminarhotel, das auf den jeweiligen Kunden maßgeschneiderte Events organisiert.

Das Geschäftsmodell des ***Hotel*** ist neben der Zimmervermietung als 4 Sterne Hotel ua „Feste & Feiern in der „***Lokation***“. Der Gastraum bietet Platz für Anlässe bis zu 50 Personen – für Geburtstagsfeiern, Hochzeiten, Jubiläumsfeiern, Firmenfeiern oder Teamevents.

Details und die Erstellung eines individuellen Angebots erfolgten über das ***Hotel***.

Bei der Betätigung des Bf handelte es sich ua um die Durchführung von Grillabenden bzw Kochdienstleistungen, dem Bf kam dabei die Aufgabe der Zubereitung des Grillgutes bzw des Kochens der Menüs zu.

Die Abrechnungen mit den Kunden wurden durch Frau ***E*** durchgeführt. Diese nahm den Auftrag an und teilte vorab dem Bf den Zeitpunkt der Grillabende mit.

Die Leistungen wurden nach den Wünschen der Kunden mit Frau ***E*** angepasst.

Die Kunden entschieden über das Angebot, Frau ***E*** führte den Einkauf (Fleisch, Getränke, Beilagen, etc) durch.

Der Arbeitsplatz (Grillstation, Backofen, Pfannen) und das Tischgeschirr wurden von Frau ***E*** zur Verfügung gestellt.

Der Bf verwendete eigenes Kochwerkzeug (zB Messer) und eigene Arbeitskleidung.

Es lagen keine schriftlichen Verträge bzw schriftlichen Vereinbarungen zwischen dem Bf und Frau ***E*** betreffend die geleisteten Tätigkeiten vor.

Es gab keine Grundsatzvereinbarung mit Frau ***E***, weder mündlich noch schriftlich.

Frau ***E*** sprach jeden einzelnen Auftrag mit dem Bf ab. Jeder einzelne abgesprochene Auftrag wurde vom Bf eigenständig durchgeführt. Der Bf wurde bei seiner Tätigkeit nicht vertreten.

Im Jahr 2008 war der Bf 33x für Frau ***E*** tätig. In den Jahren 2009 – 2011 fanden die Grillabende je nach Jahreszeit bis zu 8x im Monat statt, im Jahr 2012 war der Bf noch ca 25x für Frau ***E*** tätig.

In Summe war der Bf über 200x für Frau ***E*** tätig.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen der Betriebsprüfungen, der vorliegenden Unterlagen des Bf und der Einsichtnahme in die Datenbanken der Finanzverwaltung.

Die Feststellungen zum Arbeitsort „***Hotel***“ ergeben sich durch Einsichtnahme auf der Homepage (***www***).

Aufgrund der Anzahl der im Prüfungszeitraum stattgefundenen Grillabende ist davon auszugehen, dass der Bf seine Bereitschaft zur gastronomischen Tätigkeit an den terminlichen Vorgaben von Frau ***E*** ausgerichtet hat. Das zeigt sich auch darin, dass der Bf in diesem Zeitraum nicht vertreten wurde.

Die Feststellungen zum Arbeitsort und den verwendeten Betriebsmitteln ergeben sich aus den Feststellungen der Prüfungen und der Vorhaltsbeantwortungen.

Dass die Kochstelle, das Heizmaterial, Geschirr, Pfannen, Zutaten, Grillgut etc von Frau ***E*** zur Verfügung gestellt wurden, ergibt sich aus den Feststellungen der Prüfungen und wurde vom Bf auch nicht widersprochen.

Die Verwendung eigener Werkzeuge insb Messer bei Köchen ist üblich, da diese oft an die eigenen Bedürfnisse angepasst werden.

Die Anzahl der stattgefundenen Veranstaltungen ergibt sich aus den Abrechnungen des Bf.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. und II.

Aufgrund der bei Frau ***E*** im Jahr 2013 durchgeführter Lohnsteuerprüfung wurde nach von der belangten Behörde durchgeführten Ermittlungen das Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2008, 2009, 2011 und 2012 gem § 303 BAO mit Bescheiden vom 11.11.2014 wieder aufgenommen und neue Sachbescheide erlassen.

Betreffend die Einkommensteuer 2010 wurden die Ergebnisse der Betriebsprüfung mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.11.2014 verarbeitet.

