



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn X in XY, vom 27. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 25. März 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Gewährung der Familienbeihilfe für den Zeitraum 1. April 2007 bis 31. Dezember 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber, ein ungarischer Staatsbürger, reiste am 27. April 2007 nach Österreich ein, und beantragte mit dem Formular Beih 1 v. 25. April 2008 die Gewährung der Familienbeihilfe für seine Kinder D, F und B ab 1. April 2007. Die Kinder leben bei der Kindesmutter in Ungarn.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Gewährung der Familienbeihilfe (Differenzzahlung) mit Bescheid vom 25. März 2009 ab und führte als Begründung zusammenfassend aus, dass laut Nachschau des Erhebungsdienstes vom 22. April 2008 seine Beschäftigung nicht als selbständige, sondern als unselbständige Tätigkeit zu qualifizieren ist. Weiters gelten die Bestimmungen des Ausländerbeschäftigungsgesetzes für Staatsangehörige bestimmter EU/EWR Staaten weiter – sie haben innerhalb der 7-jährigen Übergangsfrist keinen Zugang zum österreichischen Arbeitsmarkt. Stehen daher solche Staatsangehörige, unter Umgehung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes, in Österreich in einem Arbeitsverhältnis, kann nicht vom Vorliegen einer Arbeitnehmereigenschaft iS der genannten EU-Verordnungen

ausgegangen werden. Mangels Rechtmäßigkeit der nichtselbständigen Beschäftigung besteht kein Anspruch auf Familienbeihilfe (Differenzzahlung) für ihre in Ungarn lebenden Kinder.

In der dagegen eingebrochenen Berufung vom 23. April 2009 wurde zusammenfassend ausgeführt, dass der Berufungswerber am 30. April 2007 mit der Firma XY GmbH einen Werkvertrag abgeschlossen habe. Dieser Vertrag sei kein Arbeitsvertrag und auch kein Dienstvertrag. Er war auch bei der Sozialversicherung und bei der Steuerbehörde offiziell gemeldet und habe die Beiträge ordnungsgemäß geleistet. Es wurde auf den Artikel 73 der VO 1408/71 hingewiesen, der wie folgt lautet: *Ein Arbeitnehmer oder ein Selbständiger, der den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates unterliegt, hat, vorbehaltlich der Bestimmungen in Anhang VI, für seine Familienangehörigen, die im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates wohnen, Anspruch auf Familienleistungen nach den Rechtsvorschriften des ersten Staates habe, als ob diese Familienangehörigen im Gebiete dieses Staates wohnten.*

In diesem Artikel gibt es somit kein Hinweis auf "Umgehung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes". Gleichgültig, ob er angestellt oder selbständig war.

Mit Bericht vom 17. November 2009 legte das Finanzamt Graz-Stadt die Berufung aus verwaltungsökonomischen Gründen, ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung, dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 3 Abs. 1 FLAG in der ab 1. Jänner 2006 geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 168/2006) haben Personen, die nicht österreichische Staatsbürger sind, nur dann Anspruch auf Familienbeihilfe, wenn sie sich nach §§ 8 und 9 des Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetzes (NAG), BGBl. I Nr. 100/2005, rechtmäßig in Österreich aufhalten.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung besteht Anspruch auf Familienbeihilfe für Kinder, die nicht österreichische Staatsbürger sind, sofern sie sich nach §§ 8 und 9 des Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetzes rechtmäßig in Österreich aufhalten.

Die Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14.6.1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern idGf, ist auf ungarische Staatsbürger seit 1.5.2004 (Beitritt Ungarns zur EU) grundsätzlich unmittelbar und ungeachtet allenfalls entgegenstehender inländischer Rechtsvorschriften anwendbar.

Gemäß Art 3 der VO (EWG) Nr. 1408/71 haben Personen, die im Gebiet eines Mitgliedstaates wohnen und für die diese Verordnung gilt, die gleichen Rechte und Pflichten auf Grund der

---

Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie die Staatsangehörigen dieses Staates, soweit besondere Bestimmungen dieser Verordnung nicht Anderes vorsehen.

