

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***1*****1***, die Richterinnen ***2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***3*** und ***4*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***43***, ***45***, ***44***, über die Beschwerde vom 23. März 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22. März 2024 betreffend Körperschaftsteuer 2020, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. Juni 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin ***6*** 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

I. Streitpunkt

Strittig ist, ob die an einen Subunternehmer geleisteten täglichen Barzahlungen für Bauleistungen mit jeweils unter EUR 500,00 pro Tag als zusammenhängend zu betrachten sind und daher dem Abzugsverbot gem. § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 iVm § 12 Abs. 1 Z 11 KStG 1988 unterliegen.

II. Verfahrensgang

II.1. Verfahren vor dem Finanzamt Österreich

II.1.1.

Die Beschwerdeführerin, im folgenden „die Bf.“, eine GmbH reichte am 03.10.2022 elektronisch ihre Körperschaftsteuererklärung 2020 ein. Darin erklärte sie EUR ***46*** an Aufwendungen für Fremdpersonal und Fremdleistungen. Mit Körperschaftsteuerbescheid 2020

vom 03.10.2022 wurde die Bf. erklärungsgemäß veranlagt. Das Einkommen wurde mit EUR 55.584,00 und die Körperschaftsteuer mit EUR 13.896,00 festgesetzt.

II.1.2.

Am 20.07.2023 hat bei der Bf. eine Außenprüfung gem. § 147 BAO begonnen.

Prüfungsgegenstand war die Umsatzsteuer, die Körperschaftsteuer, die zusammenfassenden Meldungen sowie die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2018 bis 2020. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung gem. § 147 BAO vom 14.03.2024 werden drei Feststellungen getroffen. Beschwerderelevant ist die Feststellung Tz 1 mit der Überschrift Barzahlung Subunternehmer. Unter diesem Punkt wird festgehalten:

*„In den Buchhaltungsunterlagen des Jahres 2020 finden sich im Ordner des Barbelegkreises Eingangsrechnungen und dazugehörige Kassa-Ausgangs Belege welche auch vom Geldempfänger gegengezeichnet sind. In der elektronischen Buchhaltung ist erfasst, dass die besagten Eingangsrechnungen für bezogene Bauleistungen durch den Geschäftsführer Hr. ***7*** bar beglichen wurden und über dessen Verrechnungskonto den Weg in die Buchhaltung fanden. Die Rechnungen wurden von dem Subuntemehmer ***8*** ausgestellt. Es handelt sich bei den Belegen um tageweise Abrechnungen für Regiearbeiten für die Baustellen "****9*** 7" (Leistungszeitraum März bis Mitte April 2020) und "****10*** ***11***" (Leistungszeitraum Mai und Juni 2020).*

Die Rechnungen weisen Einzelbeträge zwischen 296,-€ und 407,-€ auf und sind daher einzeln betrachtet unter der Abzugsverbotsschwelle für bar bezahlte Bauleistungen von 500€ gem. KStG §12 (1) Z11 mit Verweis auf EStG §20 (1) Z9.

Aus Sicht der Finanzverwaltung ist bei der Abzugsverbotsschwelle jedoch nicht auf einzelne Belege, sondern auf die einheitliche Leistung abzustellen, wodurch die Aufteilung auf einzelne Belege unter der Grenze der Beurteilung einer einheitlichen Gesamtleistung nicht im Wege steht.

*Der Subunternehmer ***8*** erbrachte für das Bauvorhaben "****9*** 7" Bauleistungen in Höhe von € 12.524,- und für das Bauvorhaben "****10*** ***11***" Bauleistungen in Höhe von € 19.893,-. Die beiden Baustellen wurden in 80 Einzeltagesabrechnungen abgerechnet und jeweils in bar beglichen.*

*In diesem Sinne geht die Betriebsprüfung davon aus, dass es sich bei den beiden Bauvorhaben "****9*** 7" und "****10*** ***11***" um zwei einheitliche Bauleistungen handelt und die tageweise Abrechnung als Umgehung des Abzugsverbotes von Barzahlungen über 500€ für Bauleistungen handelt.*

*Aus diesem Grund fällt der Aufwand für den Subunternehmer ***8*** unter das Abzugsverbot für bar bezahlte Bauleistungen gem. KStG §12 (1) Z11 mit Verweis auf EStG §20 (1) Z9. Somit ist der Aufwand für Fremdleistung im Jahr 2020 um € 32.417,- zu kürzen.“*

Der Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung hat diese Feststellung wortgleich übernommen

II.1.3.

Auf Grundlage dieser Feststellung wurde das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2020 mit Bescheid über die Wiederaufnahme vom 22.03.2024 gem. § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen und ein neuer Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2020 mit gleichem Datum erlassen. In diesem wurde das Einkommen mit EUR 90.001,00 und die Körperschaftsteuer mit EUR 22.500,00 festgesetzt.

II.1.4.

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2020 hat die steuerliche Vertretung der Bf. mit Fax vom 23.04.2024 das Rechtsmittel der Beschwerde ergriffen und beantragt, das Einkommen im Jahr 2020 mit EUR 57.584,00 festzusetzen und für den Fall der Vorlage gegenständlicher Beschwerde zur Entscheidung beim Bundesfinanzgericht die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt. Inhaltlich wird ausgeführt, dass gegen die rechtliche Beurteilung des Finanzamtes nachfolgender Sachverhalt spricht:

*„Die Beschwerdeführerin war aus Personalmangel gezwungen Leistungen zuzukaufen. Das geschah jeweils für bestimmte Werksabschnitte, je nach Dringlichkeit, und nicht für das gesamte Bauvorhaben. Wie man aus den vom Subunternehmer ***8*** gelegten Rechnungen entnehmen kann, waren diese von unterschiedlichem Umfang. Der mit den Werkleistungen Beauftragte hatte jeweils nach den Vorgaben der Beschwerdeführerin in sich geschlossene Aufträge zu erfüllen. Diese können nicht in einem Werkauftrag zusammengefasst werden. Der Sachverhalt ist somit der, dass einzelne Werkaufträge für sich abgerechnet wurden. Es kann nicht von einer Umgehung des Abzugsverbotes von Barzahlungen über EUR 500,00 für Bauleistungen ausgegangen werden, wenn ein Auftrag in sich abgegrenzt erteilt wurde und jedes Mal eine eigene Auftragsannahme seitens des Auftragsnehmers erfolgte. Noch dazu, wenn von einem zum anderen Auftrag die Bedingungen neu festgelegt wurden. Dass der Auftragnehmer auf Barzahlung nach Erfüllung des jeweiligen Auftrages bestand, kann nicht der Beschwerdeführerin zugeordnet werden. Es können daher auch nicht die Folgen des § 20 (1), Z 9 EStG 1986 zum Tragen kommen.“*

II.1.5.

Das Finanzamt Österreich ersuchte mit Anbringen vom 23.05.2024 um Ergänzung der Beschwerde durch Beantwortung folgender Fragen:

*„Fragen bezüglich Eingangsrechnungen der Firma ***8***:*

- 1. Wie wurden die Angebote von ***8*** gestellt? Gibt es schriftliche Preisangebote? Schriftliche Auftragsvereinbarungen? Schriftliche Auftragsbestätigungen? Wenn ja, sind diese vorzulegen.*
- 2. Was waren die Gründe, dass man sich für FA ***8*** als Subunternehmen entschieden hat?*
- 3. Wie und anhand welcher Unterlagen wurden die Rechnungsinhalte überprüft? Existieren Bautagesberichte, Regiestundenlisten, etc., aus denen ersichtlich ist, welcher Arbeiter der Fa ***8*** auf den jeweiligen Baustellen (***9*** 7 und ***10*** ***11***) wann und wie lange eingesetzt waren? Wenn ja, sind diese vorzulegen.*
- 4. Welche einzelnen Verkaufträge wurden durch FA ***8*** abgerechnet? Übermittlung der einzelnen Werkverträge bzw. Beschreibungen der einzelnen in sich geschlossenen Aufträge.*
- 5. Auf welcher Grundlage erfolgten die Abrechnungen mit dem Auftragnehmer? Wie und wo erfolgte die Rechnungsübergabe? Durch wen erfolgte die Rechnungsübergabe (Kassabeleg)?*
- 6. Wie und wann erfolgte die Bezahlung an Fa. ***8***? Aus welchem Grund wurde die Bezahlung bar durchgeführt? Es wurden Eingangsrechnungen von FA ***8*** übermittelt, auf welchen ausgewiesen wird: Zahlung sofort ohne Abzug; Bankverbindung usw. Aus welchem Grund wird die ***7*** GmbH zur Überweisung aufgefordert, wenn der Betrag bereits per Kassenbeleg bar bezahlt worden ist?*

Fragen bezüglich Ausgangsrechnungen:

- 7. Weiters sind die Ausgangsrechnungen der ***7*** GmbH für die Projekte ***9*** 7 und ***10*** ***11*** vorzulegen.“*

Mit Telefax vom 17.07.2024 beantwortete die steuerliche Vertretung der Bf. die Fragen wie folgt:

„Ad 1.) Die Größe der erteilten Aufträge machte es nicht notwendig eigene schriftliche Angebote zu legen. Es wurde vielmehr mündlich vor Ort der Umfang der zu erbringenden Leistung ausgehandelt und die entsprechende Vergütung dafür vereinbart.

