

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch WT, über die Beschwerde vom 8. Juli 2008 gegen den Bescheid des FA Gänserndorf Mistelbach vom 6. Juni 2008, betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 (L), Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) jeweils für 2004 bis 2006 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird betreffend Haftung für Lohnsteuer 2004 bis 2006 teilweise stattgegeben. Die Bescheide werden abgeändert. Der Haftungsbetrag für Lohnsteuer 2004 wird mit 8.740,00 € für 2005 mit 14.920,04 € und für 2006 mit 19.999,96 € festgesetzt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Bf. (Beschwerdeführerin, Bf.) wurde beginnend im Jahr 2007 einer gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) für die Jahre 2004 bis 2006 unterzogen. Mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 6.6.2008 setzte das Finanzamt (FA) folgende Abgabebeträge fest:

[...]

Daraus ergab sich nach Abzug der bisher entrichteten Beträge eine Nachzahlung inklusive Säumniszuschlägen von 78.877,60 €.

Begründend führte das FA aus, dass Dienstnehmer im Werkvertrag beschäftigt worden seien. Die gesetzlichen Bestimmungen und nach der Judikatur des VfGH und des VfGH herausgearbeiteten Kriterien für Dienstverträge seien zu berücksichtigen. Im konkreten Fall sei bei der geforderten Beurteilung des Gesamtbildes der Tätigkeit von einem Überwiegen der Merkmale für Dienstverhältnisse auszugehen, weshalb das zugrundeliegende Rechtsverhältnis nicht maßgebend sei. Die geleisteten Spachtel- und Silikonierarbeiten der im Bericht namentlich genannten Personen seien schon allein wegen der organisatorischen Eingliederung sowie der persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit als Dienstverhältnisse zu qualifizieren. Da keine genauen

Beschäftigungszeiträume bekannt seien, werde die Lohnsteuer (LSt) mit 20% im Schätzungswege angesetzt.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 8.7.2008 wendet die Bf. ein, dass die im Bericht genannten Personen in den angeführten Zeiträumen zwar ausschließlich für sie tätig gewesen wären, dies aber nicht durchgehend sondern entsprechend der Auftragslage. Die betroffenen Personen hätten zumeist in Polen kleine Betriebe bzw. Landwirtschaften und würden daher die auftragsfreien Zeiten gerne dazu nutzen sich um den heimatischen Betrieb/Landwirtschaft zu kümmern. Sie seien gar nicht an einer durchgehenden Beschäftigung interessiert.

Die Eingliederung der Einmannbetriebe der Werkvertragsnehmer in den Organisation der Bf. liege darin begründet, dass sie als Generalunternehmerin die Aufträge der Kunden annehme und daher auch diesen gegenüber haftbar sei. Die Bf. müsse daher Termine und Qualität vorgeben und deren Einhaltung prüfen. Aus diesem Grund verbunden mit der Tatsache von Preisvorteilen aufgrund bestehender Geschäftsverbindungen werde das zu verarbeitende Material von der Bf. beschafft und beigestellt. Eine Haftung der Spachtler könne, da diese nur im Wege der Generalunternehmer zu Aufträgen kommen würden, nur gegenüber jenen schlagend werden. Dass keine Pönalzahlungen oder Ersatzvornahmen stattgefunden hätten, liege daran dass der Generalunternehmer - hier die Bf. - regelmäßig die Qualität sowie die Einhaltung der Zeitvorgaben überprüfe, da nach den Spachtlern andere Arbeiten ausgeführt werden müssten. Aufgedeckte Qualitätsmängel müssten diesfalls ohne zusätzliche Entlohnung sofort in Ordnung gebracht werden. Bei Gefahr einer Zeitverzögerung müsse entweder in der Nacht oder am Wochenende gearbeitet werden und zwar ohne zusätzliche Entlohnung.

Die Auslagerungen von Arbeitsschritten sei heute auch in anderen Betrieben - auch Industriebetrieben - üblich. Um durch das Beschäftigen von Dienstnehmern in auftragschwachen Zeiten keine Verluste zu erwirtschaften habe die Bf., die auf Fassaden und Dachbödenausbau spezialisiert sei - die Spachtel- und Silikonierarbeiten ausgelagert um flexibler zu werden. Die österreichischen Arbeitskräfte würden für anspruchsvollere Aufgaben herangezogen.