Der persönliche Geltungsbereich der Verordnung Nr. 1408/71 ist in Artikel 2 definiert. Gemäß Artikel 2 Abs. 1 gilt die - als unmittelbares Recht anzuwendende - Verordnung Nr. 1408/71 insbesondere für "Arbeitnehmer und Selbständige, für welche die Rechtsvorschriften eines oder mehrerer Mitgliedstaaten gelten oder galten".

Eine Leistung wie die Familienbeihilfe nach dem österreichischen Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) ist eine Familienleistung iSv. Art 4 Abs. 1 lit. h der VO (EWG) Nr. 1408/71.

Mit dem EU-Erweiterungs-Anpassungsgesetz, BGBl I 2004/28, hat Österreich den Beitritt der neuen Mitgliedstaaten umgesetzt und von der vertraglichen Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Arbeitnehmerfreizügigkeit für die neuen EU-Staatsbürger einzuschränken. Österreich kann Übergangsbestimmungen hinsichtlich der Arbeitnehmerfreizügigkeit und der Dienstleistungsfreiheit für die neuen EU-Bürger für maximal sieben Jahre einführen. Für Staatsangehörige der neu beigetretenen Staaten (mit Ausnahme Maltas und Zyperns) wird im § 32a Abs. 1 Ausländerbeschäftigungsgesetz (AuslBG) normiert, dass sie nicht unter die Ausnahme für EWR-Bürger (§ 1 Abs. 2 lit. 1 AuslBG) fallen. Neue EU-Bürger unterliegen für die Dauer der Anwendung des Übergangsarrangements (d.h. bis maximal 30.4.2011) weiterhin dem AuslBG.

Für ungarische Arbeitnehmer besteht daher grundsätzlich Bewilligungspflicht nach dem AuslBG.

Das Finanzamt hat den Antrag auf Gewährung der Familienbeihilfe mit der Begründung abgewiesen, dass die VO (EWG) Nr. 1408/71 nicht anwendbar sei: Als neuer EU-Bürger habe der Berufungswerber innerhalb der 7-jährigen Übergangsfrist keinen freien Zugang zum österreichischen Arbeitsmarkt. Die vom Berufungswerber in Österreich auf Basis des gelösten Gewerbescheines ausgeübte Tätigkeit stelle eine Umgehung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes dar. Aufgrund von umfangreichen Ermittlungen der Finanzverwaltung sei die Tätigkeit des Berufungswerbers als Dienstverhältnis zu beurteilen.

Die für den vorliegenden Fall maßgeblichen Bestimmungen des Ausländerbeschäftigungsgesetzes, BGBl. Nr. 218/1975, in der Fassung der Novelle BGBl. I Nr. 28/2004, lauten:

*"Begriffsbestimmungen*

*§ 2 Abs. 2: Als Beschäftigung gilt die Verwendung*

---

- a) in einem Arbeitsverhältnis,
- b) in einem arbeitnehmerähnlichen Verhältnis, sofern die Tätigkeit nicht auf Grund gewerberechtlicher oder sonstiger Vorschriften ausgeübt wird,
- c) in einem Ausbildungsverhältnis, einschließlich der Tätigkeiten nach § 3 Abs. 5,
- d) nach den Bestimmungen des § 18 oder
- e) überlassener Arbeitskräfte im Sinne des § 3 Abs. 4 des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes, BGBl. Nr. 196/1988.

*Abs. 4: Für die Beurteilung, ob eine Beschäftigung im Sinne des Abs. 2 vorliegt, ist der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.*

*Voraussetzungen für die Beschäftigung von Ausländern:*

*§ 3 Abs. 2: Ein Ausländer darf, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, eine Beschäftigung nur antreten und ausüben, wenn für ihn eine Beschäftigungsbewilligung, eine Zulassung als Schlüsselkraft oder eine Entsendebewilligung erteilt oder eine Anzeigebestätigung ausgestellt wurde oder wenn er eine für diese Beschäftigung gültige Arbeitserlaubnis oder einen Befreiungsschein oder einen Niederlassungsnachweis besitzt."*

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.

Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht, oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Nach gängiger Rechtsprechung (VwGH 19.12.1990, 89/13/0131, VwGH 20.12.2000, 99/13/0223, VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182) ist bei der Beurteilung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis besteht, vom tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (VwGH 18.10.1989, 88/13/0185).

Das 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 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). So nimmt das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers etwa auf

---

die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw. Einfluss.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Sie zeigt sich u.a. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwider läuft (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Eine Entlohnung, die sich ausschließlich am wirtschaftlichen Erfolg bzw. Arbeitsergebnis orientiert (Akkordlohn, Provisionen), ist für einen Arbeitnehmer eher selten, kommt aber im Wirtschaftsleben vor. Sie begründet dann kein Unternehmerwagnis, wenn die mit der Tätigkeit verbundenen Kosten unmittelbar vom Auftraggeber getragen werden, und wenn diesem gegenüber ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis besteht (VwGH 9.11.1994, 93/13/0310).

Das an sich für eine selbständige ausgeübte Tätigkeit sprechende Merkmal des Unternehmerrisikos kann in gewissem Maße auch auf Dienstverhältnisse zutreffen, etwa wenn der Arbeitnehmer in Form von Provisionen oder Umsatzbeteiligungen am wirtschaftlichen Erfolg seines Arbeitgebers beteiligt ist (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184).

Eine Kontrolle des Auftraggebers hinsichtlich Art, Ort und Zeit der Beschäftigung spricht für Nichtselbständigkeit.

Wenn ein Auftragnehmer sich bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen kann und das Bestimmungsrecht darüber nicht dem Auftraggeber zusteht, sondern im Belieben des Auftragnehmers liegt, ist in der Regel ein Werkvertragsverhältnis anzunehmen (VwGH 16.2.1994, 92/13/0149; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167). Allerdings ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise darauf Bedacht zu nehmen, dass es sich bei der Vertretungsmöglichkeit nicht bloß um eine formale Vereinbarung, sondern um eine der üblichen Gestaltung im Wirtschaftsleben entsprechende tatsächliche Vertretungsmöglichkeit handeln muss (VwGH 5.10.1994, 92/15/0230).

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes ist dem Finanzamt zuzustimmen, dass die Beschäftigung des Berufungswerbers nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht als selbständige, sondern als nichtselbständige Tätigkeit zu qualifizieren ist, und dass der

---

Berufungswerber nur seine Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hat und daher auch das Ausländerbeschäftigungsgesetz umgangen worden ist.

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Berufungswerber reiste am 27. April 2007 nach Österreich ein und hielt sich bis 6. Februar 2009 an der oa. Adresse auf.

Laut ZMR war er bereits seit 25. April in Adresse gemeldet. Die Gewerbeanmeldung erfolgte ebenfalls am Tag der Einreise mit 27. April 2007.

Die oa Wohnungsadresse war zugleich auch als der Standort seines Gewerbes angegeben.

Im Auszug aus dem Gewerberegister wurde als Gewerbewortlaut Folgendes angeführt:

*Montage und Demontage von vorgefertigten Winkelprofilen und Fachböden durch einfache Schraubverbindungen unter Ausschluss jeder an einen Befähigungsnachweis gebundenen Tätigkeit gemäß § 5 Abs. 2 GewO 1994.*

Im Werkvertrag vom 30. April 2007 wurde vertraglich vereinbart, dass der Berufungswerber als Subunternehmer für Schweiß- und Schlosserarbeiten herangezogen wird, was aber laut obigem Gewerbewortlaut nicht zulässig ist, da er nur zur Montage und Demontage von Winkelprofilen und Fachböden durch einfache Schraubverbindungen berechtigt ist. Für Schweißarbeiten wäre ein eigener Befähigungsnachweis erforderlich gewesen.

