



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Astoria Wirtschaftstreuhand-Steuerberatung GmbH & Co KG, in 3500 Kems/Donau, Edmund Hofbauerstraße 1, vom 7. Oktober 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 22. September 2009 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familieneihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2007 im Beisein der Schriftührerin Gerlinde Maurer nach der am 15. Mai 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung wie folgt entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Gegenstand des Berufungsverfahrens ist (ausschließlich) die Frage, ob Herr MN, der (ausschließlich im Werk der XY-AG) für die Berufungserberin (in der Folge: Bw.) als Kranfahrer gearbeitet hat, diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt hat.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Die Bw. (als Auftraggeberin) und Herr MN (als Auftragnehmer) haben eine als „Werkvertrag“ bezeichnete Vereinbarung folgenden Inhaltes abgeschlossen:

1. Dauer und Umfang

- a. Beginn der Tätigkeit: 01.03.2007
- b. Beendigung der Tätigkeit: 31.05.2007

Eine Weiterführung des Vertrages verlängert diesen jeweils um 3 weitere Monate. Die Kündigung ist jederzeit möglich. Die Kündigungsfrist beträgt 12 Wochen.

2. Gegenstand des Werkes

Der Auftragnehmer übernimmt aufgrund seiner besonderen Fähigkeiten auf dem Gebiet Kran- und Staplerfahrer die Tätigkeit: Bedienung von Kran, Stapler und Ausbruchgerät und gegebenenfalls Verarbeitung von Feuerfest-Materialien im Stahlwerk X.

3. Durchführung des Werkes

Der Auftragnehmer verfügt über eine Gewerbeberechtigung.

Der Auftragnehmer ist an keine feste Arbeitszeit gebunden, es steht ihm frei, wann, bzw. zu welchen Zeiten er die Arbeiten durchführt.

Der Auftragnehmer ist auch an keinen Dienstort und keine persönlichen Weisungen des Auftraggebers für die Erstellung des Werkes gebunden.

Gegebenenfalls kann der Auftragnehmer Arbeiten auch von Dritten durchführen lassen.

Bei der Erstellung des Werkes handelt es sich um die Erfüllung einer Zielschuldvereinbarung.

4. Honorar

Die vom Auftragnehmer erbrachten Leistungen werden mit einem Stundenhonorar in Höhe von € 26,00 (Euro sechsundzwanzig) abgerechnet.

5. Rechtsansprüche aus dem Vertrag

Das Werk gilt als abgenommen, wenn der Auftraggeber nicht innerhalb 5 Tagen nach Übergabe des Werkes die Verbesserung oder Abänderung des geleisteten Werkes verlangt.

Für die nicht vertragskonforme Abwicklung übernimmt der Auftragnehmer die volle Schad- und Klagloshaltung des Auftraggebers und den Ersatz aller Nebenkosten.

Durch die Bezahlung des vereinbarten Pauschalhonorars sind alle Ansprüche des Auftragnehmers aus der Tätigkeit abgegolten.

Der Auftragnehmer ist im Rahmen seiner Sorgfaltspflicht dazu angehalten, alle materiellen und immateriellen Rechtsgüter, mit denen er im Zuge der Erfüllung des Vertrages in Berührung kommt, vor Schaden zu bewahren.

6. Rechtsgrundlagen

Der Auftragnehmer nimmt zur Kenntnis, dass es sich bei der vorliegenden Vereinbarung um einen rechtsgebühren- lohnsteuer- und nach § 4 (2) ASVG sozialversicherungsfreien Werkvertrag gemäß § 1151 bzw. 1165 ff ABGB handelt, weshalb sämtliche Rechtsvorschriften über den Dienstnehmerschutz, insbesondere für den Krankheitsfall, keine Anwendung finden.

7. Zahlungsvereinbarung

Das Honorar wird nach Lieferung des Werkes bezahlt.

Der Auftraggeber ist berechtigt, die Zahlung des Honorars bei Nichterfüllung zu verweigern bzw. bei teilweiser Nichterfüllung anteilig zu vermindern.

8. Sonstiges

...