*Ad 2.) Der akute Arbeitskräftemangel veranlasste den Geschäftsführer Herrn ***8***, welcher dem Geschäftsführer persönlich bekannt war, weil dieser in der Nachbarschaft ansässig ist, auf die Übernahme von Verkaufträgen anzusprechen.*

*Ad 3.) Der Geschäftsführer war auf den Baustellen ***9*** 7 und ***10*** ***11*** ständig gegenwärtig und hatte einen genauen Überblick über die Ausführung des jeweiligen Verkauftrages. Nachdem immer sofort abgerechnet wurde, erübrigte sich eine gesonderte schriftliche Dokumentation.*

Ad 4.) Es darf auf die Ausführungen zu Ad 1. und Ad 3. hingewiesen werden.

*Ad 5.) Wie unter Ad 1.) ausgeführt, wurden Art und Umfang der Werkleistungen sowie deren Rechnungsumfang vor Ort ausgehandelt. Die Rechnung wurde von Herrn ***8*** an den Geschäftsführer persönlich übergeben. Dies fand entweder am Sitz der Gesellschaft oder im Umfeld des Bauvorhabens statt.*

*Ad 6.) Die Bezahlung erfolgte bei Rechnungsübergabe. Die Barzahlung erfolgte auf ausdrücklichen Wunsch des Herrn ***8***. Auf die Gestaltung der Rechnungsausdrucke hatte die Fa. ***7*** GmbH keinen Einfluss.*

*Ad 7.) Die Ausgangsrechnungen für die Bauvorhaben ***9*** 7 und ***10*** ***11*** werden in der Anlage überreicht.“*

II.1.6.

Mit E-Mail vom 30.10.2024 teilte der Prüfdienst für lohnabhängige Abgaben und Beiträge mit, dass im Zuge der PLB Prüfung der Bf. keine Dienstnehmereigenschaft des ***8*** festgestellt werden konnte.

II.1.7.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 06.11.2024 wurde die Beschwerde vom 23.04.2024 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2020 vom 22.03.2024 als unbegründet abgewiesen. Die Begründung erging mit Schreiben vom 07.11.2024:

„Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Seit dem 01.01.2016 ist ein Abzug von Betriebsausgaben aufgrund von Entgelten für die Erbringung von Bauleistungen, für die der Auftraggeber gemäß § 82a EStG haftet, nicht mehr zulässig, wenn das bar gezahlte Entgelt pro Leistung 500 € übersteigt (vgl. Freigrenze für jede einzelne Leistung, EStR 4852o und 4852r). Eine sachfremde und willkürliche Aufteilung einer einheitlichen Leistung zum Zweck, die genannte Grenze zu unterlaufen, kann die Anwendung der Bestimmung nicht verhindern.

Dieses Abzugsverbot wurde mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 eingeführt, um die Schattenwirtschaft im Baugewerbe zu bekämpfen (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 16). Es kommt im B2B-Bereich zur Anwendung, wenn die Erbringung von Bauleistungen von einem Unternehmen

an ein Subunternehmen weitergegeben wird (vgl. EStR 4852p). Der Umfang der betroffenen Bauleistungen richtet sich nach § 19 Abs. 1a UStG (vgl. EStR 4852q).

Mit einem Werkvertrag im Sinne des § 1151 ABGB wird grundsätzlich die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, d. h. zur Herstellung eines Werkes als in sich geschlossene Einheit, vereinbart, in der Regel bis zu einem bestimmten Termin. Die zu erbringende Leistung wird im Werkvertrag konkretisiert und individualisiert. Ein Werkvertrag stellt ein Zielschuldverhältnis dar, dem keine auf Dauer angelegte Leistungserbringung zugrunde liegt. Mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind ausschließlich auf das Endprodukt als solches gerichtet.

*Als Entgelt für Werkleistungen ist die Summe ***20*** Geld- und Sachleistungen zu verstehen.*

*Die einzelnen (täglich geschlossenen) Werkverträge zwischen der ***7*** GmbH und dem Subunternehmen FA. ***8*** wurden mündlich geschlossen. Bei mündlichen „Werkverträgen“ fehlen präzise Angaben über das zu erbringende „Werk“. Ein Werkvertrag liegt, wie oben angeführt, nur dann vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt besteht, wobei es sich um eine im Vertrag konkretisierte und individualisierte Leistung handelt, die eine in sich geschlossene Einheit bildet.*

Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die im Vorhinein genau umrissene Leistung (in der Regel bis zu einem bestimmten Termin) zu erbringen (vgl. VwGH 23. 5. 2007, 2005/08/0003, m. w. N.).

*Die Beschwerdeausführungen, dass täglich neue Werkverträge geschlossen wurden, entsprechen nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens. Das Subunternehmen war für die ***7*** GmbH auf zwei Baustellen tätig (***9*** 7 und ***10***). Es ist zertifiziert für Bauwerksabdichtung. Die Abgabenbehörde geht daher von zwei Werkverträgen aus: Werkvertrag Baustelle ***9*** und Werkvertrag Baustelle ***10***. Die tägliche Rechnungslegung stellt laut Abgabenbehörde eine willkürliche Aufteilung einer einheitlichen Leistung dar.*

Des Weiteren fehlen auf den ausgestellten Rechnungen konkrete Angaben, die auf einzelne eigenständige Leistungen schließen lassen. Auf den Rechnungen wurde lediglich „Regiearbeiten“ vermerkt, und es gab mehrere Rechnungen für einen Leistungszeitraum/Tag. Vereinbarungen, die die Auftragnehmer verpflichten, die Arbeiten bis zu einem bestimmten Termin zu erbringen und abzuschließen, konnten nicht festgestellt werden.

Aus den genannten Gründen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

II.1.8.

Mit Telefax vom 05.12.2024 stellte der Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde vom 23.04.2024 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2020 zur Entscheidung beim Bundesfinanzgericht.

II.2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

II.2.1.

Die Beschwerde wurde am 10.12.2024 dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vorgelegt.

II.2.2.

Am 24.01.2025 fand ein Erörterungstermin statt.

Im Rahmen dieses Erörterungstermins wurde unter Beisein eines gerichtlich beeideten Dolmetschers für die türkische Sprache Herr ***8*** mit türkischer Muttersprache vernommen, an den die Bf. die Barzahlungen vorgenommen hat.

Über den Erörterungstermin und über die Zeugeneinvernahme wurden folgende Niederschriften aufgenommen.

Niederschrift über den Verlauf des Erörterungstermins

*„Streitpunkt ist, ob die an Herrn ***8*** bezahlten Barzahlungen steuerlich bei der Bf. abzugsfähig sind.*

*Dieser Erörterungstermin dient dazu, den Inhalt und die Art und Weise der Leistungserbringung von Herrn ***8*** an die Bf. zu ermitteln. Dazu wird zunächst der Geschäftsführer der Bf. einvernommen. Im Anschluss findet die Einvernahme von Herrn ***8***, der als Zeuge geladen wurde, mit Unterstützung eines Dolmetschers für die türkische Sprache statt.*

Fragen an den Geschäftsführer der Bf.:

1. *Haben Sie die in der Ladung bezeichneten Unterlagen mitgebracht?*

Antwort Geschäftsführer: Nein.

2. *Wieviele Leute waren für die beiden Bauvorhaben tätig – Fremd- und Eigenpersonal? Sie?*

*Antwort Geschäftsführer: Ein Bauvorhaben war Richtung ***12*** in ***13****

(***15***). Das war ein Mehrparteienhaus. Ein Bauvorhaben war in ***9*** in ***14***. Mehr Umsatz war in der ***15***. Die zwei Baustellen haben mehr als die Hälfte der Jahresumsätze ausgemacht. Auf diesen Baustellen war ich selbst tätig.

Einwand Steuerberater – ***45***: Das war in der Zeit der Pandemie – im Jahr 2020. Da hat Corona gerade angefangen, daher waren auch wenige Arbeitnehmer und die nur geringfügig bei der Bf. beschäftigt, deshalb haben auch auf der Baustelle ***9*** am Anfang nur Herr ***7*** und Herr ***17*** gearbeitet.

Antwort Geschäftsführer: Wir haben wegen Corona nur mit zwei Personen gearbeitet. Sie waren aber geringfügig angemeldet. Wegen der Pandemie ist eine gewisse Zeit alles gestanden. Ich war auch immer bei den Baustellen mit Herrn ***7*** dabei. Am Anfang war nur Herr ***17*** tätig. Später (am Ende der Baustelle) hat Herr ***18*** Spenglerarbeiten gemacht. Das war eine Fremdfirma. Bei beiden Bauvorhaben gab es Spengler und Abdichtungsarbeiten. Herr ***19*** war geringfügig am Anfang gemeldet. Er hat uns auch geholfen. Er war aber nur ein paar Stunden immer da. Die Leute wollten in der Zeit während Corona nicht arbeiten. Der Beton von der Baufirma ist schon gestanden. Bei der ***15*** war das ein bisschen später. Wir haben Isolierungen, Bitumenabdichtungen, Keller und Balkone und Dächer abgedichtet und Spenglerarbeiten gemacht. Wir haben außen Beton geflämmt; Dachpappe wurde gelegt im Keller und dann in den Balkonen und auf den Dächern.