Es sei durchaus üblich, dass Werkvertragsnehmer aus unterschiedlichen privaten Gründen einige Wochen nicht erscheinen würden. In diesen Fällen würden Ersatzunternehmer gesucht werden.

Die gegenständlichen polnischen Einmannunternehmen seien inländischen Einmannbetrieben vergleichbar, zumal sie über einen entsprechenden Gewerbeschein verfügen und Beiträge in die Gewerbliche Sozialversicherung einzahlen würden. Zudem hätte alle Subunternehmer um eine österreichische Steuernummer angesucht und würden von einem Steuerberater vertreten. Da der jeweilige Jahresumsatz 30.000 € nicht übersteige falle weder Umsatzsteuer noch Vorsteuer an.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 23.7.2008 wiederholte das FA unter Bezugnahme auf die Aussagen der vernommenen Werkvertragsnehmer im Wesentlichen die Ausführungen der Bescheidbegründung.

Der Vorlageantrag vom 11.8.2008 wiederholt das Beschwerdevorbringen ergänzt um das Argument, dass die Bf. die Kurzparkscheine nicht bezahlt habe, sondern dass es vorgekommen sei, dass ein Werkvertragsnehmer gesagt hätte, dass er keine Kurzparkscheine mehr habe und wenn aus irgendwelchen Gründen länger habe gearbeitet werden müssen, der Geschäftsführer (Gf.) der Bf. "welche hergegeben habe".

Im Zuge der GPLA wurden X1, X15 und X13 (Spachtler) als Auskunftspersonen vernommen. Diese Aussagen sind in den wesentlichen Punkten deckungsgleich und weichen auch kaum vom Vorbringen der Bf. ab. Aus diesen Aussagen sowie den vorgelegten Akten ergibt sich im Zusammenhalt mit dem Beschwerdevorbringen folgender Sachverhalt:

Die folgenden Personen wurden zu den folgen Zeiträumen von der Bf. für Spachtel- und Silikonierarbeiten auf diversen Baustellen eingesetzt und erhielten dafür die folgenden Jahresbeträge (jeweils in €):

Name Vorname	2004	2005	2006
X1	6.600	10.000	7.000
X2	6.600	14.000	14.000
X3	6.600	9.500	14.000,04
X4	1.500	7.300	10.000
X5	6.000	7.500	25.500
X6	6.000	7.300	10.500
X7	6.000	7.000	10.000
X8	6.000	6.999,96	19.500
X9	6.000	2.000	
X10		4.000	
X11		5.000	
X12		4.000	15.500
X13		9.000	9.000
X14			10.500
X15			10.000

Die Namen und Beträge ergeben sich unstrittig aus den von der Bf. im Rahmen der GPLA vorgelegten Unterlagen.

Die Höhe des von der GPLA angewendeten Steuersatzes von 20% wurde von der Bf. nicht bekämpft. Angesichts der niedrigen ausbezahlten Beträge erscheint der Ansatz eines Steuersatzes in dieser Höhe zutreffend. Eine genaue Ermittlung des Steuersatzes war der

GPLA mangels weiterer Informationen hinsichtlich Abrechnungsumfang und -Zeitraum nicht möglich.

An Arbeitsmitteln wurden von den Spachtlern lediglich Spachtel und Silikonpresse selbst beigestellt. Das gesamte verarbeitete Material wurde entsprechend den Beschwerdeausführungen, welche sich mit den Aussagen der Auskunftspersonen decken, ausschließlich von der Bf. bereitgestellt.