In dem der Berufungsbehörde vorliegenden Verwaltungsakt befinden sich auch Rechnungen des Herrn MN (in der Folge nur: Auftragnehmer) an die Bw. (vom: 2007/09/02, 2008/01/02, 2007/12/03, 2007/11/05, usw.). In diesen Rechnungen ist die Gesamtstundenzahl pro Kalendermonat für „Dienstleistungen“ im Werk der XY-AG (z.B. Rechnung vom 2007/12/03 für den Kalendermonat November 2007) angeführt, der Stundensatz (€ 26,00) und – als Ergebnis der Multiplikation von Stundenanzahl und Stundensatz – der Gesamtbetrag. Mehrwertsteuer ist ebenfalls in Rechnung gestellt worden.

Im Oktober 2008 hat die Steiermärkische Gebietskrankenkasse dem Auftragnehmer einen Fragebogen betreffend seine Tätigkeit für die Bw. zugesandt. Die darin gestellten Fragen hat der Auftragnehmer wie folgt beantwortet:

Seine Tätigkeit bestehe in der Bedienung von Kran, Stapler und Ausbruchgerät. Er habe mit der Bw. eine unbefristete Vereinbarung abgeschlossen. Die Tätigkeit habe er im März 2007 aufgenommen. Als Entgelt erhalte er € 26,50 pro Stunde (+ 20% MwSt); im Durchschnitt erhalte er € 5.000,00 pro Monat. Sonderzahlungen seien nicht vereinbart worden. Er müsse die vereinbarte Dienstleistung nicht persönlich erbringen. Er könne sich vertreten lassen und zwar von Ersatzleuten, die im Betrieb ähnliche Tätigkeiten ausführen (eine Vertretungskraft sei von ihm zu bezahlen). Gehilfen könne er zur Durchführung der Arbeit nicht beiziehen. Es sei eine bestimmte Arbeitszeit vereinbart und er sei verpflichtet, diese auch einzuhalten, und zwar arbeite er nach einem Schichtplan. Die Arbeitszeit werde auch kontrolliert. Auch ein Arbeitsort sei vereinbart worden, die Anwesenheit am Arbeitsort werde auch vom Auftraggeber kontrolliert. Über die Art und Weise betreffend die Durchführung der Arbeiten würden keine Weisungen erteilt. Der Fortgang und der Ablauf seiner Tätigkeiten würden nicht kontrolliert. Disziplinäre Maßnahmen, wenn er die vertraglichen Bestimmungen nicht einhalte,

seien nicht vorgesehen; es bestehe aber die Gewährleistung des Auftragnehmers. Die Vereinbarung beinhalte keine Konkurrenzklause. Der Auftraggeber stelle keine Arbeitsmittel zur Verfügung. Er sei verpflichtet, eigene Arbeitsgeräte beizustellen. Er verfüge über ein eigenes Unternehmen bzw. Betriebsstätte zur Ausübung seiner Tätigkeit. In diesem Zusammenhang verfüge er über folgende Einrichtungen: Maschinen und Geräte, Werkzeuge für Instandhaltung. Er übe diese Tätigkeit im Rahmen seiner gewerberechtlichen Befugnis aus.

Der Auftragnehmer hat den Fragebogen handschriftlich ausgefüllt und seine Angaben mit Unterschrift vom 18. November 2008 bestätigt.

In einem an die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse gerichteten Schreiben vom 24. September 2009 hat die Bw. zur Beurteilung der Tätigkeit des Auftragnehmers Folgendes ausgeführt:

Für das Werk der XY-AG habe sie dringend einen Kranfahrer benötigt. Trotz Anfrage beim AMS und intensiver Personalsuche habe kein Arbeiter gefunden werden können, der die entsprechenden Anforderungen erfüllt hätte. Schlussendlich habe sie den Auftragnehmer als Kranfahrer gewinnen können. Der Auftragnehmer habe jedoch nur unter der Voraussetzung arbeiten wollen, dass er weiterhin als selbständiger Unternehmer mit Gewerbeschein tätig sein könne mit allen rechtlichen Konsequenzen (Pflichtversicherung in der GSVG, Einkommensteuerpflicht). Wenn die Bw. dies nicht akzeptiert hätte, dann hätte der Auftragnehmer nicht bei ihr zu arbeiten begonnen.

Weiters hat die Bw. ausgeführt, die fixen Arbeitszeiten im Werk der XY-AG würden daraus resultieren, dass aufgrund der fixen Arbeitszeiteinteilung und der strengen Sicherheitsbestimmungen in diesem Werk auch Subfirmen nur zu diesen fixen Zeiten arbeiten könnten und auch nur dementsprechend Zugang zum Stahlwerk hätten.