3. Hat Herr ***17*** alleine gearbeitet oder hat er selber Mitarbeiter mitgebracht?

Antwort Geschäftsführer: Herr ***17*** hat immer alleine gearbeitet.

4. War auch die Baufirma ***20*** vor Ort? Womit?

Antwort Geschäftsführer: Ja, aber mit ganz wenig Personen. Was die genau gemacht haben, weiß ich nicht. Die Personen von der Baufirma ***20*** hatten eine eigene Arbeitskleidung an. Die konnte man von uns unterscheiden. Von der Baufirma ***20*** waren ca. zwei bis drei Leute da. Der Polier hat ab und zu vorbeigeschaut.

5. Was hat Herr ***17*** konkret gemacht?

Antwort Geschäftsführer: Die Wände haben wir gemeinsam mit Dachpappe isoliert. Wir haben gemeinsam gearbeitet. Miteinander Flämmen: Eine Seite flämmt er, eine Seite

*ich. Das passiert draußen. Es kann jeder für sich flämmen. Es muss nicht einer für den anderen etwas holen. Jeder arbeitet selbstständig. Ein Flämmer, Messer, Dachpappe und Gasflasche braucht man. Das habe alles ich organisiert. Herr ***17*** hatte nur sein eigenes Werkzeug, seinen Flämmer, Arbeitshandschuhe und Messer. Das Material (Gas, Dachpappe und Voranstrich) ist von mir gekommen. Herr ***17*** hatte nur sein eigenes Werkzeug mit: Flämmer, Handschuhe, Messer. Jeder hatte seine eigene Arbeitskleidung an. Herr ***17*** hat sich anziehen können, wie er gewollt hat. Das war bei beiden Baustellen gleich.*

*Herr ***17*** ist mein ***23***. Wir wohnen nicht weit voneinander. Ich kenne ihn auch von früher. Er war bei einer anderen Firma beschäftigt – wo er als Sub gearbeitet hat.*

*Herr ***17*** war schon selbstständig wie er bei mir begonnen hat. Er hatte schon ein eigenes Gewerbe (auch vor unserer Zusammenarbeit).*

*Wir haben zusammen in ***9*** begonnen. Parallel hat dann die Baustelle in ***21*** angefangen. Ich habe teilweise in ***21*** gearbeitet, Herr ***17*** alleine in ***9***. Dort hat er Balkone und Terrassen gemacht. Es wurden nur im Bauvorhaben ***9*** der Keller geflämmt. Dort war Herr ***17*** mit mir auch dabei. Das war die erste Arbeit im März 2020.*

Die Verrechnung war so ausgemacht: Das ich ihm jeden Tag das Geld bezahle. Das ist eigentlich nicht so üblich bei uns.

6. Wie hat Herr ***17*** gewusst, dass er am nächsten Tag wieder kommen soll?

*Antwort Geschäftsführer: Wir haben darüber geredet. Es ist auch von der Firma ***20*** ein ständiger Baufortschritt gewesen. Ich habe immer gewusst, dass Arbeit am nächsten Tag da sein wird.*

7. Wer hat bestimmt, wann die Arbeit auf der Baustelle zu Ende war? Wie hat er erfahren, dass er am nächsten Tag wieder kommen soll? Wann wurde Arbeit ausgemacht für neuen Tag? Uhrzeit? Inhalt?

Antwort Geschäftsführer: Er ist selbstständig. Er ist einmal früher gekommen, einmal später gekommen. Wir wohnen 200 m auseinander. Die Barzahlung habe ich verschieden durchgeführt: Zuhause oder auf der Baustelle. Er hat die Rechnung gemacht. Er hatte das Zuhause geschrieben und in der Früh die Rechnung

*mitgenommen und mir die Rechnung gegeben.
Normalerweise zahlt man das über die Bank.*

8. *Wer hat seine Arbeit kontrolliert? Jeden Tag? Untertags? Am Abend?*

Antwort Geschäftsführer: Ja, ich habe seine Arbeit kontrolliert jeden Tag. Wir haben uns unterhalten. Wenn er eine Frage hatte, ist er zu mir gekommen – umgekehrt war das auch so. Es ist häufig zum Austausch gekommen zB. bei der Rauchpause oder am Abend, bevor der Dienst beendet wurde. Am Abend habe ich ihm das dann mitgeteilt, dass er wieder kommen soll.

9. *Was ist geschehen, wenn Arbeit nicht passte? Abzug Entgelt? Nichtzahlung?*

*Antwort Geschäftsführer: Das ist nie vorgekommen. Es ist immer Herr ***17*** gekommen.*

10. *Warum 6,5 Wochen und dann ca. 2 Monate? – Warum nicht länger oder kürzer?*

*Antwort Geschäftsführer: Nach 6 Wochen ist er nicht mehr gekommen, weil er wo anders gearbeitet hat. In der ***10*** hat er Balkone geflämmt. Wenn die Flächen größer wären, muss man gemeinsam arbeiten. Am Abend muss die Dämmung dicht sein; eine Lage muss oben sein – wenn es regnet, habe ich einen Wassereintritt und dann muss ich die Dämmung wegschmeißen. Man braucht zwei bis drei Leute für eine reine Fläche. Das ist nicht so schlimm, wenn es auf reinen Beton regnet und Balkone sind ausschließlich aus Beton.*

11. *Wie haben Sie gewusst, dass die angegebene Stundenzahl in Ordnung ist?*

Antwort Geschäftsführer: Ich habe ihm vertraut. Ich kenne ihn ja.

12. *Auf die tägliche Auszahlung hat er bestanden?*

Antwort Geschäftsführer: Ja. Als er mehrere Leute angestellt hatte, haben wir das ganz normal auf sein Konto überwiesen. Weil er alleine war – war es mir egal. Das waren Beträge von € 300 – 400. Das konnte ich vom Bankomat abheben.

13. Warum gleiche Rechnungsnummern mit anderem Aussehen?

Antwort Geschäftsführer: Das weiß ich nicht.

*Steuerberater ***45***: Das werde ich mir in der Buchhaltung anschauen.*

14. Was waren die täglich neuen Bedingungen?

Antwort Steuerberater: Es ist jedes Mal ausgemacht worden, was am nächsten Tag zu machen ist. Einmal Wand und einmal Balkon.

Keine weiteren Fragen.

*Herr ***7*** und Herr ***45*** führen an, dass für die Selbstständigkeit von Herrn ***17*** auch die Höhe des Entgelts spricht. Herr ***17*** hat für eine Regiestunde € 37,00 erhalten, wo hingegen der kollektivvertragliche Stundenlohn in etwa bei € 16,50 gelegen ist.*

*Auf Nachfrage der Richterin ob zum Zeitpunkt des Beginns der Arbeiten durch die Bf. der Rohbau bereits mit den Balkonen (Fläche) gestanden ist, gibt Herr ***7*** an, dass in ***21*** ein Bauabschnitt von insgesamt drei Bauabschnitten bereits ausgeführt war und in ***9*** der Rohbau bereits gestanden ist. Jeder Bauabschnitt bzw. der Rohbau in ***9*** hat mehrere Balkone enthalten.*

*Vertreterin der belangten Behörde: Die Adresse von ***21*** ist: ***22***. Gegenüber ist die Shell-Tankstelle.“*

Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen, Herrn *8*****

Richterin: Welche Unterlagen haben Sie mitgebracht?

Antwort Zeuge: Die Firma ist untergegangen. Ich habe sehr viele Sachen erlebt bzw. erleben müssen. Ich konnte nicht arbeiten. Da war Corona. Ich habe einige Fehler auch ungewollt gemacht. Ich weiß nicht wo diese Unterlagen sind. Ich habe sehr schlechte Zeiten erlebt. Vielleicht habe ich sie weggeschmissen.

Richterin: Weisen Sie ihn bitte darauf hin, dass er eine gesetzliche Aufbewahrungspflicht hat.

Antwort Zeuge: Das ist Unwissenheit.

Fragen an Zeuge:

1. Wo waren die Bauvorhaben? Wie viele Bauvorhaben waren es?

Antwort Zeuge: Bei dem Bauvorhaben war nur ich tätig. Wo die Bauvorhaben waren, das weiß ich nicht mehr genau. Ich glaube, dass eines in ***13*** war und eines in ***14***.

2. Haben Sie alleine gearbeitet oder haben Sie Mitarbeiter mitgebracht?

Antwort Zeuge: Ich habe alleine gearbeitet und konnte keine großen Aufträge entgegennehmen. Keine Mitarbeiter – erst später; in der Firma der Frau.

Ich habe vor allem Balkone gemacht und normalerweise alleine gearbeitet. Wenn ich alleine war, habe ich Balkone gemacht. Wenn ich einen großen Auftrag bekommen hätte mit der Firma ***23***, dann hätte ich Mitarbeiter aufgenommen. Dazu ist es nicht gekommen. Ich war alleine – später (nach ein bis zwei Jahren) hatte ich schon Mitarbeiter. Ich führe keine Firma mehr. Ich habe die Firma geschlossen. Die Firma auf den Namen meiner Frau hat dann die Mitarbeiter gehabt.