Hinsichtlich Arbeitszeit gaben zwei Spachtler an, dass diese von 7:00 bis 16:00 gewesen sei, der dritte Spachtler erklärte, dass die Arbeitszeit nicht festgelegt gewesen sei und auch keine Aufzeichnungen bestünden. Daraus ist erkennbar, dass die Arbeitszeit den üblichen Baustellenarbeitszeiten entsprochen haben dürfte, für Arbeiten in den Nachtstunden oder an Wochenenden lassen sich aus den Aussagen der vernommenen Spachtler keine Hinweise ableiten. Die diesbezüglichen Angaben der Bf. verbleiben im Bereich von Behauptungen und erscheinen im Hinblick auf die Aussagen der Spachtler und die laufenden Kontrollen der Arbeiten durch die Bf. unglaubwürdig. Die Kontrolle der Arbeitsqualität und des Arbeitsfortschrittes - wie sie von der Bf. entsprechend ihrem eigenen Vorbringen laufend erfolgten - findet erfahrungsgemäß ausschließlich zu üblichen Baustellenarbeitszeiten zwischen 7:00 und max. 18:00 statt. Wie die Bf. glaubwürdig ausführt, war die Tätigkeit des Verspachtelns quantitativ aber auch qualitativ mit anderen Arbeiten abzustimmen, weshalb Arbeiten außerhalb üblicher Arbeitszeiten schon aus dem Grund der diesfalls fehlenden Kontrollen unglaubwürdig sind.

Sämtliche Spachtler waren ausschließlich für die Bf. tätig, was dieser laut ihren eigenen Ausführungen auch bekannt war und zudem aus den Rechnungsnummern der Spachtler eindeutig erkennbar war. Dies umsomehr als die Rechnungen offensichtlich (siehe unten) von der Bf. ausgestellt und mit Rechnungsnummern versehen wurden.

Befragt zur Weisungsgebundenheit geben ebenfalls alle Befragten einhellig an, dass sie dem Gf. der Bf. weisungsgebunden gewesen waren und dieser auch die Einteilung der Arbeit vornahm. Auch im Hinblick auf den Arbeitsort erfolgte die Vorgabe vom "Chef" bzw. "Herrn Weiss" (Gf. der Bf. im Streitzeitraum).

Die Aufträge wurden nach den übereinstimmenden Angaben jeweils mündlich erteilt und der Arbeitsfortschritt **ein bis dreimal täglich kontrolliert**. Vertretungen erfolgten bei sämtlichen Befragten nie, die Entlohnung erfolgte pauschal je nach Größe, dabei wurde laut Aussagen von zwei Befragten von einem Stundenlohn zwischen 7,00 € und 10,00 € ausgegangen.

Befragt zur Haftung führen sämtliche Befragten an, dass es bei diesen Arbeiten wegen des nicht erforderlichen Fachwissens "keine Probleme gibt". Daraus ist ersichtlich, dass offensichtlich keine Inanspruchnahmen oder nachträgliche Verbesserungsarbeiten erfolgten. Aufgrund der dauernden Kontrolle der Arbeiten durch die Bf. wurden Fehlleistungen und mangelhafte Leistung bereits im Ansatz verhindert. Genaue Angaben wann und wie die Spachtler welche konkreten Leistungsmängel zu verbessern hatten, lassen sich aus dem Vorbringen der Bf. an keiner Stelle erkennen (Datum, Baustelle, Art des Mangels, Verbesserungsfrist usw.) Das diesbezügliche Vorbringen bleibt vielmehr

völlig allgemein und steht zudem im Widerspruch mit den Aussagen der Spachtler X1 und X13.

Zum Nachweis der rechtlichen Grundlage wurden seitens der Bf. folgende gleichlautenden Rahmenvereinbarungen vorgelegt aus welchen ersichtlich sei, dass es sich bei den Verträgen um Werkverträge gehandelt habe.

Wir erteilen Ihnen den Auftrag, laufend, nach vorheriger Terminvereinbarung und schriftlicher Auftragserteilung, für unser Unternehmen Verspachtelungsarbeiten bei Gipskartonplatten und das Siliconisieren der Fugen durchzuführen.

Wir weisen darauf hin, dass Sie die Gewerbeordnung und sämtliche arbeitsrechtliche Bestimmungen beachten, außerdem verpflichten Sie sich alle Abgaben und Steuern termingerecht zu entrichten und das Ausländerbeschäftigungsgesetz zu berücksichtigen. Sollten Sie Arbeiten in Wohnhäusern durchführen, muss auf die Hausordnung Rücksicht genommen werden. Es gilt auf allen unseren Bauvorhaben striktes Alkoholverbot!