Der Auftragnehmer könne auch von anderen Personen oder Firmen Aufträge annehmen. Die Bw. sei daher der Meinung, dass die Tätigkeit des Auftragnehmers als freier Unternehmer gerechtfertigt sei.

Mit Bescheiden vom 22. September 2009 hat das Finanzamt – als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung – die Bw. hinsichtlich der Beträge, die sie an den Auftragnehmer ausbezahlt hat, zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag nachgefordert. Zur Begründung hat das Finanzamt auf den Bericht (ebenfalls) vom 22. September 2009 verwiesen. In diesem Bericht wird (als „Begründung“) ausgeführt, dass es sich nicht um einen Werkvertrag sondern versicherungsrechtlich um einen Dienstnehmer handelt.

In ihrer dagegen eingebrachten Berufung hat die Bw. – nach der Wiedergabe von Rechtssätzen des Verwaltungsgerichtshofes zu § 47 Abs. 2 EStG 1988 – (sachverhaltsbezogen) Folgendes ausgeführt:

In der zwischen der Bw. und dem Auftragnehmer abgeschlossenen Vereinbarung werde dem Auftragnehmer das Recht eingeräumt, bestimmte Aufträge abzulehnen. Somit könne die Bw. keinen Einfluss darauf nehmen, dass der Auftragnehmer eine bestimmte Arbeitsleistung erbringe. Es bestehe daher keine über den geschuldeten Erfolg hinausgehende Weisungsgebundenheit.

Der Werkvertrag räume dem Auftragnehmer ausdrücklich das Recht ein, selbst zu bestimmen, wann bzw. zu welchen Zeiten er seine Arbeiten durchführe. Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers – diese komme ua. in der Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden zum Ausdruck – liege daher gegenständlich nicht vor.

Unternehmerwagnis liege gegenständlich auch vor. Der Auftragnehmer habe nämlich die Möglichkeit, Aufträge abzulehnen und könne somit selbst den Umfang seines Tätigwerdens bzw. den wirtschaftlichen Erfolg bestimmen. Das Unternehmerrisiko sei auch dadurch zu erkennen, dass der Auftragnehmer das Risiko einer Erkrankung bzw. eines Unfalles selbst trage. Der Auftragnehmer habe keinen Anspruch auf bezahlten Krankenstand und auf bezahlten Urlaub. Das Unternehmerwagnis werde nicht dadurch ausgeschlossen, wenn die Tätigkeit nur für einen Auftraggeber erbracht werde.

Gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spräche auch die dem Auftragnehmer im Werkvertrag eingeräumte Möglichkeit, die Arbeit auch von Dritten durchführen zu lassen. Ein weiteres Indiz für die selbständige Tätigkeit sei die Form der Abrechnung durch Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis. Ferner sei zu berücksichtigen, dass der Auftragnehmer seit 1.7.2006 das allgemeine Gewerbe angemeldet habe und erst seit April 2007 für die Bw. tätig sei.

Der Werkvertrag zwischen der Bw. und dem Auftragnehmer sei aufgrund des ausdrücklichen Wunsches des Auftragnehmers abgeschlossen worden. Der Auftragnehmer sei nicht bereit bzw. nicht bereit gewesen, im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu arbeiten. Zum Beweis dieses Vorbringens hat die Bw. der Berufung eine vom Auftragnehmer am 12. Oktober 2009 unterschriebene Bestätigung angeschlossen in der der Auftragnehmer bestätigt, das mit der Bw. eingegangene Werkvertragsverhältnis aufgrund seines ausdrücklichen Wunsches und aus freiem Willen abgeschlossen zu haben und dass er nicht bereit sei und nicht gewesen sei, für die Bw. im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig zu werden.

Am 24. Februar 2010 hat die Steiermärkische Gebietskrankenkasse mit dem Auftragnehmer eine Niederschrift aufgenommen. Der Auftragnehmer hat Folgendes ausgesagt:
Er sei im Werk der XY-AG (für eine andere Firma) Bagger gefahren. In dieser Zeit habe die

Bw. einen Baggerfahrer gesucht. Im März 2007 habe er dann angefangen, für die Bw. zu arbeiten.

Ursprünglich sei er gelernter Tischer, beim BFI habe er die Schweißerprüfung abgelegt. Er habe den Führerschein für die Klassen C und E und den Staplerführerschein. Für die Tätigkeit bei der Bw. habe er den Kranführerschein gemacht.