An der angegebenen Wohnadresse - die vom Berufungswerber wiederum zugleich auch als der Standort seines Gewerbes angegeben wird – wohnten laut Auskunft des Magistrates Graz zum Datum 27. April 2007 35 Personen. Das Haus hat eine Wohnfläche von ca. 120 m<sup>2</sup> - somit stehen jeder Person im Schnitt 3,4 m<sup>2</sup> zur Verfügung. Es stellt sich daher auch die Frage ob dies überhaupt ein Wohnsitz im Sinne der BAO bzw. eine Wohnung nach Art 3 der VO (EWG) Nr. 1408/71 darstellt.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ist ein ständiger Aufenthalt an dieser Adresse nicht möglich, daher liegt auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen bei der Familie in Ungarn, was auch auf dem Formular E 401 vom 6. Mai 2008 von der ungarischen Behörde bestätigt worden ist.

Aus dem Gesamtbild des vorliegenden Sachverhaltes geht hervor, dass der Berufungswerber in Wahrheit über keinen Gewerbebetrieb mit entsprechenden Betriebsmitteln verfügte, sondern lediglich seine Arbeitskraft zur Verfügung stellte. Dadurch war er dem Willen seines Auftraggebers in gleicher Weise unterworfen, wie dies bei einem Dienstnehmer der Fall gewesen wäre. Die dem Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Arbeitskraft betraf Schlosserarbeiten, also eine Arbeit, wie sie in gleicher Weise üblicherweise im Rahmen eines

---

Arbeitsvertrages verrichtet wird. Inwieweit sich die Art seiner Tätigkeit von jener eines mit solchen Arbeiten befassten (Hilfs)Arbeiters unterscheiden sollte, ist an Hand des vorliegenden Sachverhaltes nicht zu erkennen.

Die Umstände, dass der Berufungswerber einen Gewerbeschein besitzt, dass er sich zur Sozialversicherung der selbständigen Erwerbstätigen angemeldet hat, und dass er beim zuständigen Finanzamt um Zuteilung einer Steuernummer angesucht hat (diese wurde aber nicht vergeben), vermögen daran nichts zu ändern. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass es nicht darauf ankommt, in welche Form die Dienstleistungen gekleidet wurden, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt, der die Erbringung von Dienstleistungen durch den Berufungswerber ergeben hat, welche typischerweise in einem Abhängigkeitsverhältnis erbracht werden.

Denn eine solche nach der Lebenserfahrung üblicherweise auf ein Dienstverhältnis hindeutende Beschäftigung wird auch dadurch nicht zu einer selbständigen Tätigkeit, dass die Formalvoraussetzungen vorliegen, sind doch nach gängiger Rechtsprechung für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis nicht die vertraglichen Abmachungen maßgebend, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (vgl. die bereits zitierten Erkenntnisse des VwGH vom 25.10.1994, 90/14/0184, und vom 20.12.2000, 99/13/0223).

Der Verwaltungsgerichtshof hat mehrfach die rechtliche Unmöglichkeit des Abschlusses von Werkverträgen über einfache manipulative Tätigkeiten ausgesprochen. Ein Werkvertrag muss auf einen bestimmten abgrenzbaren Erfolg abstellen und somit einen Maßstab erkennen lassen, nach welchem die Ordnungsgemäßheit der Erbringung des Werkes beurteilt werden kann. Eine zwar leistungsbezogene, nicht aber erfolgsbezogene Entlohnung spricht gegen das Vorliegen eines Werkvertrages. Wenn ein dauerndes Bemühen geschuldet wird, das bei Erreichen eines angestrebten "Ziels" auch kein Ende findet, spricht dies ebenfalls gegen einen Werkvertrag (vgl. VwGH 2005/08/0082 vom 25. 4. 2007). Hingewiesen wird darauf, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 19. 9. 2007, 2007/13/0071, die Tätigkeit von polnischen "Spachtlern" als Dienstverträge beurteilt hat.