Sollte ein Termin nicht eingehalten werden, sind Sie verpflichtet, dies umgehend unseren Unternehmen bekannt zu geben, damit die Möglichkeit besteht, dass Ersatzmaßnahmen getroffen werden können. Etwaige Schäden, durch unsachgemäße Ausführung der Arbeiten gehen auf Ihre Kosten. Für entstehende Kosten bzw. Strafen bei Nichteinhaltung der Gesetze übernehmen wir keine Haftung. Es ist jederzeit möglich, beiderseits, nach vorheriger schriftlicher Verständigung den Auftrag zu stornieren bzw. abzulehnen. Begonnene Arbeiten sind termingerecht und ordnungsgemäß auszuführen. Für mangelhafte bzw. nicht fertig gestellte Arbeiten, übernimmt Ihre Firma die Haftung der Kosten, zur ordentlichen Fertigstellung der begonnenen Arbeiten.

Zahlung 10 Tage nach Rechnungslegung und Rechnungsprüfung.

Diese Rahmenvereinbarung wurde in polnischer Sprache übergeben, die deutsche Version ist bis auf Widerruf verbindlich.

Unterhalb der Unterschriften auf einer gesonderten Seite findet sich folgender von den beauftragten unterschriebener Zusatz:

Der Auftragnehmer bestätigt mit seiner Unterschrift, dass er sich verpflichtet die gesetzlichen Auflagen und gewerberechtlichen Bestimmungen nach österreichischem Recht einhält. Sofort nach Bekanntgabe der Steuernummer und der UID-Nummer vom Finanzamt, diese unserem Unternehmen vorlegt, sämtliche Zahlungen an das Finanzamt pünktlich durchführt. Die Anmeldung zur Sozialversicherung und die Einzahlungsbestätigungen sind umgehend vorzulegen.

Rahmenbedingung in polnischer Sprache zur Kenntnis genommen.

Zu diesen Rahmenvereinbarungen ist zunächst festzustellen, dass sie sämtlich mit Jänner 2007 (also außerhalb des Streitzeitraumes) datiert sind. Die gleichlautenden Rahmenvereinbarungen wurden von der Bf. aufgesetzt und von den jeweiligen Vertragspartnern mit Stempel und Unterschrift versehen. Für den Streitzeitraum wurden keine schriftlichen Vereinbarungen vorgelegt, die Ausführungen der Auskunftspersonen

lassen auch nicht den Rückschluss zu, dass schriftliche Vereinbarungen getroffen wurden. Das Gericht geht daher davon, dass die obige Rahmenvereinbarung mit vergleichbarem Inhalt für den Streitzeitraum als mündlicher Vertrag aufrecht war die einzelnen Arbeiten anlassbezogen vom Gf. der Bf. eingeteilt und den Vertragspartnern zugeteilt wurden. Anderfalls wäre die Vorlage der Rahmenvereinbarungen durch die Bf. nicht erklärbar.

Die im Arbeitsbogen abgelegten Rechnungen tragen sämtlich das Datum 17.12.2004 sowie die Rechnungsnummer 1/04. Alle vorgelegten Rechnungen wurden - wie aus dem Schriftbild eindeutig ersichtlich - von ein und derselben Person händisch auf einem von der Bf. erstellten Rechnungsmuster ausgefüllt. Aus dem Schriftbild der Unterschriften ist erkennbar, dass der Rechnungsverfasser keiner der rechnungslegenden Spachtler war. Die offenbar vorausgefüllten Rechnungen wurden von den Spachtlern mit Stempel und Unterschrift versehen. Alle Rechnungen weisen eine Pauschalbetrag auf sowie die betroffenen (ein bis vier) "Bauvorhaben". Der Pauschalbetrag ist in keiner Weise nachvollziehbar (m² der erbrachten Spachtelarbeiten, Leistungszeitraum oÄ) und ist auch nicht auf die in jeweils einer Rechnung zusammen abgerechneten, einzelnen Bauvorhaben aufgegliedert. Sämtliche Rechnungen wurden bar bezahlt.

Die übrigen Rechnungen sind im Arbeitsbogen zwar nicht abgelegt, aber Datum und Rechnungstext werden dargestellt. Aus dieser Darstellung ist ersichtlich, dass bei den Rechnungen 2005 nur ein geringer Teil eine Leistungsbeschreibung umfasst oder eine Baustellenadresse beinhaltet. Im Jahr 2006 fehlten bei sämtlichen Rechnungen ein weiterer Text oder eine Baustellenangaben.