Seine Gewerbeberechtigung laute auf Holzschlägerung und –bringung.

Seit März 2007 habe er zwar einige weitere Auftraggeber mit Holzschlägerung und –bringung gehabt, das seien allerdings nur kleine Aufträge für sehr kurze Zeiträume gewesen.

Er komme durchschnittlich auf ca. 40 Wochenstunden. Es gäbe auch Wochen mit 60 Arbeitsstunden, aber auch Wochen mit 0 Arbeitsstunden. Seine Tätigkeit für die Bw. übe er immer bei der XY-AG aus.

Seine Stunden würden von Herrn Ing.XY, zuständiger Ansprechpartner bei der Firma XY-AG, aufgezeichnet. Diesbezüglich würde er ganz seinen Aufzeichnungen vertrauen. In letzter Zeit habe er keine eigenen Arbeitszeitaufzeichnungen mehr geführt, da der Abgleich seiner eigenen Aufzeichnungen mit denen von Herrn Ing.XY immer gepasst hätten. Nach den so ermittelten Arbeitsstunden stelle er seine Rechnung an die Bw.. Eventuelle Pausenzeiten würden nicht bezahlt bzw. werde dann länger gearbeitet.

Falls er verhindert sei, zB durch Krankheit, dann rufe er Herrn Ing.XY an und teile ihm dies mit. Laut seinem Vertrag müsse er keine Vertretung suchen. Wenn er verhindert sei, dann fahre Herr Ing.XY mit dem Bagger bzw. würden die anderen Arbeiten auf die Mitarbeiter aufgeteilt.

Urlaub habe er eigentlich noch nie genommen. Es habe immer wieder Zeiten gegeben, in denen es für ihn keine Arbeiten gegeben habe, dann sei er Zuhause geblieben. Es sei auch durchaus vorgekommen, dass er sich ein paar Tage frei genommen habe und dann vom Werk angerufen worden sei, ob er nicht kommen könnte, was er natürlich gemacht habe.

Am Beginn habe ihm der damalige Baggerfahrer (Dienstnehmer der Bw.) alles gezeigt. Er habe auch eine im Werk aufliegende Sicherheitsbelehrung unterschreiben müssen.

Bei Problemen, Unsicherheiten und Ähnlichem halte er Rücksprache mit Herrn Ing.XY, dieser sei immer für die letzten Entscheidungen zuständig.

Seine Tätigkeit umfasse Pfannenabbruch mittels Hydraulikbagger, Pfanne mit dem Kran heben um sie bearbeiten zu können (die Bearbeitung werde von den Mitarbeitern der Bw. durchgeführt), Wartung vom Bagger und vom Stapler, Mischer und Spritzmaschinen. Wenn unter den Mitarbeitern der Bw. Not am Mann sei, helfe er natürlich auch dort mit.

Der Kran, den er bediene, gehöre der Firma XY-AG und sei fix an der Decke montiert. Dieser werde der Bw. zur Verfügung gestellt. Außer dem Kranführerschein benötige er eine zusätzliche Genehmigung der XY-AG, damit er den Kran in Betrieb nehmen dürfe. Der Bagger

und der Stapler und die anderen Maschinen befänden sich im Eigentum der Bw..

Seine Arbeit würde nicht bewusst kontrolliert werden. Bei Grenzfällen halte er Rücksprache mit Herrn Ing.XY, der die letzte Entscheidung treffe.

Egal wie er seine Arbeit erledige, es werde immer nach Stunden abgerechnet. In diesem Sinn trage er bei dieser Tätigkeit kein Unternehmerrisiko.

Für seine Gewerbeberechtigung habe er eine Betriebshaftpflichtversicherung abgeschlossen. Eigene Mitarbeiter habe er noch nie beschäftigt. Seine Arbeitsleistung müsse er persönlich erbringen. Bei seiner Tätigkeit für die Bw. habe er sich noch nie vertreten lassen, das sei im Vertrag auch nicht vorgesehen. Er hätte auch gar keine Vertretung schicken können, da die Bewilligung für den Kran durch die Firma XY-AG erforderlich wäre.

Von seinen eigenen Betriebsmitteln habe er ein Schweißgerät und die Motorsäge vereinzelt für die Tätigkeit bei der Bw. eingesetzt.

Ihm sei bewusst, dass die Ausübung dieser Tätigkeit nicht wirklich mit seinem angemeldeten Gewerbe zusammenpasse.

