

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Mag. Johann Hanel, Goldschlagstraße 8, 1150 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 28. Jänner 2013, betreffend

- (1) Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2010
- (2) Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2010
- (3) Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2010
- (4) Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2011
- (5) Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2011

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof (Art. 133 Abs. 4 B-VG) ist nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Strittig ist - als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 Abs. 1 EStG 1988) -, ob zwei beim (vormaligen) Berufungswerber und nunmehrigen) Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) als Schneeräumer beschäftigte Personen, Herr XY-1 und Herr XY-2, diese Tätigkeit im Rahmen von Dienstverhältnissen (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt haben.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Der Bf. (als Auftraggeber [AG]) hat mit Herrn XY-2 (als Auftragnehmer [AN]) am 29. Oktober 2010 folgende als "**Werkvertrag**" bezeichnete Vereinbarung abgeschlossen:

"Der Auftraggeber übergibt an den Auftragnehmer für vereinbartes Gebiet die Schneeräumung, Streuung, ev. Kontrolltätigkeiten, Splittkehrung und Reinigung der Außenfläche im Zeitraum von 1.12.2010 bis 20.02.2011.

Der Auftragnehmer hat freie Entscheidungsgewalt über Zeitaufwand und Intensitätsaufwand. Er ist jedoch verpflichtet beim Einsatzbefehl durch den AG mit den aufgetragenen Tätigkeiten zu beginnen und seinen Anweisungen zu folgen.

Honorarvereinbarung: Saisonpauschale € 8.000,- ohne USt bei Kleinunternehmer.

Auszahlung: wird individuell in einer oder mehreren Zahlungen vereinbart.

Der Werkvertrag kann jederzeit, außer zur Unzeit insbesondere während eines Einsatzes, mit 10% Abschlag gekündigt werden, wobei die ausstehenden Aufträge und der Saisonumsatz aliquot abzurechnen ist.

Örtlicher Geltungsbereich:

Soweit im Einzelfall keine zwingenden gesetzlichen Regelungen entgegenstehen, gilt ausschließlich österreichisches Recht, Erfüllungsort ist O-1/O-2/O-3/O-4/O-5/O-6.

Bei Streitigkeiten ist ausschließlich das sachlich zuständige Gericht in O-2 anzurufen, soweit im Einzelfall keine zwingenden gesetzlichen Regelungen entgegenstehen."

Am 21. Dezember 2010 hat der Bf. mit Herrn XY-1 eine inhaltlich gleichlautenden - ebenfalls als "Werkvertrag" bezeichnete - Vereinbarung abgeschlossen, hier jedoch für den Zeitraum vom 01.11.2010 bis 15.04.2011 und einem vereinbarten Saisonpauschale in Höhe von € 9.800,00.

Dem Bundesfinanzgericht liegen auch Abrechnungen vor. So hat Herr XY-2 dem Bf. das gesamte Saisonpauschale (€ 8.000,00) in vier Teilbeträgen (am 11.11.2010, 26.11.2010, 08.12.2010 und am 20.12.2010) zu je € 2.000,00 in Rechnung gestellt.

Auch Herr XY-1 hat dem Bf. das gesamte Saisonpauschale (€ 9.800,00) in vier Teilbeträgen in Rechnung gestellt: € 2.700,00 am 22.12.2010, € 2.600,00 am 28.12.2010, € 1.900,00 am 29.12.2010 und € 2.600,00 am 30.12.2010.

Der Bf. hat mit den beiden Herren auch für die Folgesaison gleichlautende "Werkverträge" abgeschlossen. Und auch in der Folgesaison erfolgte die Auszahlung (an beide Herren) in Teilbeträgen.

Dem Bundesfinanzgericht liegt auch ein Auszug aus dem Gewerberegister vor. Demnach verfügt Herr XY-2 seit dem 13. Oktober 2010 über eine Gewerbeberechtigung lautend auf "Reinigung von öffentlichen und privaten Verkehrsflächen, Gehsteigen, Gehwegen und Gargeneinfahrten, sowie Bewässerung von öffentlichen und privaten Verkehrsflächen, Grünanlagen und Schneeräumung".