3. Was haben Sie gebraucht zum Arbeiten?

Antwort Zeuge: Ich hatte als Arbeitsmaterial das Flämmgerät und Arbeitsschuhe. Ich übernehme nur Aufträge ohne Material.

4. Woher kennen Sie Herrn ***7***?

Antwort Zeuge: Ich kenne ihn schon lange. Ich habe mit ihm gesprochen und wollte arbeiten. Ich bin seit 2005 in Österreich. In den 2000 Jahren habe ich ihn in der Firma ***24*** in ***11*** gesehen. Ich hatte nicht viel Dialog mit ihm. Ich wohnte damals in ***25***, aber ich habe ihn weder besucht oder eine Verwandtschaft. Wir sind nicht so nah miteinander. Ich hatte nur Dialoge mit ihm bezüglich der Arbeit.

5. Wer war auf der Baustelle in ***14*** noch?

Antwort Zeuge: Ich weiß es nicht. Herr ***7*** hat auch gearbeitet. Er hat die Dächer gemacht und ich habe die Balkone gemacht.

6. Haben Sie beim Keller mit Herrn ***7*** zusammengearbeitet?

Antwort Zeuge: Ich habe mit ihm zusammengearbeitet, als die Firma auf den Namen

meiner Frau war. Normalerweise habe ich immer alleine gearbeitet, vielleicht einmal haben wir zusammengearbeitet.

7. Warum wollten Sie das Geld jeden Tag?

Antwort Zeuge: Ich habe tageweise Aufträge bekommen und daher tageweise Auszahlungen.

8. Wie haben die tageweise Aufträge ausgesehen?

Antwort Zeuge: Ich habe für einen Tag den Auftrag bekommen, dass ich einen Balkon machen soll. Nach der Erledigung der Arbeit habe ich eine Rechnung erstellt.

9. Haben Sie einen Computer, ein Girokonto?

Antwort Zeuge: Computer habe ich - ja. Girokonto schätze ich schon das ich das hatte.

10. Warum haben Sie sich das nicht täglich überweisen lassen?

Antwort Zeuge: Ich vertraute damals niemanden. Ich habe damals mit ihm ausgemacht, dass ich täglich das Geld bar ausbezahlt bekomme. Ich habe täglich Balkone gemacht.

11. Wie ist es zur Neubeauftragung über einen weiteren Balkon gekommen?

Antwort Zeuge: Er sagte mir, dass ich einen gewissen Balkon zu machen habe. Ich möchte jetzt nicht lügen. Ich kann mich nicht mehr so genau daran erinnern. Wenn ich am Abend bei ihm war und ihm die Rechnung gegeben habe (zu Hause bei ihm), habe ich dann mein Geld bekommen. Da hat er mir dann erzählt, was ich als nächstes zu tun habe. Wenn er mir das Geld nicht täglich bezahlt hätte, hätte ich die Arbeit nicht angenommen. Ich habe kein Vertrauen – weil ich ihn auch zu wenig kenne.

12. Wie lange dauert die Flämmung eines Balkons?

Antwort Zeuge: Mindestens einen Tag, das heißt im Regelfall ungefähr 8 bis 10 Stunden. Es passierte manchmal, dass ich einen Balkon nicht schaffe. Ich musste alles

selber machen. Ich musste schwere Sachen tragen. Ich habe Kreuzschmerzen deshalb. Ich habe die Balkone fertiggestellt.

Richterin: Warum haben Sie vorher gesagt, dass Sie fallweise einen Balkon an einem Tag nicht schafften?

Richterin: Das heißt, es wurde im Regelfall ein Balkon pro Tag geschafft zu unterschiedlichen Stunden?

Antwort Zeuge: Wenn ich das ab und zu nicht fertigstellen konnte, bin ich am nächsten Tag ein bisschen früher hin und habe das fertiggestellt.

13. Warum ist nicht pro Balkon abgerechnet worden, sondern nach Stunden?

Antwort Zeuge: Das geht nicht bei Balkone, weil ich nicht weiß, wie lange es dauern wird.

Herr ***7*** wendet dazu ein, eine m² Abrechnung geht bei Balkonen nicht, da würde der Auftragnehmer nichts verdienen. Komplizierte und kleine Sachen können nur in Regie abgerechnet werden.

14. Ist Ihre Arbeit kontrolliert worden?

Antwort Zeuge: Herr ***7*** hat meine Arbeit im Nachhinein kontrolliert. Nach meiner Arbeit ist er gekommen und hat meine Arbeit angeschaut. Er arbeitete oben am Dach.

15. Falls Sie eine Frage untertags hatten, haben Sie sich an Herrn ***7*** wenden können?

Antwort Zeuge: Natürlich. Wenn etwas vorgefallen wäre: Zum Beispiel, es ist zu wenig Material da – dann hätte ich es ihm sagen können. Ich muss schon eines dazu sagen, dass ich mich nicht sehr gut erinnere. Ich will kein Lügner sein für beide Seiten.

16. Haben Sie andere Arbeitsaufträge zur selben Zeit gehabt?

Antwort Zeuge: Nein. Wenn ich einen größeren Auftrag gehabt hätte, hätte ich diese Arbeit niederlegen müssen.

17. Warum haben Sie für 1,5 Monate in ***14*** gearbeitet? Warum war das dann aus?

Antwort Zeuge: Ich weiß nicht, wann das aus war. Ich habe viele Arbeiten gemacht. Ich habe viel Brot durch ihn verdient. Er hat mir geholfen. Er hat mir Arbeit gegeben. Ich war bemüht etwas zu tun bzw. zu machen. Es war alles umsonst. Ich bin trotzdem untergegangen.

Richterin: Insolvenz?

Antwort Zeuge: Ja.

18. Haben Sie zu den Arbeitsbedingungen Tag für Tag etwas verändert?

Antwort Zeuge: Ich arbeitete immer an Balkone. Ich bin so traurig, wenn ich an frühere Zeiten denke.

19. Haben Sie alle Balkone in ***14*** bzw. in ***13*** gemacht oder fertiggemacht?

Antwort Zeuge: Ich war bestrebt meine Arbeit zu vervollständigen. Soweit ich mich erinnern kann, habe ich es vervollständigt. Ich kann mich nicht mehr genau erinnern, ob ich alle Balkone gemacht habe. Das weiß ich nicht mehr. Ich will nichts falsches Sagen gegenüber beide Seiten. Weil ich zuverlässig war, hat er mir immer Arbeit gegeben.

20. Frage vom Finanzamt zum Zeugen:

Sie sagten, Sie hatten keinen weiteren Auftraggeber, weil Sie sich freigehalten haben für Herrn ***7***. Also war es Ihnen schon bewusst, dass Sie länger bei Herrn ***7*** tätig werden?

Antwort Zeuge: Ich habe auf Aufträge von der Firma ***26*** gewartet. Wenn ich einen großen Auftrag bekommen hätte, hätte ich dort gearbeitet. Da hätte ich mehr Möglichkeit, mehr Geld zu verdienen. Wenn ich keine Arbeit gefunden habe – Herr ***7*** hat Arbeit vergeben können. Somit habe ich für ihn gearbeitet.

21. Frage von Herrn ***45*** an den Zeugen:

Wenn ein anderer Auftrag damals gekommen wäre, hätten Sie dann bei ***7*** aufgehört?

Antwort Zeuge: ***7*** ist eine vertrauenswürdige Firma. Er hat mir immer Geld

gegeben, wenn ich Geld gebraucht habe. Hätte ich einen größeren Auftrag bekommen, wäre ich von ihm im Guten weggegangen. Wenn er darauf bestanden hätte, dass ich da bleibe, wäre ich da geblieben. Ich danke ihm dafür.

II.2.3.

Am 11.06.2025 hat die beantragte mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat stattgefunden. Über den Verlauf wurde auszugsweise folgende Niederschrift aufgenommen:

„(...) Die Parteien führen aus wie in den Schriftsätzen im bisherigen Verfahren.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin legt ein Schreiben betreffend „Chronologie der Pandemie 2020 – 2021“ vor – Beilage 1. Er führt dazu ergänzend aus, dass in Anbetracht der ständigen sich ändernden Rahmenbedingungen im Zusammenhang mit Corona (kurzfristige Schließungen etc.) damals nur Kleinstaufträge erteilt werden können, weil nie absehbar war, wie es weitergeht. Es habe dadurch zu keinem Dauerschuldverhältnis mit Herrn ***8*** kommen können.

Die Richterin stellt an Herrn ***7*** die Frage, ob die rund € 32.000,00 zur Gänze an Herrn ***8*** in Teilbeträgen geflossen sind.

Herr ***7*** nickt und der Steuerberater bestätigt dies.