Zusätzlich möchte er noch angeben, dass er im Rahmen seiner Tätigkeit für die Bw. am 5.12.2007 einen Arbeitsunfall gehabt habe, bei dem ihm an der rechten Hand der Mittel- und Ringfinger teilweise abgetrennt worden seien. Erst nach ca. 9 Wochen habe er damals die Arbeit wieder aufnehmen können. In dieser Zeit habe er natürlich kein Einkommen gehabt.

Mit Bescheid (Berufungsvorentscheidung) vom 23. September 2010 hat das Finanzamt die Berufung abgewiesen und diese Entscheidung wie folgt begründet:

Die Feststellung, dass eine Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliege, gründe sich auf folgende Beweise: den vom Auftragnehmer am 18. November 2008 handschriftlich ausgefüllten Fragebogen, die mit dem Auftragnehmer am 24. Februar 2010 aufgenommene Niederschrift, den vom Auftragnehmer ausgestellten Rechnungen und auf den zwischen der Bw. und dem Auftragnehmer abgeschlossenen Werkvertrag.

Den Sachverhalt hat das Finanzamt wie folgt dargestellt:

Der Auftragnehmer sei bei der XY-AG für die Firma *[Name]* als Baggerfahrer tätig gewesen.

Zu dieser Zeit habe die Bw. einen Baggerfahrer gesucht. Im März 2007 habe der Auftragnehmer begonnen, für die Bw. zu arbeiten. Für diese Tätigkeit habe er eigens den Kranführerschein gemacht. Seine Gewerbeberechtigung laute auf Holzschlägerung und –bringung. Seit März 2007 habe er neben seiner Tätigkeit für die Bw. einige kleine Aufträge im Bereich Holzschlägerung und –bringung ausgeführt. Für diesen Gewerbebetrieb habe der Auftragnehmer eine Betriebshaftpflichtversicherung abgeschlossen. Der Auftragnehmer habe niemals eigene Dienstnehmer beschäftigt.

Zu Beginn seiner Tätigkeit sei dem Auftragnehmer von seinem Vorgänger, der Dienstnehmer der Bw. gewesen sei, alles gezeigt worden. Der Auftragnehmer habe eine im Werk der XY-AG

aufliegende Sicherheitsbelehrung unterschreiben müssen.

Seine Arbeitsleistung habe der Auftragnehmer im Werk der XY-AG erbracht. Der Auftragnehmer habe ca. 40 Stunden wöchentlich gearbeitet, es habe aber auch Wochen mit 60 Arbeitsstunden oder mit keinen Stunden gegeben. Die Tätigkeit des Auftragnehmers habe folgende Arbeiten umfasst: den Pfannenabbruch mittels Hydraulikbagger, das Heben der Pfanne mit dem Kran, damit diese von den Mitarbeitern der Bw. bearbeitet werden konnten, sowie die Wartung von Bagger, Stapler, Mischer und Spritzmaschinen. Wenn „Not am Mann“ gewesen sei, habe der Auftragnehmer den Dienstnehmern der Bw. geholfen.

Im Werk der XY-AG sei Herr Ing.XY die für den Auftragnehmer zuständige Ansprechperson gewesen. Herr Ing.XY habe die Arbeitsstunden des Auftragnehmers aufgezeichnet. Zuerst habe der Auftragnehmer eigene Arbeitszeitaufzeichnungen geführt, aber nachdem seine eigenen Aufzeichnungen mit denen des Herrn Ing.XY stets übereingestimmt hätten, habe der Auftragnehmer keine genauen Aufzeichnungen mehr geführt. Verhinderungen wie beispielsweise Krankheit habe der Auftragnehmer Herrn Ing.XY mitgeteilt. Bei Problemen und Unsicherheiten habe der Auftragnehmer stets Rücksprache mit Herrn Ing.XY gehalten, der letztlich entschieden habe.

Die Entlohnung sei mittels gestellten Honorarnoten nach den auf Basis von Herrn Ing.XY aufgezeichneten Arbeitsstunden erfolgt.