Das Finanzamt hat die angefochtenen **Bescheide vom 28. Jänner 2013** im (ebenfalls mit 28. Jänner 2013 datierten) Bericht wie folgt begründet:

Nach Ansicht des Finanzamtes handle es sich bei der Tätigkeit (Schneeräumung, Streuung, etc.) um eine nichtselbständige Tätigkeit, welche im Zuge der Prüfung nachversteuert worden sei.

Seine dagegen eingebrachte **Berufung vom 21. Februar 2013** hat der Bf. wie folgt begründet:

Gegenständliche Aufträge seien von zwei Unternehmern - Herrn XY-2 und Herrn XY-1 - ausgeführt worden. Es lägen ordnungsgemäße Werkverträge sowie Rechnungen vor. Sowohl Herr XY-2 als auch Herr XY-1 seien als Unternehmer und Gewerbetreibende bei der Finanz erfasst und bei der SVA pflichtversichert. Es läge daher in beiden Fällen keine Dienstnehmereigenschaft vor.

Mit **Bescheid (Berufungsvorentscheidung) vom 5. Juni 2013** hat das Finanzamt die Berufung abgewiesen, wobei sich die Begründung des Finanzamtes im Wesentlichen auf die Wiedergabe von Rechtssätzen aus der zu § 47 Abs. 2 EStG 1988 ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Beurteilung des Gesamtbildes der Tätigkeit; Weisungsgebundenheit, Eingliederung, Arbeitszeit, Entlohnung) erschöpft. Untersucht man nun den festgestellten Sachverhalt - so das Finanzamt abschließend in seinen Ausführungen - im Hinblick auf das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit, so könne man nur zu dem Ergebnis gelangen, dass im gegenständlichen Fall bei Herrn XY-2 und bei Herrn XY-1 Dienstverhältnisse vorlägen. Es sei nämlich keineswegs ausgeschlossen, dass ein Dienstverhältnis auch dann vorliege, wenn der Dienstnehmer über einen Gewerbeschein verfüge (vgl. VwGH vom 2. April 2008, ZI. 2007/08/0038). Die Gewährung eines leistungsbezogenen Entgeltes stehe einem Dienstverhältnis ebenfalls nicht entgegen.

Die Verpflichtung, dem Einsatzbefehl durch den Arbeitgeber sofort zu folgen, würde in den (beiden) vorliegenden Fällen eindeutig für ein Dienstverhältnis sprechen.

Im **Schriftsatz (Vorlageantrag) vom 12. Juni 2013** hat der Bf. (nur) die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat beantragt.

Den Ausführungen des Finanzamtes ist der Bf. nicht entgegen getreten.

*Über die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung wurde erwogen:*

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen erachtet:

Der Bf. hat die beiden Herren jeweils für eine (Winter)Saison als Schneeräumer (einschließlich: Streuung, Splittkehrung usgl.) in den im "Werkvertrag" umschriebenen Gebieten ("Erfüllungsort") beschäftigt.

Dabei waren die beiden Herren verpflichtet, beim "Einsatzbefehl" des Bf. sofort mit den (vom Bf.) aufgetragenen Tätigkeiten zu beginnen und die Anweisungen der Bf. zu befolgen".

Für ihre Tätigkeit haben die beiden Herren einen (im vorhinein vereinbarten) Pauschalbetrag erhalten, der in (vier) Teilbeträgen ausbezahlt worden ist.

Zu diesem Ergebnis ist das Bundesfinanzgericht auf Grund der "Werkverträge" und der vorgelegten Abrechnungen gelangt.

Dieser Sachverhalt wird wie folgt beurteilt:

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 im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

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

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und Abs. 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG) 1998.

Die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthaltene Definition des Dienstverhältnisses ist eine eigenständige des Steuerrechtes; sie ist weder dem bürgerlichen Recht, noch dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Durch sie soll ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, ein Zustand umschrieben werden (VwGH vom 22. Jänner 1986, ZI. 84/13/0015; vom 31. März 1987, ZI. 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 vom 19. September 2007, ZI. 2007/13/0071, vom 28. April 2004, ZI. 2000/14/0125, vom 18. März 2004, ZI. 2000/15/0079, vom 4. März 1986, ZI. 84/14/0063), noch darauf, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht oder dem Gewerberecht, zu beurteilen ist (VwGH vom 22. März 2010, ZI. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, ZI. 2009/15/0191; vom 19. September 2007, ZI. 2007/13/0071). Dem Umstand, dass die mit den beiden Herren abgeschlossenen Vereinbarungen als "Werkverträge" bezeichnet wurden, kommt daher ebensowenig eine entscheidungsrelevante Bedeutung zu wie dem Umstand, dass sie bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert sind und über einen Gewerbeschein verfügen. Entscheidend ist vielmehr, ob die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen dem Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entsprechen (VwGH vom 19. September 2007, ZI. 2007/13/0071, vom 28. April 2004, ZI. 2000/14/0125, vom 18. März 2004, ZI. 2000/15/0079).

Nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis dann vor, "wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet". Das steuerrechtliche Dienstverhältnis ist daher charakterisiert durch das "Schulden der Arbeitskraft". Ein - für die Annahme, dass die Tätigkeit selbstständig ausgeübt worden ist, sprechender - Werkvertrag liegt hingegen dann vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernommen wird, wobei es sich bei dem "Werk" um eine schon im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich

geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, eine genau umrissene Leistung (in der Regel bis zu einem bestimmten Termin) zu erbringen (VwGH vom 15. Mai 2009, ZI. 2009/09/0094, mwN).

Sowohl der (allgemein gehaltene) Vertragspassus "Schneeräumung, Streuung, ev. Kontrolltätigkeiten, Splittkehrung und Reinigung der Außenflächen" als auch die Verpflichtung, beim Einsatzbefehl durch den Bf. mit den (jeweils) aufgetragenen Tätigkeiten zu beginnen, machen (unmissverständlich) deutlich, dass nicht die Erbringung einer (schon im vorhinein) individualisierten und konkretisierten Leistung vereinbart worden war. Dass zwischen dem Bf. und den beiden Herren (tatsächlich) die sach- und termingerechte Erbringung eines Werkes vereinbart gewesen wäre, wird daher als nicht erwiesen erachtet.

In Anbetracht der (unstrittigen) Tatsache, dass die Durchführung von Schneeräumungsarbeiten - auf Abruf und nach den Anweisungen des Bf. - vereinbart worden war, gelangt das Bundesfinanzgericht daher zu dem Ergebnis, dass die beiden Herren dem Bf. ihre Arbeitskraft für die Durchführung der gerade anfallenden Schneeräumungsarbeiten zur Verfügung gestellt haben. Auch der (unstrittige) Umstand, dass ein Pauschalentgelt vereinbart worden ist lässt darauf schließen, dass die beiden Herren dem Bf. ihre Arbeitskraft und nicht ein bestimmtes Werk geschuldet haben (in diesem Sinn auch: VwGH vom 19. September 2007, ZI. 2007/13/0071). Das Schulden der Arbeitskraft lässt jedoch - wie bereits ausgeführt worden ist - auf das Vorliegen von Dienstverhältnissen schließen.

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 (persönliche) Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien, wie insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos, Bedacht zu nehmen (VwGH vom 21. Oktober 2010, ZI. 2009/15/0001; vom 28. Oktober 2010, ZI. 2007/15/0177; vom 29. April 2010, ZI. 2008/15/0103; vom 22. März 2010, ZI. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, ZI. 2009/15/0191; vom 28. Mai 2009, ZI. 2007/15/0163; vom 19. September 2007, ZI. 2007/13/0071).

Wie oben ausgeführt worden ist, waren die beiden Herren verpflichtet, beim "Einsatzbefehl des Bf. sofort mit den (vom Bf.) aufgetragenen Tätigkeiten zu beginnen und die Anweisungen des Bf. zu befolgen".

Darin kommt nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise zum Ausdruck, dass die beiden Herren in den geschäftlichen Organismus des Bf. eingegliedert und dass sie weisungsgebunden gewesen sind. Hinzu kommt - wie bereits ausgeführt worden ist - dass die beiden Herren dem Bf. ihre Arbeitskraft geschuldet haben.

Das Vorliegen von Dienstverhältnissen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist daher zu bejahen.

Das Finanzamt hat den Bf. daher zu Recht zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen sowie Dienstgeberbeiträge samt Zuschlag festgesetzt.

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nur dann zulässig, wenn zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder wenn die Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden ist oder wenn das Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Zu der Frage, wann ein Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) vorliegt, gibt es eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, diese ist einheitlich und das Bundesfinanzgericht ist davon nicht abgewichen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden .

Wien, am 1. März 2016