Für alle Streitjahre ist aus den Rechnungen ersichtlich, dass auf den einzelnen Baustellen immer mehrere "Subunternehmer" gleichzeitig tätig waren. Weiters ist erkennbar, dass die Abrechnungsdaten regelmäßig (mit einzelnen Ausnahmen) rund um den 20. eines jeden Monats lagen, woraus eine zeitraumbezogene Verrechnung abgeleitet werden kann. Aus den dem FA im Rahmen der GPLA übergebenen bzw. den dem Gericht vorliegenden Unterlagen kann zudem nicht erkannt werden für welche Beschäftigungszeiträume welche Abrechnungen tatsächlich gelegt bzw. gezahlt wurden.

Weiters fällt auf, dass sämtliche dem Gericht vorliegende Rechnungen auf § 19 Abs. 1a UStG verweisen und die Bf. selbst ausführt, dass die Spachtler einen Jahresumsatz von unter 30.000 € erzielten.

Wie den Ausführungen der Bf. zu entnehmen ist, wurde sämtliche Verspachtelungs- und Silikonierarbeiten "ausgelagert" - also nicht von eigenem Personal der Bf. ausgeführt. Die inländischen Arbeitskräfte wurden lt. Beschwerde für "anspruchsvollere" Arbeiten herangezogen. Daraus kann geschlossen werden, dass für Hilfsarbeiten der genannten Art im Unternehmen der Bf. keine anderen Arbeitskräfte zur Verfügung standen, obwohl die Bf. ihren Tätigkeitsschwerpunkt im Bereich Dachbodenausbau und Fassadensanierungen bekannt gab. In eben diesem Bereich der Bautätigkeiten fallen die streitgegenständlichen Arbeiten regelmäßig an.

Die Bf. führt zudem in der Beschwerde selbst aus, dass die "**Werkvertragsnehmer**" **in die Organisation** der Bf. **eingebunden sind**, liegt darin begründet, dass die Bf. als Generalunternehmer die Aufträge der Kunden annimmt.....Aus diesem Grund muss die Bf. auch Termine und Qualität vorgeben und die Einhaltung prüfen.

Aus den Datenbanken der Finanzverwaltung konnte ermittelt werden dass, an folgende Spachtler Einkommensteuerbescheide ergingen und die errechnete Einkommensteuer entrichtet wurde:

	2004	2005	2006
X1	x	x	x
X2			x
X5	x	x	x
X13			x

Gemäß § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (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 in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs 2 Z 1 und 4 oder Abs 3 EStG 1988 vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg. cit. ua. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 153/2001.

Die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthaltene Definition des Dienstverhältnisses ist eine eigenständige des Steuerrechts; sie ist weder dem bürgerlichem Recht, noch dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Durch sie soll ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, ein Zustand umschrieben werden (VwGH 22.1.1986, 84/13/0015; 31.3.1987, 84/14/0147). Bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, kommt es daher weder auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071; 28.4.2004, 2000/14/0125; 18.3.2004, 2000/15/0079), noch darauf, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht oder dem Gewerberecht, zu beurteilen ist (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; 2.2.2010, 2009/15/0191, 19.9.2007, 2007/13/0071).

Dass die Spachtler bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Versicherung versichert gewesen sind und über eine Gewerbeberechtigung verfügt haben kommt somit im vorliegenden Fall keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu.

Nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis dann vor, „wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet“. Ein Werkvertrag liegt hingegen dann vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernommen wird, wobei es sich bei dem „Werk“ um eine im Vorhinein 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 15.5.2009, 2009/09/0094; 23.5.2007, 2005/08/0003 mwN).

In der Beschwerde wird vorgebracht, dass die Subunternehmer ein Werk schulden würden ohne konkret darzulegen welche individualisierte Leistung das Werk umfasst. Die Leistungen der Subunternehmer wurden laut den vorliegenden Rechnungen pauschal abgerechnet wobei der Pauschalvereinbarung anscheinend Zeitschätzungen zugrunde lagen. Die Abrechnung selbst ist aber nicht erkennbar auf ein bestimmtes Werk bezogen. Leistungsgegenstand war – wie auf den Rechnungen angeführt und von der Bf. bestätigt – das Verspachteln und Silikonieren, somit letztlich Hilfsarbeitertätigkeiten, welche keine besonderen Kenntnisse erfordern.