Der Kran, den der Auftragnehmer bedient habe, sei fix an der Decke montiert gewesen, habe im Eigentum der XY-AG gestanden und sei der Bw. zur Verfügung gestellt worden. Um den Kran in Betrieb nehmen zu dürfen, habe der Auftragnehmer zusätzlich zum Kranführerschein eine Genehmigung der XY-AG benötigt. Der Bagger, der Stapler und die übrigen Maschinen seien im Eigentum der Bw. gestanden. Vereinzelt habe der Auftragnehmer ein ihm gehörendes Schweißgerät sowie eine Motorsäge für seine Tätigkeit verwendet.

Der Auftragnehmer sei verpflichtet gewesen, die Tätigkeit für die Bw. persönlich zu erbringen. Eine Vertretung durch betriebsfremde Personen sei nicht erfolgt. Wenn der Auftragnehmer verhindert gewesen sei, dann sei Herr Ing.XY mit dem Bagger gefahren. Die anderen Arbeiten seien auf die Mitarbeiter aufgeteilt worden. Urlaub habe der Auftragnehmer nie genommen. Es habe aber immer wieder Zeiten gegeben, in denen es für ihn keine Arbeiten gegeben habe, dann sei er Zuhause geblieben. Es sei auch vorgekommen, dass der Auftragnehmer sich ein paar Tage frei genommen habe und dann vom Werk angerufen worden sei, ob er nicht doch kommen könnte.

Diesen Sachverhalt hat das Finanzamt wie folgt beurteilt:

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 seien 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. Weisungsgebundenheit in persönlicher Hinsicht bedeute, das eigene Verhalten an den Anordnungen eines anderen auch hinsichtlich der Modalitäten der Leistungserbringung und nicht nur hinsichtlich des Erfolges der Tätigkeit auszurichten. Der Unselbständige schulde die Zur-Verfügung-Stellung seiner Arbeitszeit, der Selbständige hingegen schulde einen bestimmten Erfolg (Ruppe, UStG³, § 2 Tz 76). In jenen Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichten, sei nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. Erkenntnis vom 19.9.2007, 2007/13/0071; 10.11.2004, 2003/13/0018) auf weitere Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen, wozu insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos zähle. Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko bestehe darin, dass der Leitungserbringer die Möglichkeit habe, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und damit den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Ein Unternehmerwagnis liege insbesondere dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig seien und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt sondern vom Unternehmer aus Eigenem getragen werden müssten (VwGH vom 23.5.2000, 97/14/0167).

Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sei hingegen kennzeichnend, dass der Arbeitnehmer verpflichtet sei, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen und demgegenüber der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen habe.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen. Sie zeige sich u.a. in der Vorgabe des Arbeitsortes, der Arbeitsmittel usw. durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringe eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwiderlaufe.

Nach der ständigen Rechtsprechung sei bei der Beurteilung, ob eine steuerliches Dienstverhältnis bestehe, vom tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sei weder die Bezeichnung, noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich objektive Umstände, auch wenn die formalen Voraussetzungen (zB Gewerbeschein) für eine selbständige Erwerbstätigkeit vorlägen. Eine üblicherweise auf ein Dienstverhältnis hindeutende Beschäftigung werde auch

nicht dadurch zu einer selbständigen Tätigkeit, wenn die Formalvoraussetzungen vorlägen.

Nach der ständigen Rechtsprechung seien für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis nicht die vertraglichen Abmachungen maßgebend, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit.

Im vorliegenden Fall sei davon auszugehen, dass sich die vom Auftragnehmer ausgeübte Tätigkeit nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht als selbständige, sondern vielmehr als eine typisch unselbständige Beschäftigung darstelle:

Der Auftragnehmer habe die Arbeitsleistung für die Bw. mit deren Maschinen bzw. mit dem im Eigentum der XY-AG befindlichen Kran ausgeübt und lediglich vereinzelt in seinem Eigentum stehende Betriebsmittel (Motorsäge und Schweißgerät) verwendet. Aus den Aussagen des Auftragnehmers gehe auch klar hervor, dass seine Tätigkeit für die Bw. nicht im Zusammenhang mit Holzsägerung – und –bringung gestanden sei, wofür er eine Gewerbeberechtigung besitze.