Im Erkenntnis vom 29. April 2010, 2009/09/0300, hat der VwGH dazu ua. Folgendes ausgeführt:

*Der Einwand, die Polen dürften ihre Tätigkeit auf Grund von Gewerbescheinen in Österreich ausüben, ist deshalb nicht zielführend, weil dies nur für Dienstleistungen als Selbständige gilt. Einerseits bezieht sich § 373a GewO nur auf die in § 1 GewO genannten Tätigkeiten; nach*

*dessen Abs. 2 wird eine Tätigkeit gewerbsmäßig ausgeübt, wenn sie selbständig, regelmäßig und in der Absicht betrieben wird, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen. Andererseits besteht hinsichtlich der Merkmale etwa des AuslBG, des AÜG, der GewO und der hg. Rechtsprechung zur Abgrenzung von selbständiger zu unselbständiger Tätigkeit zwischen Gemeinschaftsrecht und innerstaatlichem Recht kein Unterschied, weil es allein auf das Unterordnungsverhältnis ankommt (vgl. mit näherer Begründung, auf die gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, das hg. Erkenntnis vom 8. August 2008, Zl. 2008/09/0163, sowie das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2009, Zl. 2008/09/0350). Ein Unterordnungsverhältnis liegt aber nach den Feststellungen der belangten Behörde jedenfalls vor. ...*

*Der Begriff der Beschäftigung ist - soweit dies im Beschwerdefall in Betracht kommt - durch § 2 Abs. 2 AuslBG unter anderem in der Weise bestimmt, dass die Verwendung in einem Arbeitsverhältnis oder in einem arbeitnehmerähnlichen Verhältnis als Beschäftigung gilt. Maßgebend für diese Einordnung in den genannten Beschäftigungsbegriff ist, dass die festgestellte Tätigkeit in persönlicher bzw. wirtschaftlicher Abhängigkeit des Arbeitenden ausgeübt wird. Als (der Bewilligungspflicht unterworfenes) Beschäftigungsverhältnis im Sinn des § 2 Abs. 2 AuslBG ist unter anderem auch eine kurzfristige oder aushilfsweise Beschäftigung anzusehen. Das Tatbestandselement der Beschäftigung ist ausschließlich nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Tätigkeit zu beurteilen. Auf eine zivilrechtliche Betrachtung, ob überhaupt ein Arbeitsvertrag zu Stande kam, ob diesem (etwa im Hinblick auf § 879 ABGB oder mangels einer rechtsgeschäftlichen Willensübereinstimmung) Mängel anhaften, oder welche vertragliche Bezeichnung die Vertragsparteien der Tätigkeit gegeben haben, kommt es hingegen nicht an. ...*

Zusammenfassend ist somit (in Übereinstimmung mit der Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts durch das Finanzamt) davon auszugehen, dass die Tätigkeit des Berufungswerbers nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht als selbständige, sondern als nichtselbständige (arbeitnehmerähnliche) Tätigkeit zu qualifizieren ist, und dass der Berufungswerber nur seine Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hat.

Eine solche (nichtselbständige) Tätigkeit muss aber den oben zitierten Vorschriften des AuslBG entsprechen, d.h. dass es sich dabei um eine - bewilligungspflichtige - Beschäftigung iSd § 2 iVm. § 3 Abs. 2 AuslBG handelt.

Da der Berufungswerber die erforderliche Berechtigung zur Arbeitsaufnahme (z.B. Beschäftigungsbewilligung) nicht nachgewiesen hat, folgt daraus, dass der Berufungswerber in Österreich eine rechtmäßige Beschäftigung als Arbeitnehmer im dargelegten Sinn nicht ausübt und auch nicht von einer Beschäftigung iSd VO (EWG) Nr. 1408/71 ausgegangen

---

werden kann. Die VO (EWG) Nr. 1408/71 ist daher auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar.

Es war daher, wie im Spruch angeführt, zu entscheiden.

Graz, am 26. November 2010