Das Verspachteln von Wänden und das Silikonieren von Fugen ohne konkrete Umschreibung von Art, Ort und Umfang stellt keine Abgrenzung eines Werkes dar. Bei Trockenbauarbeiten dieser Art handelt es sich nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt (§ 2 Abs. 4 AuslBG bzw. § 21 BAO) um Hilfsarbeiten bzw. einfache manipulative Tätigkeiten (VwGH 14.10.2011, 2009/09/0205). Das bringt auch die Bf. in ihrem Vorbringen erkennbar selbst zum Ausdruck (eigenen Dienstnehmer werden für anspruchsvollere Aufgaben herangezogen).

Der äußerst allgemein gehaltene Vertragspassus "Verspachtelungsarbeiten von Gipskartonplatten und das Silikonieren von Fugen" trägt dem einem Werkvertrag immanenten Konkretisierungs- bzw. Individualisierungsgebot nicht - auch nicht in Zusammenschau mit einer hier nicht erkennbaren Anführung konkreter Bauvorhaben - Rechnung, da sich daraus der (tatsächliche) Leistungsumfang nicht einmal erahnen lässt. Die Angabe eines Fertigstellungstermins fehlt in den als "Werkvertrag" bezeichneten Vereinbarungen ebenfalls bzw. wurden diesbezüglich keine konkreten und nachvollziehbaren Angaben gemacht. Im Gegenteil wurde lediglich auf eine Rahmenvereinbarung verwiesen. Aus den Aussagen der Auskunftspersonen ist eindeutig ersichtlich, dass die Arbeitseinteilung je nach Bedarf durch den Gf. der Bf. vorgenommen wurde. Auch den von den sog. Subunternehmern an die Bf. gelegten Rechnungen lässt sich nicht entnehmen, dass konkrete "Werke" abgerechnet worden wären, sondern es finden sich lediglich mehrere Baustellenadressen ohne erkennbare Zuordnung welches Werk an den jeweiligen Adressen konkret abgerechnet worden wäre. Es kann nicht einmal erkannt werden, wie sich das verrechnete Gesamtpauschale auf die einzelnen "Werke"

verteilt. Zudem ist aus den Rechnungen ersichtlich, dass an einem Bauvorhaben jeweils mehrere sog. Subunternehmer (gleichzeitig) gearbeitet haben.

Wie bereits oben ausgeführt, wurden die Leistungen dererspachtler zeitraumbezogen – jeweils eine Rechnung rund um den 20. eines Monats - abgerechnet.

Leistungsgegenstand war – wie aus den Rechnungen ebenfalls hervorgeht – die Durchführung vonerspachtelungsarbeiten (bei bereits montierten Gipskartonplatten).

Wenn die Bf. in ihrer Beschwerde behauptet, dass die Auftragnehmer (nur) Werk zu einem bestimmten Zeitpunkt geschuldet hätten, so ist ihr entgegenzuhalten, dass sich weder in den Rahmenvereinbarungen ein Anhaltspunkt, noch in den Abrechnungen ein Nachweis dafür findet. Dass zwischen der Bw. und den sog. Subunternehmern (tatsächlich) die - für das Vorliegen einer selbständig ausgeübten Tätigkeit sprechende - sach- und termingerechte Erbringung einer genau umrissenen Leistung (eines Werkes) vereinbart gewesen wäre, wird daher als nicht erwiesen erachtet. In Anbetracht des (unstrittigen) Umstandes, dass Leistungsgegenstand (ganz allgemein) daserspachteln von Gipskartonplatten war und dass diese Leistungen zeitraumbezogen abgerechnet wurden, gelangt das Gericht zu dem Ergebnis, dass die sog. Subunternehmer der Bf. (laufend) ihre Arbeitskraft für die Durchführung vonerspachtelungsarbeiten zur Verfügung gestellt haben. Das Schulden der Arbeitskraft lässt - wie bereits ausgeführt worden ist - auf das Vorliegen von Dienstverhältnissen schließen. Der Umstand, dass keine durchgehende Beschäftigung vorlag, sondern dieerspachtler "einige Wochen nicht erschienen" hat für die Beurteilung des hier strittigen Rechtsverhältnisses keine entscheidende Bedeutung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zudem mehrfach die rechtliche Unmöglichkeit des Abschlusses von Werkverträgen über einfache manipulative Tätigkeiten ausgesprochen. Ein Werkvertrag muss auf einen bestimmen abgrenzbaren Erfolg abstellen und somit einen Maßstab erkennen lassen, nach welchem die Ordnungsgemäßheit der Erbringung des Werkes beurteilt werden kann. Eine zwar leistungsbezogene, nicht aber erfolgsbezogene Entlohnung spricht gegen das Vorliegen eines Werkvertrages. Wenn ein dauerndes Bemühen geschuldet wird, das bei Erreichen eines angestrebten "Ziels" auch kein Ende findet, spricht dies ebenfalls gegen einen Werkvertrag (VwGH 25.4.2007, 2005/08/0082). Hingewiesen wird darauf, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 19.9.2007, 2007/13/0071, die Tätigkeit von polnischen "erspachtlern" als Dienstverträge beurteilt hat.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Nur in jenen 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) Bedacht zu nehmen (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071, mw Judikaturhinweisen). Es trifft zu, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen

eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft zur Folge hat, da auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten muss, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. 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 28.5.2009, 2007/15/0163, mw Judikaturhinweisen).

Wie oben ausgeführt teilte der Gf. der Bf. den Spachtlern mit, wann sie auf welcher Baustelle zu arbeiten hätten. Dort führten die Spachtler ihre Arbeiten in Abstimmung mit (anderen) Arbeitern der Bf. bzw. deren Subauftragnehmer durch. Darin kommt mit hinreichender Deutlichkeit der "zweckmäßige Einsatz" der Spachtler zum Ausdruck. Das Vorliegen eines - für ein Dienstverhältnis typischen - persönlichen Weisungsrechtes ist daher im Ergebnis zu bejahen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers (VwGH vom 29.7.2010, 2007/15/0223; 15.9.1999, Zl. 97/13/0164). Unstrittig ist, dass die Bw. das Arbeitsmaterial zur Verfügung gestellt hat. Unstrittig ist weiters, dass der Gf. der Bf. die Arbeitseinteilung durchführte und die Arbeiten selbst als Hilfsarbeiten (keine besonderen Kenntnisse oder Ausbildung erforderlich) zu qualifizieren sind. Es besteht daher kein Zweifel, dass die Spachtler in die im Unternehmen der Bf. bestehenden betrieblichen Abläufe (unmittelbar) eingebunden waren. Die ausgeübte Tätigkeit der Spachtler bedarf einer permanenten zeitlichen Koordination und permanenten Kontrolle der Arbeitseinsätze, welche unstrittig durch die Bf. ausgeführt wurde. Eine völlig freie Zeiteinteilung - wie von der Bf. angedeutet - ist daher im gegebenen Fall nach Auffassung des Gerichts weitaus weniger wahrscheinlich als (gewisse) zeitliche Vorgaben zumal die Bf. selbst auf die erforderliche Abstimmung mit anderen Arbeiten verweist. Aber selbst die Möglichkeit, sich seine Arbeitszeit frei einteilen zu können, würden das Vorliegen von Dienstverhältnissen (§ 47 EStG 1988) nicht ausschließen, da dieser Umstand weder gegen das Bestehen einer persönlichen Abhängigkeit des Arbeiters, noch gegen dessen Eingliederung in den Betrieb spricht (VwGH vom 2.2.2010, 2009/15/0191). Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bf. ist daher im Ergebnis, deckungsgleich mit dem Beschwerdevorbringen, ebenfalls zu bejahen.

Nach der ständigen Entscheidungspraxis des Bundesfinanzgerichts (BFG) und des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) sind Personen, die für Bauunternehmen im Innenausbau Hilfsarbeiten erbringen, in der Regel steuerrechtlich als Arbeitnehmer anzusehen (*Aigner/Wanke* in *Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG [Gamlitzer Kommentar],

§ 3 Rz 187, *Krafft*, UFS und Abgrenzung zwischen Dienstvertrag und Werkvertrag bei Hilfstätigkeiten, UFSjournal 2011, 85).