Der Werkvertrag selbst sei nicht ganz schlüssig wenn er in Punkt 3. festlege, dass der Auftragnehmer an keinen Dienstort gebunden sei, aber in Punkt 2. die XY-AG als Ort der Werkserbringung festlege. Nicht nachvollziehbar sei auch, dass in Punkt 7. des Vertrages festgelegt sei, dass das Honorar nach Lieferung des Werkes bezahlt werde, die Honorarnoten des Auftragnehmers aber stets genau den Zeitraum von einem Monat umfassten. Im Übrigen stünde auch die schriftliche Stellungnahme der Bw. in Widerspruch zum Werkvertrag. Dies deshalb, da in Punkt 3. des Werkvertrages festgelegt sei, dass keine Bindung an fixe Arbeitszeiten bestehe, die Bw. in ihrer Stellungnahme jedoch selbst ausgeführt habe, dass sich die fixen Arbeitszeiten aus der Arbeitszeiteinteilung und den Sicherheitsbestimmungen bei der XY-AG ergeben würden.

Der Auftragnehmer habe seine Arbeitsleistung ausschließlich im Werk der XY-AG zu erbringen gehabt, und sei an die dort geltenden Arbeitszeiten gebunden gewesen. Die von ihm geleisteten Arbeitsstunden seien aufgezeichnet worden. Er habe sich an die im Werk der XY-AG geltenden Sicherheitsbestimmungen zu halten gehabt. Verhinderungen habe der Auftragnehmer Herrn Ing.XY bekannt gegeben. Seine Tätigkeit für die Bw. habe der Auftragnehmer im Verbund mit anderen Dienstnehmern der Bw. ausgeübt. Dies insofern, als es die Aufgabe des Auftragnehmers gewesen sei, die Pfanne zuerst mit dem Bagger abzubrechen und sie in weiterer Folge mit dem Kran hochzuheben, damit sie von den anderen Dienstnehmern bearbeitet werden konnte. Vereinzelt habe der Auftragnehmer den anderen Dienstnehmern geholfen. Die Erteilung von Weisungen betreffend das arbeitsbezogene Verhalten unterbleibe in der Regel dann, wenn und sobald der Arbeitnehmer von sich aus wisse, wie er sich im Betrieb des Dienstgebers zu bewegen und zu verhalten habe („stille Autorität des Arbeitgebers“).

Die Arbeit des Auftragnehmers sei „nicht bewusst“ kontrolliert worden. Erforderlichenfalls habe der Auftragnehmer mit Herrn Ing.XY Rücksprache gehalten, der letztlich entschieden habe. Auch bei Problemen und Unsicherheiten habe sich der Auftragnehmer an Herrn Ing.XY gewendet. Die definitive Entscheidungsbefugnis habe daher nicht beim Auftragnehmer gelegen, weswegen von einer Weisungsgebundenheit - im Sinne einer stillen Autorität - der Bw. auszugehen sei. Eine Vertretung durch eine betriebsfremde Person habe nicht stattgefunden. Wenn der Auftragnehmer abwesend gewesen sei, sei seine Arbeit von anderen im Werk der XY-AG beschäftigten Dienstnehmern erledigt worden. Da für die Bedienung des Krans eine Bewilligung der XY-AG notwendig gewesen sei, hätte ein allgemeines Vertretungsrecht vom Auftragnehmer gar nicht in Anspruch genommen werden können. Selbst wenn man im gegenständlichen Fall der Bw. folge, wonach sich die Arbeitszeit aus den Gepflogenheiten und den Sicherheitsbestimmungen im Werk der XY-AG ergeben habe und somit ein Sachzwang bestehe, würden dennoch die Merkmale der persönlichen Abhängigkeit wie persönliche Arbeitspflicht, Eingliederung in den Betrieb der Bw. und Weisungsgebundenheit, überwiegen.

Der Auftragnehmer sei – wie auch immer er gearbeitet habe – nach Stunden entlohnt worden und habe kein Unternehmerrisiko getragen. Daraus gehe hervor, dass er keinen bestimmten Erfolg, sondern lediglich ein Bemühen geschuldet und dafür eine erfolgsunabhängige Entlohnung erhalten habe.

Gegenstand der vertraglichen Abmachungen zwischen der Bw. und dem Auftragnehmer sei – entgegen den Bestimmungen des Werkvertrages – nicht die Herstellung eines bestimmten Werkes, sondern die Zurverfügungstellung von Arbeitskraft gewesen. Charakteristisch für ein Werkvertragsverhältnis wäre das Schulden eines bestimmten Werkes. Im vorliegenden Fall sei jedoch ein vom Auftragnehmer erbrachtes Werk nicht erkennbar. Gegen das Vorliegen eines Werkvertrages würde auch sprechen, dass der Auftragnehmer monatlich Honorarnoten an die Bw. gestellt habe, in denen lediglich die Anzahl der von ihm erbrachten Arbeitsstunden angeführt worden seien. Die erfolgsunabhängige Entlohnung nach Stunden verbunden mit der Eingliederung in den Betrieb der Bw. würden gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses sprechen.