Gem § 264 BAO kann gegen eine Beschwerdeverentscheidung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag).

Da das vom Bf als Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2010 bezeichnete Schreiben innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe der Beschwerdeverentscheidung eingelangt ist, wird dieses als Vorlageantrag gewertet und gilt die am 30.3.2012 eingelangte Beschwerde wiederum als unerledigt.

Mit Vorlagebericht vom 30.3.2023 wurde sowohl die Beschwerde gegen die Einkommensteuer 2010 als auch die Beschwerde gegen die Einkommensteuer 2008, 2009, 2011 und 2012 vorgelegt.

Der Bf bekämpft die Feststellungen der Prüfung bei Frau ***E***. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde sei der Bf Werkvertragsnehmer von Frau ***E***, somit als selbstständiger Koch tätig und es lägen in den streitgegenständlichen Jahren gewerbliche Einkünfte vor.

Vorweg ist festzuhalten, dass eine Bindung des Einkommensteuerbescheides bei der Veranlagung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit an lohnsteuerrechtliche

Entscheidungen nicht besteht. Auch gegenüber dem Arbeitgeber erlassene Haftungsbescheiden haben keine Bindungswirkung im Einkommensteuerverfahren des Arbeitnehmers. Es fehlt an der Normierung einer ausdrücklichen Abhängigkeit des Einkommensteuerbescheides von lohnsteuerrechtlichen Bescheiden (VwGH 22.9.2000, 98/15/0014 mwN).

Somit ist zu beurteilen, ob im konkreten Fall ein Dienstverhältnis zwischen dem Bf und Frau ***E*** vorliegt.

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.

Diese Legaldefinition ist eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. 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, Ausländerbeschäftigungsrecht oder Ärzterecht. Etwaige unterschiedliche Ergebnisse erkannte der Verfassungsgerichtshof jedoch nicht als unsachlich (VfGH 8.6.1985, B 488/80).

Seit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs 2 EStG 1988 anhand zweier Kriterien, nämlich der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu beurteilen ist. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230, mwN; 28.5.2015, 2013/15/0162; 22.2.2017, Ro 2014/13/0033; 28.6.2017, Ra 2016/15/0074).

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

Entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Tätigkeit (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184, 20.12.2000, 99/13/0223 21.11.2013, 2012/15/0025; 18.12.2013, 2009/13/0230).

Das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. 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 (z.B. VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).

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 (vgl VwGH 15.9.1999, 97/13/0164; 22.3.2010, 2009/15/0200; 29.7.2010, 2007/15/0223; 20.1.2016, 2012/13/0095; 29.6.2016, 2013/15/0281). Die Bereitstellung entsprechend ausgestatteter Arbeitsplätze und das Vorliegen eines Dienstplanes sprechen für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung der Mitarbeiter in den Betrieb der Abgabepflichtigen (vgl VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; 20.1.2016, 2012/13/0095). Für die Beurteilung der Frage, ob ein Dienstverhältnis besteht, ist insbesondere das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit und die Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden von Bedeutung, ebenso wie Vorgaben von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel und die unmittelbare Einbindung in betriebliche Abläufe.

Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es im Einzelfall nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend. Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung ist dabei stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).

Sofern die Merkmale des § 47 Abs 2 EStG 1988 vorliegen, ist es steuerrechtlich ohne Bedeutung, ob das Dienstverhältnis schriftlich, mündlich, durch konkludente Handlungen oder ohne übereinstimmende Willenserklärungen zu Stande kommt.

Der Bf war regelmäßig für Frau ***E*** als Koch / Grillmeister tätig. Es lagen keine schriftlichen Vereinbarungen oder Rahmenverträge vor. Der Bf war eingebunden in die Organisation von Frau ***E***.

Im gegenständlichen Fall ist vom Schulden der Arbeitskraft auszugehen. Bei der Tätigkeit für Gäste zu grillen, steht eine zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen, welche auf Dauer (wenn auch nur für jeweils einige Stunden) angelegt ist, im Mittelpunkt. Auch muss aufgrund der Häufigkeit von einem Angestelltenverhältnis ausgegangen werden. Bei einem Tätigwerden von mehr als 200 Fällen in fünf Jahren, kann nicht von Einzelevents gesprochen werden, die uU auf eine Selbständigkeit deuten könnten.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Arbeitgeberin zeigt sich daran, dass sowohl die Arbeitszeit als auch der Arbeitsort sich nach den Bedürfnissen der Dienstgeberin gerichtet haben und war der Bf verpflichtet für einen klaglosen Ablauf zu sorgen.