Stellt beimerspachteln von Rigipsplatten der Auftraggeber das gesamte Arbeitsmaterial und wird dieses vom Auftragnehmer unter Verwendung auftragnehmereigenen Werkzeuges auf vom Auftraggeber bestimmten Baustellen verarbeitet, spricht dies für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit (*Braunsteiner/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 47 Anm. 21, 23 "Spachtler").

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall die beiden Kriterien der Legaldefinition, welche für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses erforderlich sind, nämlich die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, vorliegen und daher vom Vorliegen von Dienstverträgen auszugehen ist.

Zuletzt wendet die Bf. ein, dass eine „einseitige Beurteilung ausländischer (neuer EU) Bürger gegen das Gleichheitsgesetz" verstoße. Das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art. 12 EG und die dieses Verbot konkretisierenden Artikel, hier insbesondere die Dienstleistungsfreiheit, haben die Beseitigung aller Maßnahmen zum Ziele, die auf dem Gebiet der Freizügigkeit der Arbeitnehmer und der Dienstleistungsfreiheit Staatsangehörige eines anderen Mitgliedstaates strenger behandeln oder sie gegenüber eigenen Staatsangehörigen, die sich in derselben Lage befinden, rechtlich oder tatsächlich benachteiligen. Für die Annahme, dass im konkreten Fall eine solche steuerliche Diskriminierung vorläge, fehlt jeder Anhaltspunkt. Im Übrigen hat der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 19.9.2007, 2007/13/0071 – ebenfalls miterspachtelungsarbeiten beschäftigte (polnische) Auftragnehmer/Werkvertragsnehmer betreffend – ausgesprochen, dass kein Verstoß gegen Art. 49 EG vorliegt.

Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers zur Haftung steht im Ermessen der Behörde (VwGH 25.4.2002, 2001/15/0152). Obwohl gemäß § 82 2. Satz der Umstand, dass der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird, der Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegensteht, ist die Veranlagung des Arbeitnehmers im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen. Die Erklärung eines Arbeitnehmers, er würde die vom Arbeitgeber erhaltenen Bezüge zur Einkommensteuer erklären, befreit den Arbeitgeber - bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses - nicht von der Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer (VwGH 24.9.1954, 137/52; 17.12.1957, 3094/55). Die Haftung erstreckt sich auf alle durch Lohnsteuerabzug zu erhebenden Beträge wobei auch ein Rechtsirrtum des Arbeitgebers die Inanspruchnahme nicht hindert.

Wurde der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt, und hat er die auf die Lohnbezüge entfallende Steuer bereits entrichtet, dann entfällt die Haftung des Arbeitgebers (VwGH 13.9.1972, 2218/71; 25.4.2002, 2001/15/0152). Der Arbeitgeber hat gegebenenfalls zu beweisen, dass die Einkommensteuer bereits entrichtet worden ist, oder der Behörde die dafür erforderlichen Daten bekannt zu geben (VwGH 10.4.1985, 84/13/0004). Wie oben dargestellt haben die eigenen gerichtlichen Ermittlungen zu

Tage gefördert, dass einzelne Spachtler für verschiedene Jahre des Streitzeitraumes zur Einkommensteuer veranlagt wurden und allenfalls ergebende Zahllasten bereits entrichtet wurden. Für die betroffenen Personen und Zeiträume besteht ist daher von der Geltendmachung der Haftung Abstand zu nehmen. Für alle übrigen Spachtler erfolgte die Haftungsinanspruchnahme zu recht.

In Anlehnung an die Berechnungen der GPLA, deren betragliche Richtigkeit nicht bekämpft wurden, ergeben sich daher folgende Haftungsbeträge für Lohnsteuer (jeweils in €) gem. § 82 EStG 1988:

	LSt 2004	LSt 2005	LSt 2006
lt.GPLA	10.260,00	18.420,04	31.099,96
X1	-1.320,00	-2.000,00	-1.400,00
X5	-1.200,00	-1.500,00	-5.100,00
X2			-2.800,00
X13			-1.800,00
lt. BFG	8.740,00	14.920,04	19.999,96

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zu der Frage, wann ein Dienstverhältnis vorliegt (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) gibt es eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe oben, bezogen auf Spachtler insbesondere VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071) von welcher das Bundesfinanzgericht nicht abweicht. Eine Revision ist daher nicht zuzulassen.

Wien, am 10. Jänner 2017