Die Richterin fragt Herrn ***7***, ob Herr ***8*** nur im Bauvorhaben ***9*** auch im Keller gebläht hat. Dies bestätigt Herr ***7***. Der Keller war groß und Herr ***8*** hat auf der einen Seite selbstständig gebläht und Herr ***7*** auf der anderen Seite. Dies war in der Periode des ersten Lockdowns. Im Bauvorhaben ***9*** hat Herr ***8*** fast alle Balkone gemacht. Genau kann sich Herr ***7*** nicht mehr erinnern. Herr ***8*** ist auf die Baustellen selbstständig gekommen. (...)“

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Wie sich aus dem Firmenbuch ergibt, wurde die Bf. im ***28*** ***29*** gegründet. Herr ***27*** ***7*** ist seitdem Alleingesellschafter und –geschäftsführer. Der Sitz der GmbH ist seit ***30*** in ***25***.

In der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft wird als Gegenstand des Unternehmens die Ausübung des Spenglergewerbes, der Abschluss von Rechtsgeschäften und die Vornahme von tatsächlichen Handlungen, die den erwähnten Geschäftstätigkeiten direkt oder indirekt förderlich sind sowie der Handel mit Waren aller Art genannt.

Die GmbH verfügt laut GISA über folgende Gewerbeberechtigungen:

- Schwarzdecker (freies Gewerbe): seit ***31***
- Handelsgewerbe und Handelsagenten (freies Gewerbe): seit ***31***
- Spengler (Handwerk) (reglementiertes Gewerbe): seit ***31***

Als gewerberechtlicher Geschäftsführer für jedes der drei aufgezählten Gewerbe der GmbH wird Herr ***27*** ***7*** angegeben.

1.2. Herr ***8***, geb. ***32***, hatte von ***33*** bis ***34*** eine eigene Firma und verfügte über die Gewerbeberechtigung für das reglementierte Gewerbe des Wärme-, Kälte-, Schall- und Branddämmers (Handwerk), eingeschränkt auf Bauwerksabdichten (Abdichter gegen Feuchtigkeit, Druckwasser und Zugluft, Schwarzdecker) inne. Ab ***35*** bis ***36*** übte er dieses Gewerbe als gewerberechtlicher Geschäftsführer in der Firma seiner Ehefrau, ***37***, geb. ***38***, aus.

1.3. Die Bf. war für die ***20*** ***39*** GmbH im Jahr 2020 laut vorgelegten Rechnungen bei zwei Bauvorhaben tätig: ***9*** 7 und ***10***. Diese beiden Bauvorhaben fielen zeitlich in den Beginn der Corona-Lockdowns. Es standen (noch) wenige Arbeiter zur Verfügung, die trotz Corona sowie die dadurch bedingten Lockdowns arbeiten wollten.

1.3.1. Bauvorhaben ***9*** in ***14***

Nach den vorgelegten Rechnungen hat die ***20*** ***39*** GmbH die Bf. für das Bauvorhaben ***9*** 7 sowohl mit der Bauwerksabdichtung sowie mit den Schwarzdecker- und Spenglerarbeiten beauftragt. Nach der Schlussrechnung 2021-0005 vom 23.02.2021 hat die Bf. für den Leistungszeitraum Jänner 2020 bis Februar 2021 für die Bauwerksabdichtung gesamt einen Betrag von EUR ***40*** und nach der Schlussrechnung 2021-0006 vom 23.02.2021 für den Leistungszeitraum Juni 2020 bis Februar 2021 für die Schwarzdecker-Spenglerarbeit einen Betrag von EUR ***41*** an die ***20*** ***39*** GmbH verrechnet.

Bei diesem Bauvorhaben beschäftigte die Bf. auch ***8*** beginnend vom 12.03.2020 bis 15.04.2020 durchgehend für 6,5 Wochen an jedem einzelnen Arbeitstag von Montag bis Freitag, mit Ausnahme vom 13.04.2020, einem Feiertag (=Ostermontag). Herr ***8*** legte täglich über seine Arbeit Rechnung an die Bf. (Rechnungen Nr. 2020-01 vom 02.03.2020 bis Nr. 2020-32 vom 15.04.2020). Er wurde nach Stunden bezahlt. In jeder Rechnung wurde in der Rubrik Beschreibung der Tätigkeit jeweils Regierarbeiten, in der Rubrik Menge/Einheit die

geleisteten Stunden, in der Rubrik Stundenpreis/m² jeweils EUR 37,00 und in der Rubrik Summe die Rechnungssumme angegeben. Je nach Dauer variierte der Rechnungsbetrag. Auf den Rechnungen scheinen Gesamttagesstunden zwischen 9,5 und 11,5 Stunden auf.

Der Rechnungsbetrag betrug jeweils zwischen EUR 370,00 und EUR 425,50. Die Bf. zahlte den Rechnungsbetrag bar für jeden Arbeitstag am Ende jeden Arbeitstages oder in der Früh des nächsten Arbeitstages an Herrn ***8*** aus. Insgesamt hat die Bf. an Herrn ***8*** für seine Mitarbeit am Bauvorhaben ***9*** EUR 12.524,00 in bar bezahlt.

1.3.2. Bauvorhaben ***10*** in ***11***/**13***

Nach den vorgelegten Rechnungen hat die ***20*** ***39*** GmbH die Bf. für das Bauvorhaben ***10*** beauftragt. Im Gegensatz zum Bauvorhaben ***9*** gibt es nur eine Schlussrechnung der Bf. an die ***20*** ***39*** GmbH, nämlich die Schlussrechnung 2021-0004 vom 07.02.2021 in Höhe von EUR ***42***. Als Leistungszeitraum wird Mai bis Oktober 2020 angegeben.

Bei diesem Bauvorhaben beschäftigte die Bf. auch ***8***, beginnend vom 04.05.2020 bis 26.06.2020 durchgehend an jedem einzelnen Arbeitstag von Montag bis Freitag, mit Ausnahme der gesetzlichen Feiertage Pfingstmontag und Fronleichnam.

8 legte täglich über seine Arbeit Rechnung an die Bf.. Er wurde auch hier nach Stunden bezahlt. Der Rechnungsinhalt ist derselbe wie beim Bauvorhaben ***9***. Er erhielt den Rechnungsbetrag bar für jeden Arbeitstag am Ende jeden Arbeitstages oder in der Früh des nächsten Arbeitstages. Insgesamt hat die Bf. an Herrn ***8*** für seine Mitarbeit am Bauvorhaben ***15*** EUR 19.893,00 in bar bezahlt.

1.4.

Wie aus den Aussagen des Geschäftsführers der Bf. anlässlich des Erörterungstermins hervorgeht, war Herr ***8*** beim Bauvorhaben ***9*** für das teilweise Flämmen des Kellers in Zusammenarbeit mit Herrn ***7*** und für das Abdichten der Balkone und Terrassen zuständig, beim Bauvorhaben ***10*** nur für das Abdichten der Balkone. Das Abdichten eines Balkons konnte auch länger als einen Tag dauern.

Bei beiden Bauvorhaben standen zum Zeitpunkt des Beginns der Beschäftigung von Herrn ***8*** auf der jeweiligen Baustelle bereits die Rohbauten, bei ***9*** der gesamte Rohbau, in der ***10*** ein Rohbau von insgesamt drei Bauabschnitten. Jeder Rohbau hat mehrere Balkone aufgewiesen.

Das Material für die Abdichtungsarbeiten (Gas, Dachpappe, Voranstrich) hat die Bf. beigestellt. Herr ***8*** hat nur sein Werkzeug mitgebracht, Flämmer und Messer, und ist in seiner Arbeitskleidung selbständig auf die Baustelle gekommen.

Herr ***8*** hat auf den Baustellen alleine und selbständig gearbeitet. Lediglich das Flämmen des Kellers auf der Baustelle ***9*** haben er und Herr ***7*** gemeinsam übernommen, wobei jeder für sich gearbeitet hat, der eine auf einer Seite des Kellers und der andere auf der anderen Seite. Herr ***8*** ist auf die Baustellen einmal früher oder später gekommen. Er konnte sich seine Zeit selbst einteilen. Die Arbeit wurde von Herrn ***7*** kontrolliert, der ebenfalls immer auf eine der beiden Baustellen gearbeitet hat. Es ist nie zu Beanstandungen gekommen.

Herr ***8*** hat auf eine Bezahlung in bar bestanden. Dies hängt damit zusammen, dass er Zahlungsschwierigkeiten hatte und danach auch in Privatkonkurs gegangen ist.

Zwischen der Bf. und Herr ***8*** war vereinbart, dass er auf der jeweiligen Baustelle solange arbeitet, bis er einen neuen, lukrativeren Auftrag mit einer anderen Firma abgeschlossen hat.

Herr ***8*** hat zumindest EUR 37,00 pro Stunde erhalten. Der kollektivvertragliche Stundenlohn ist bei etwa EUR 16,50 gelegen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten und ist bis auf die Frage, welche Vereinbarungen zwischen der Bf. und Herrn ***8*** für dessen Tätigkeit auf den beiden Baustellen ***9*** und ***10*** getroffen worden ist, unstrittig.