Die Arbeitszeit war insoweit vorgegeben, als mit Frau ***E*** als Arbeitgeberin und Inhaberin der Eventlocation die Termine bzw. den Dienstplan für die Grillabende und Veranstaltungen regelmäßig vorab abgesprochen worden sind und schlussendlich eingehalten werden mussten.

Auch wenn der Bf das Zeitfenster an diesen Tagen bis zu einem gewissen Grad selbst bestimmen konnte (Beginn des Kochens/Grillens, Start der Vorbereitungsaktionen etc), ist das nach der Lebenserfahrung bei jedem Gastronomiebetrieb möglich, den Zeitplan individuell anpassen zu können, solange das Ergebnis (Essen) zeitgerecht angeboten werden kann. Auch bei Gastronomiebetrieben /Restaurants, ist es üblich, dass Menüs vorab mit der Leitung abgesprochen, abgestimmt, in regelmäßigen Abständen verändert werden und ist der Küchenleiter (Chef) bis zu einem gewissen Grad für die zeitliche Komponente und das Ergebnis verantwortlich.

Hauptverantwortliche für die Events (Grillabende, Feier etc) war Frau ***E***. Die Feiern fanden an der Location „***Hotel***“ statt und wurden die Arbeitsmittel (Griller, Herd, Abwasch, Geschirr, Töpfe etc) von Frau ***E*** zur Verfügung gestellt. Dass der Bf teilweise eigenes Kochwerkzeug (zB Messer) verwendet hat, ist für Köche durchaus üblich.

Der Bf hatte als Koch seine Aufgabe zu erfüllen und hatte schlichtweg zu grillen, und zwar solange es im Sinne der Gastronomie erforderlich war und jedenfalls solange, bis sich die versammelte Gesellschaft auflöste oder keine Wünsche mehr hatte. Etwas anderes hätte für die Dienstgeberin Frau ***E*** auch keinen Sinn gemacht und es wäre dem Bf bei Aufnahme der Betätigung auch nicht freigestanden anderes zu tun.

Da die Aufträge zur Durchführung von Grillabenden an Frau ***E*** unternehmerische Organisation gingen und diese auch die Vermarktung und Veranstaltung des ***Hotel*** übernahm, ist die Eingliederung des Bf in den betrieblichen Organismus von Frau ***E*** auch dieser Sicht evident.

In Anbetracht dieser Umstände besteht nach der Auffassung des Bundesfinanzgerichts kein Zweifel daran, dass ein Überwiegen der Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber den Merkmalen persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit vorliegt. der Bf in das Unternehmen von Frau ***E*** eingegliedert gewesen ist. Auch ein nur fallweise Beschäftigter kann in den Organismus eines Unternehmens eingegliedert sein (VwGH 29.5.1959, 1710/58).

Zusammenfassend ergibt sich ein Überwiegen der Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber den Merkmalen selbständiger Ausübung der Tätigkeit.

Es ist daher – entsprechend den Feststellungen der Prüfung bei Frau ***E*** - von einem Dienstverhältnis zwischen Frau ***E*** und dem Bf auszugehen.

Die Einkommensteuer betreffend 2010 wird entsprechend der Beschwerdeverentscheidung vom 11.11.2014 iHv 2.250,66 Euro festgesetzt.

Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2008, 2009, 2011 und 2012 wird abgewiesen.

3.2. Zu Spruchpunkt III. (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.

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Dass der Verwaltungsgerichtshof zu einer einzelnen bestimmten Tätigkeit noch nicht judiziert haben mag, begründet vor dem Hintergrund dieser allgemeinen Abgrenzung des Dienstverhältnisses nach § 47 Abs 2 EStG 1988 für sich allein daher noch keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung, sofern die Vorgaben der Rechtsprechung des VwGH bei ihrer Anwendung im Einzelfall beachtet worden sind (VwGH 28.6.207, Ra 2016/15/0074). Gemäß § 25a Abs 1 VwGG war spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 12. August 2025