Für jeden Arbeitstag des Zeitraumes 02.06.2020 bis 17.06.2020 gibt es doppelte Rechnungen an Herrn ***8*** mit unterschiedlichen Beträgen aufgrund unterschiedlicher Angabe der gearbeiteten Stunden, einmal die Rechnungen mit der Nummer 2020-52 bis 2020-29 und einmal die Rechnungen mit der Nummer 2020-01 bis 2020-11. Der Grund dafür konnte nicht aufgeklärt werden. Die Bf. hat sich nur dem Grunde nach wegen Vorliegens täglich abgeschlossener Werkverträge beschwert erachtet. Für die Bf. war es jedoch im Zuge des gesamten Verfahrens nicht strittig, dass sie Herrn ***8*** für das Bauvorhaben ***10*** EUR 19.893,00 in bar bezahlt hat. Dieser Betrag wurde auch vom Finanzamt als Betriebsausgabe gekürzt. Die Bf. hat gegen die Höhe des Betrages nie etwas eingewendet und die Barzahlung in dieser Höhe an Herrn ***8*** auch auf die explizite Frage der RichterIn in der mündlichen Verhandlung bestätigt. Das BFG geht daher von einer Barzahlung in dieser Höhe an Herrn ***8*** aus.

Die Zeugenaussage von Herrn ***8*** war davon geprägt, dass der Zeuge Angst hatte, das Falsche zu sagen. Einerseits war er dem Geschäftsführer der Bf. dankbar und wollte diesem daher loyal sein und mit seinen Aussagen nicht die Situation der Bf. verschlechtern. Andererseits wollte er auch gegenüber dem Gericht wahrheitsgemäß antworten. Diese gegenläufige Interessenslage führte zu teils vagen Aussagen des Zeugen. Wo der Zeuge nicht vage, sondern konkret in seiner Aussage war, war, dass er zwar im Regelfall an einem Tag einen Balkon fertig abdichten konnte, aber er es im Ausnahmefall nicht geschafft hat und dann am nächsten Tag diesen fertigstellte. Diese Aussage erscheint dem BFG lebensnah. Ebenso brachte er glaubhaft zum Ausdruck, dass bei der Bf. immer Arbeit für ihn vorhanden war und er daher wußte, dass, sofern sich für ihn keine anderen aussichtsreicheren Aufträge ergeben, er dort immer Arbeit findet. Diese Aussage steht auch im Einklang damit, dass Herr ***7*** selbst aussagt, dass in den beschwerderelevanten Zeiträumen gerade die Corona Lockdowns begonnen haben, er daher (noch weniger) Arbeiter zur Verfügung hatte und ihm daher ein ihm bekannter, zuverlässiger und guter Arbeiter wie Herr ***8*** jederzeit willkommen war. Dass die Tätigkeit von Herrn ***8*** nur solange vereinbart war, bis dieser einen größeren Auftrag an Land zieht, ergibt sich nicht nur aus der Aussage von Herrn ***8***, sondern auch indirekt aus der Aussage von Herr ***7***, wenn er zu Frage 10 ausführt, dass Herr ***8*** nach 6 Wochen nicht mehr gekommen ist, weil dieser wo anders gearbeitet hat.

Aus der gesamten Einvernahme des Zeugen ist daher das BFG zum Schluss gekommen, dass mit großer Wahrscheinlichkeit anzunehmen ist, dass die Bf. und Herr ***8*** eine Vereinbarung pro Baustelle abgeschlossen haben mit dem Inhalt, dass Herr ***8*** so lange für die Bf. tätig ist, bis er einen neuen Auftrag hat. Bei Erlangung eines neuen Auftrags hätte Herr ***8*** nach Einschätzung des BFG (Vgl. auch die Antwort des Zeugen auf die Frage 17) selbst dann noch so lange aus Loyalität zu Herrn ***7*** bei der Bf. gearbeitet, wie ihn die Bf. zur termingerechten Abwicklung gegenüber ihrem Auftraggeber ***20*** gebraucht hätte.

Die steuerliche Vertretung ist der Auffassung, dass in Anbetracht der sich ständig ändernden Rahmenbedingungen im Zusammenhang mit Corona (kurzfristige Schließungen etc.) damals nur Kleinstaufträge erteilt werden haben können, weil nie absehbar war, wie es weitergeht. Es habe dadurch zu keinem längerfristigen Auftrag bzw. einem Dauerschuldverhältnis ***8*** kommen können. Diese Aussage hat nach Ansicht des BFG keinen Einfluss auf den vom BFG gezogenen Schluss, was wirklich mit Herrn ***8*** vereinbart wurde. Wäre es zu einem behördlich/gesetzlich angeordneten Corona Lockdown gekommen, hätte dieser sämtliche Beschäftigungsverhältnisse, unabhängig von der Art des Beschäftigungsverhältnisses (Ziel- oder Dauerschuldverhältnis), betroffen. Außerdem war die Bf. selbst trotz der sich ständig ändernden Rahmenbedingungen wegen Corona gegenüber ihrem Auftraggeber ***20*** ***39*** in der Lage, längerfristige Aufträge zu übernehmen. Aus dem Sachverhalt ergeben sich Leistungszeiträume von mehreren Monaten bis über ein Jahr. Warum dasselbe wegen

Corona im Verhältnis der Bf. zu Herrn ***8*** nicht möglich gewesen wäre, ist für das BFG nicht ersichtlich. Zu dem stand Herr ***8*** am 12.03.2020 erstmals auf der Baustelle ***9***. Der erste Lockdown hat am 16.03.2020 begonnen. Die Vereinbarungen über seinen Einsatz müssen bereits vor dem 12.03.2020 getroffen worden sein, damit zu einem Zeitpunkt, zu dem die Corona Maßnahmen noch absehbar waren.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

3.1.1. Rechtslage

Gem. § 12 Abs. 1 Z 11 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 9 des Einkommensteuergesetzes 1988 nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 118/2015 (Steuerreformgesetz 2015/2016), kundgemacht am 14.08.2015, dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die für die Erbringung von beauftragten Bauleistungen im Sinne des § 82a leg.cit. bar gezahlt werden und für die jeweilige Leistung den Betrag von 500 Euro übersteigen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

In den Erläuterungen der Regierungsvorlage ist zu § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 ausgeführt: „Im Interesse der Bekämpfung der Schattenwirtschaft im Baugewerbe soll ein Abzugsverbot für Barzahlungen vorgesehen werden. Es knüpft an § 82a an und betrifft das Entgelt, das das Auftrag gebende Unternehmen dem beauftragten Unternehmen als Gegenleistung bei Weitergabe der Erbringung einer Bauleistung in bar leistet. Durch die Anknüpfung an den § 82a deckt sich der Anwendungsbereich mit jenem der in dieser Bestimmung geregelten Auftraggeberhaftung. Betroffen vom Abzugsverbot sind Entgelte, die durch Barzahlung erfolgen und – bezogen auf die einzelne Leistung – den Betrag von 500 Euro übersteigen. Somit sind Gegenleistungen in Form einer Barzahlung nicht erfasst, wenn sie im Einzelfall den Betrag von 500 Euro nicht übersteigen. Andernfalls ist die gesamte Barzahlung vom Abzugsverbot betroffen. Die Grenze von 500 Euro bezieht sich auf die jeweils abzugeltende einzelne Leistung. Eine sachfremde und willkürliche Aufteilung einer einheitlichen Leistung zum Zweck, die genannte Grenze zu unterlaufen, kann die Anwendung der Bestimmung nicht verhindern (§ 22 BAO). Wird ein Aufwand in einem Wirtschaftsjahr verbucht und erfolgt die Barzahlung erst in einem späteren Wirtschaftsjahr, stellt dies für eine allfällige Anwendung der Bestimmung ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar. Das Abzugsverbot soll für Aufwendungen gelten, die ab dem 1. Jänner 2016 anfallen“ (Erläuterungen der

Regierungsvorlage 684 BlgNR. XXV. GP zum Steuerreformgesetz 2015/2016).“

In § 124b Z 289 EStG 1988 ist angeordnet, dass das Inkrafttretensdatum der mit BGBl. I Nr. 118/2015 (Steuerreformgesetz 2015/2016) in § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 normierten gesetzlichen Bestimmung der 1. Jänner 2016 ist.

Da die mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 geschaffene Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nach der Intention des Gesetzgebers an § 82a EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 105/2010 (Haftung bei Beauftragung zur Erbringung von Bauleistungen / „Auftraggeberhaftung“) anknüpft, wird der Inhalt dieser Bestimmung zwecks Vollständigkeit der Information über die ab 01.01.2016 geltende Rechtslage auszugsweise dargestellt:

„(1) Wird die Erbringung von Bauleistungen nach § 19 Abs. 1a UStG 1994 von einem Unternehmen (Auftrag gebendes Unternehmen) an ein anderes Unternehmen (beauftragtes Unternehmen) ganz oder teilweise weitergegeben, so haftet das Auftrag gebende Unternehmen für die vom Finanzamt einzuhebenden lohnabhängigen Abgaben, die das beauftragte Unternehmen abzuführen hat, bis zum Höchstausmaß von 5% des geleisteten Werklohnes.

(...)

Der Umfang der von § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 betroffenen Bauleistungen richtet sich - wie in § 82a EStG 1988 normiert - nach § 19 Abs 1a UStG 1994 . Die Definition in § 19 Abs 1a UStG 1994 lautet: „Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Das gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen.“

3.1.2.Rechtsgrundsätze

3.1.2.1.

Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018) § 20. EStG - Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben Rz 146/28 hält zum Barabzugsverbot fest:

„Aus dem Verweis in § 20 Abs 1 Z 9 auf Bauleistung iSd § 82a wird geschlossen, dass der persönliche Anwendungsbereich des Abzugsverbotes lediglich „Unternehmen“ erfasst und folglich nur im B2B-Bereich zur Anwendung kommt, wenn die Erbringung von Bauleistungen iSd § 19 Abs 1a UStG von einem Unternehmen an ein anderes Unternehmen weitergegeben wird

(EStR 2000 Rz 4852p; Jakom11/Peyerl § 20 Rz 89b; Marchgraber/Plansky in Lang/Schuch/Staringer/Rust, § 12 KStG 2 Rz 223). Der Begriff des „Unternehmen“ wird im EStG nicht eigenständig definiert. Durch das Abstellen in § 82a auf Bauleistung iSd § 19 Abs 1a UStG wird hierbei für Zwecke des Abzugsverbots in § 20 Abs 1 Z 9 aus systematischen Überlegungen auf den umsatzsteuerlichen Unternehmensbegriff in § 2 Abs 1 Satz 2 UStG zurückzugreifen sein (siehe auch Marchgraber/Plansky in Lang/Schuch/Staringer/Rust, § 12 KStG 2 Rz 224; zum umsatzsteuerlichen Unternehmensbegriff ausf zB Ruppe/Achatz, UStG5 § 2 Rz 40 ff und Rz 67 ff; Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG2 § 2 Rz 71 ff und Rz 201 ff).“

Bei der Bagatellgrenze iHv 500 EUR handelt es sich um eine Freigrenze, wonach bei einem Entgelt von mehr als 500 EUR und Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen des § 20 Abs 1 Z 9 der gesamte Betrag nicht abzugsfähig ist (EStR 2000 Rz 4852q; Atzmüller/Herzog/Schlager in Mayr/Lattner/Schlager, SWK-Spezial Seite 132 Steuerreform 2015/16, 25; Marchgraber/Plansky in Lang/Schuch/Staringer/Rust, § 12 KStG 2 Rz 227). Maßgeblich für die Betragsgrenze ist die jeweils abzugeltende einzelne Leistung (Engenhart in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 20 (Stand 1.8.2023, rdb.at), Rz 90r). Folglich kommt auch der Frage Bedeutung zu, ob im jeweiligen Sachverhalt nach umsatzsteuerlichen Verständnis mehrere selbständige Leistungen oder eine einheitliche Leistung vorliegt (Stellungnahme der KWT zum Steuerreformgesetz 2015/2016, 108/SN-129/ME, 26; Marchgraber/Plansky in Lang/Schuch/Staringer/Rust, § 12 KStG 2 Rz 231; ausf zur Einheitlichkeit der Leistung siehe Ruppe/Achatz, UStG5 § 1 Rz 30 ff; Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG2 § 1 Rz 41 ff) (Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018) § 20. EStG - Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben Rz 146/30). Eine sachfremde Aufsplittung einer einheitlichen Leistung zum Zweck die Freigrenze zu unterlaufen, kann die Anwendung des Abzugsverbots – ebenso wie die (Bar-)Zahlung einer Leistung in mehreren Tranchen – nicht verhindern (§ 22 BAO) (Engenhart in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 20 (Stand 1.8.2023, rdb.at), Rz 90r).“

Steuerobjekt der USt ist im Haupttatbestand die einzelne Leistung. Besteuert wird nicht die Gesamtheit der vom Unternehmer an einen Abnehmer erbrachten Leistungen, auch wenn mehrere Leistungen auf einem einzigen Vertrag beruhen. Umfasst daher ein wirtschaftlich einheitlicher Vorgang mehrere selbständige Leistungen, so sind diese umsatzsteuerlich gesondert zu besteuern. Der Umfang der einzelnen Leistung ist jedoch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen (Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁶ (2024) Rz 31). Mehrere gleichrangige Leistungen sind als eine Leistung zu beurteilen, wenn sie ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Einheit aufzufassen sind. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist dazu ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang der Leistungen erforderlich, ein Ineinandergreifen der Leistungen, das die einzelne Leistung als Teil einer Gesamtleistung

erscheinen lässt, die gegenüber den Einzelleistungen nach der Verkehrsauffassung eine andere Qualität besitzt (zB VwGH 17.9.1990, 89/15/0048; 27.2.2001, 99/13/0161) (*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁶ (2024) § 1 Rz 31).

Der EuGH nimmt eine Einheit an, wenn die Leistungen in einer Gesamtbetrachtung miteinander so eng verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (zB EuGH 27.10.2005, C-41/04 „Levob Verzekeringen“; 29.3.2007, C-111/05 „Aktiebolaget“; 11.6.2009, C-572/07 „RLRE Tellmer Property“; dazu Seite 97 ausführlich BFH 25.6.2009, V R 25/07; EuGH 19.11.2009, C-461/08 „Don Bosco“; 27.9.2012, C-392/11 „Field Fisher Waterhouse“, Rn 16; 21.2.2013, C-18/12 „Mešto Žamberk“). Dabei sind die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, wobei auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers (bzw –abnehmers) abzustellen ist (EuGH 21.2.2013, C-18/12 „Mešto Žamberk“; 2.7.2020, C-231/19 „Black Rock“, Rn 29 mwN; so auch VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161; 13.9.2018, Ra 2017/15/0050). Der EuGH hält aber auch fest, dass es für die Bestimmung des Umfangs einer Leistung keine Regel mit absoluter Geltung gibt, daher seien für die Bestimmung des Umfangs einer Leistung die Gesamtumstände zu berücksichtigen (27.9.2012, C-392/11 „Field Fisher Waterhouse“, Rn 19 mwN) (*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁶ (2024) § 1 Rz 31).

Der Einheitlichkeitsgrundsatz ist kein systematischer, sondern ein pragmatischer Grundsatz. Er erspart die gekünstelte Aufspaltung einheitlicher Vorgänge. Seine Anwendung erfordert eine Beurteilung zusammengesetzter Vorgänge nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten bzw der Verkehrsauffassung (*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁶ (2024) § 1 Rz 35).

Ob Leistungseinheit vorliegt, ist stets von der Leistungsseite her zu beurteilen (VwGH 27.8.1990, 89/15/0128). Nicht entscheidend sind die Entgeltsbemessung und die Abrechnung (VwGH 19.3.2002, 97/14/0133). Ist die Leistung als einheitlich zu beurteilen, dann können auch eine getrennte Bemessung des Entgeltes und eine getrennte Rechnungslegung nicht zu einer Aufspaltung der Leistung führen (*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁶ (2024) Rz 36).

3.1.2.2.

Für die Frage, ob ein Dienstverhältnis vorliegt, sind ausschließlich die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen und das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend. Es kommt nicht auf die Bezeichnung einer Vereinbarung der Parteien als Werkvertrag oder als Dienstvertrag an. Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn eine formell als Werkvertrag bezeichnete Vereinbarung überwiegend Elemente eines Dienstverhältnisses aufweist.

Unter anderem in seinem Erkenntnis, VwGH vom 05.06.2002, 2001/08/0107, hat der VwGH zur Unterscheidung zwischen Dienstvertrag, Werkvertrag und freiem Dienstvertrag Stellung genommen. Gemeinsam ist den drei Vertragstypen die freiwillige Verpflichtung zur Arbeit, die regelmäßige Entgeltlichkeit sowie eine gewisse Dauer. Inhaltlich ging es in diesem Erkenntnis um die Art der Pflichtversicherung eines Universitätsprofessors, der nebenberuflich Schriftleiter für den Herausgeber einer Fachzeitschrift war und als solcher eingereichte Manuskripte zu beurteilen, Gutachten über die Publikationstauglichkeit zu erstatten, zu veröffentlichende Entscheidungen auszuwählen und einzurichten und, über Ersuchen der Redaktion, zur fachlichen Diskussion auch Autoren zu kontaktieren und Fachbeiträge zu akquirieren hatte. Er erhielt für diese Tätigkeit jährlich einen Fixbetrag von S 30.000,-- und einen Betrag von S 1.500,-- zuzüglich USt pro begutachtetem Beitrag sowie für jede veröffentlichte Entscheidung S 500,--. Er lieferte den bereits fertigen Inhalt zwecks Veröffentlichung in der Fachzeitschrift. Er war nicht in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit tätig.

Der VwGH führte aus: "*§ 1151 ABGB stellt die Verpflichtung zur Dienstleistung für einen anderen auf eine gewisse Zeit der Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegenüber. Beim Werkvertrag kommt es daher auf das Ergebnis der Arbeitsleistung an, das ein Werk, somit eine geschlossene Einheit, darstellen muss, welches bereits im Vertrag individualisiert und konkretisiert wurde (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Mai 1980, Slg. Nr. 10.140/A = Arb 9876). Die im zuletzt zitierten Erkenntnis dargelegte Rechtsauffassung wurde - wie unten gezeigt wird - in der Lehre und Judikatur geteilt. Der Werkvertrag begründet ein Zielschuldverhältnis (Koziol/Welser, Grundriss, Band I, 10. Auflage, 410), die Verpflichtung besteht darin, die genau umrissene Leistung - in der Regel bis zu einem bestimmten Termin - zu erbringen. Mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis (vgl. auch Krejci in Rummel, 2. Auflage, § 1151 RZ 93). Der "freie Dienstnehmer" handelt ebenso wie der Werkunternehmer persönlich selbstständig, diese Vertragsverhältnisse lassen sich daher nach dem Gegenstand der Leistung und deren Dauer abgrenzen. Nach Mazal (ecolex 1997, 277) kommt es darauf an, ob die Parteien eine bestimmte letztlich abgeschlossene Tätigkeit (Werkvertrag) vereinbaren oder ob sie eine zeitlich begrenzte oder unbegrenzte Verpflichtung zum Tun begründen wollen (freier Dienstvertrag). Wachter (DRdA 1984, 405) spricht in diesem Zusammenhang davon, dass das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet sind. Auch nach der Judikatur (OGH 9 ObA 225/91) liegt ein Werkvertrag dann vor, wenn Gegenstand der vereinbarten Leistung ein bestimmtes Projekt ist. Die Herstellung eines Werkes als eine in sich geschlossene Einheit hat der Verwaltungsgerichtshof bei der Erbringung einzelner manueller Beiträge zu einem Werk nicht angenommen (Montagearbeiten an einer Lüftungsanlage, Erkenntnis vom 17. Jänner 1995, 93/08/0092; Arbeiten auf einer Baustelle, Erkenntnis vom 19. Jänner 1999, 96/08/0350; zu einer vergleichbaren Tätigkeit siehe auch OGH 9 ObA 54/97z). Ebenso wurde ein Werkvertrag*

verneint, wenn die zu erbringende Leistung nicht schon im Vertrag selbst konkretisiert und individualisiert wurde (Erkenntnis vom 30. Mai 2001, 98/08/0388). Schrank/Grabner (Werkverträge und freie Dienstverträge, 2. Auflage, 26 f) führen unter Berufung auf Tomandl (auf den sich auch der Verwaltungsgerichtshof im genannten Erkenntnis vom 20. Mai 1980 sowie Mazal und Wachter stützen) aus, die Vertragspflicht beim freien Dienstvertrag auf Seiten des Auftragnehmers müsse Dienstleistungen umfassen, müsse sich also auf bloß der Art nach umschriebene Tätigkeiten (Arbeiten, Tun, Wirken) beziehen, bei welchen "die Einräumung eines Gestaltungsrechtes an den Besteller (bzw. eine Unterwerfung auf Seiten des freien Dienstnehmers) wesentlicher Bestandteil des Vertrages ist, der noch nach Vertragsabschluss, also bei der Vertragserfüllung, einer Konkretisierung durch den Auftraggeber dahin bedarf, welche Einzelleistungen er im Rahmen des Vertrages verrichtet sehen möchte."

3.1.3. Anwendung im konkreten Beschwerdefall

3.1.3.1.

Im Beschwerdefall sind zwei Fragen zu beurteilen. Erstens, ob die von Herrn ***8*** erbrachten Leistungen als zumindest pro Bauvorhaben einheitlich zu beurteilen sind und damit die Freigrenze überschreiten. Zweitens, ob Herr ***8*** als Unternehmer und nicht als Dienstnehmer für die Bf. tätig wurde und daher das Barzahlungsverbot mit der Rechtsfolge der Nichtanerkennung als Betriebsausgabe bei Verstoß zur Anwendung kommt

3.1.3.2.

Dass im Beschwerdefall keine bestimmte letztlich abgeschlossene Tätigkeit (Werkvertrag) vereinbart war, sondern eine zeitlich begrenzte oder unbegrenzte Verpflichtung zum Tun, kommt darin zum Ausdruck, dass Herr ***8*** nicht pro abgegrenzter Einheit (pro Keller, pro Balkon, pro Terrasse), sondern nach Stunden entlohnt wurde. Das Nichtvorliegen eines Werkvertrages pro Tag zeigt sich weiters auch deutlich daran, dass Herr ***8*** selbst dann pro Tag entlohnt wurde, wenn er nicht am selben Tag mit einem Balkon fertig wurde. Zudem stellt das Flämmen des Kellers in Zusammenarbeit mit Herrn ***7*** lediglich einen manuellen Beitrag von Herrn ***8*** zu einem Werk eines anderen - das Werk der Bf. gegenüber der Baufirma ***20*** in Form der gesamten Bauwerksabdichtung beim Bauvorhaben ***9*** bzw. ***10*** - dar, ist für sich aber nicht als die Herstellung eines Werkes durch Herrn ***8*** zu beurteilen.

Dadurch wurde ein Dauerschuldverhältnis und nicht ein Zielschuldverhältnis begründet. Das zeigt sich auch an der zwischen der Bf. und Herrn ***8*** nach dem festgestellten Sachverhalt getroffenen Vereinbarung.

Auch die wirtschaftliche und geschäftliche Realität spricht gegen den tageweisen Abschluss von Werkverträgen, insbesondere bei Bauvorhaben vom Größenvolumen wie jenes in ***9*** und in der ***10***. Es ist völlig unüblich bei größeren Bauvorhaben wie den beiden Beschwerderelevanten über Mehrparteienhäuser, Aufträge je Balkon zu vergeben. Zudem hat die Bf. mit Herrn ***8*** für jeden Tag den gleichen Leistungsinhalt – Abdichten – und den gleichen Stundensatz vereinbart. Es liegen somit mehrere gleichrangige Leistungen vor, die wirtschaftlich zusammenhängen und als Einheit aufzufassen sind.

Aus diesen Gründen ist die einzelne Leistung als Teil einer einheitlichen Gesamtleistung für jedes Bauvorhaben anzusehen. Die Einzelleistungen sind daher pro Bauvorhaben zusammenzuzählen und überschreiten die Freigrenze von EUR 500,00.

3.1.3.3.

Weitere Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Barabzugsverbotes ist, dass Herr ***8*** als Unternehmer iSd § 2 UStG und nicht als Dienstnehmer anzusehen ist.

Umsatzsteuerlich wird die Abgrenzung einer Tätigkeit in eine selbständige und eine unselbständige in derselben Weise getroffen wie im EStG (Vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz: Kommentar6 (2024) § 2 Rz 75), dh. es muss auf das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse abgestellt werden, ob durch die Beschäftigung von Herrn ***8*** für die Bf. seine Bestimmungsfreiheit weitgehend ausgeschaltet oder nur beschränkt war.

Weisungsgebundenheit bedeutet, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (VwGH 22.10.2002, 2001/14/0219). Derartige Anordnungen können sich beispielsweise auf den Arbeitsort, die Arbeitszeit, eine persönliche Arbeitsleistung (kein generelles Vertretungsrecht und kein sanktionsloses Ablehnungsrecht), den Einsatz von Arbeitsmitteln, die Arbeitseinteilung, die Unterwerfung unter die betriebliche Kontrolle usw. beziehen; zusammengefasst somit auf Vorgaben, die über das rein sachliche Weisungsrecht hinausgehen und auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet sind (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 2015, § 47 Rz 6).

Organisatorische Eingliederung ist gegeben, wenn der Arbeitnehmer Teil des geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 2015, § 47 Rz 7). Dies äußert sich teilweise durch Merkmale, die auch der persönlichen Weisungsbindung zuzuordnen sind, wie Bindung an Arbeitsort, Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden sowie die Planung und Vorbereitung und die Kontrolle der Tätigkeit durch den Arbeitgeber.

Zur Weisungsbindung und zur organisatorischen Eingliederung ergibt sich im Beschwerdefall folgendes Bild:

Die Bf. stellte Herrn ***8*** die wesentlichen Arbeitsmittel zur Verfügung. Auch der Arbeitsort war durch die Baustellen vorgegeben. Herr ***8*** wurde stundenweise entlohnt. Diese Sachverhaltselemente sprechen für eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Bf., aber auch für eine Weisungsbindung.

Andererseits war Herr ***8*** in seiner Arbeitszeiteinteilung frei. Hätte er Hilfskräfte eingesetzt, so wäre auch das nach Einschätzung des BFG kein Problem gewesen, denn der Bf. ist es lediglich auf die zeitnahe und verlässliche Durchführung der anstehenden Arbeiten unter der Aufsicht eines Fachmanns, Herrn ***8***, angekommen. Herr ***8*** wurde überdurchschnittlich bezahlt.

Vor diesem Hintergrund überwiegen nach Ansicht des BFG im Beschwerdefall bei Betrachtung des tatsächlich gegebenen Gesamtbildes die Merkmale einer selbständigen Beschäftigung.

Herr ***8*** ist daher als Unternehmer iSd UStG anzusehen.

3.1.3.4.

Im Ergebnis kommt das Barzahlungsverbot gem. § 12 Abs. 1 Z 11 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 iVm § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zur Anwendung. Sämtliche an Herrn ***8*** geleisteten Barzahlungen iHv EUR 32.417,00 sind damit nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. Die Beschwerde war 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.

Ob eine Leistungseinheit vorliegt und ob bei einem Vertragsverhältnis die selbst- oder unselbständigen Merkmale überwiegen, ist im Einzelfall im Rahmen der Beweiswürdigung bezogen auf den konkret vorliegenden Sachverhalt zu beurteilen. Das gegenständliche Erkenntnis war daher nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig und war eine Revision nicht zuzulassen.