Die Berufung sei daher abzuweisen gewesen.

Diesen Ausführungen ist die Bw. in ihrem Vorlageantrag vom 22. Oktober 2010 wie folgt entgegen getreten:

Der zwischen der Bw. und dem Auftragnehmer abgeschlossene Werkvertrag sei aufgrund des ausdrücklichen Wunsches des Auftragnehmers abgeschlossen worden. Der Auftragnehmer sei nicht bereit bzw. nicht bereit gewesen, im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu arbeiten (auf die der Berufung angeschlossene Bestätigung werde verwiesen). In der

Berufungsvorentscheidung sei diese Tatsache nicht berücksichtigt worden.

Weiters möchte die Bw. (nochmals) darauf hinweisen, dass die Bw. als Subfirma im Werk der XY-AG tätig gewesen sei. Dadurch sei die Bw. an bestimmte Arbeitszeiten gebunden gewesen, die dann wiederum für ihren Subunternehmer, den Auftragnehmer, gültig gewesen seien.

Der Kran, den der Auftragnehmer bedient habe, stehe im Eigentum der XY-AG. Der Bagger und der Stapler und andere Maschinen würden der Bw. gehören. Darüber hinaus habe der Auftragnehmer auch eigene Betriebsmittel, z.B. ein Schweißgerät und eine Motorsäge, für seine Tätigkeit verwendet. In der Regel sei der Eigentümer der Betriebsmittel derjenige, der die oberste Geschäfts- und Betriebsleistung (gemeint wohl: Betriebsleitung) innehabe. In diesem Fall würden die Betriebsmittel, mit denen der Auftragnehmer gearbeitet habe, drei verschiedenen Personen gehören. Durch den Umstand, dass der Auftragnehmer auch mit Betriebsmitteln der Bw. gearbeitet habe, werde noch kein Dienstverhältnis begründet. Denn der Kran, der ein wesentliches Betriebsmittel für die Tätigkeit des Auftragnehmers gewesen sei, gehöre weder dem Auftragnehmer, noch der Bw..

Abschließend werde noch angemerkt, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge habe, denn auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfülle, werde sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hierdurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Demnach könne nicht aufgrund der Tatsache, dass der Auftragnehmer mit Herrn Ing.XY verschiedene Sachverhalte abgeklärt habe, geschlossen werden, dass ein Dienstverhältnis vorliege.

In der am 15. Mai 2012 durchgeföhrten mündlichen Verhandlung hat die Bw. ihr bisheriges Vorbringen noch wie folgt ergänzt: sollte das gegenständliche Vertragsverhältnis tatsächlich nicht als Werkvertrag beurteilt werden, dann würde es sich um ein freies Dienstverhältnis handeln, da der Auftragnehmer nicht an fixe Arbeitszeiten gebunden gewesen sei. Der Auftragnehmer habe keinen Urlaubsanspruch und keinen Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall gehabt. In der Zeit der unfallbedingten Krankheit (9 Wochen) habe er daher von der Bw. kein Entgelt erhalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist dann 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.

Das Finanzamt hat in der ausführlich gehaltenen Berufungsvereinstscheidung den Sachverhalt dargelegt und vor dem Hintergrund der zu § 47 Abs. 2 EStG 1988 ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die vom Auftragnehmer für die Bw. ausgeübte Tätigkeit zutreffend als Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beurteilt. Die Berufungsbehörde schließt sich diesen Ausführungen vollinhaltlich an.

Zur Begründung dieser Entscheidung wird daher auf die Begründung des Finanzamtes in der Berufungsvereinstscheidung vom 23. September 2010 verwiesen. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass es zulässig ist, in der Begründung eines Bescheides auf die eines anderen, der Partei bereits bekannten Bescheides zu verweisen (VwGH vom 3. September 2008, ZI. 2006/13/0122; VwGH vom 26. Februar 2004, ZI. 99/15/0127; vgl. auch *Ritz*, BAO³, § 93 Tz. 15).

Diese Ausführungen werden noch wie folgt ergänzt:

Die Bw. hat im Vorlageantrag – wie schon in der Berufung – vorgebracht, (nur) aufgrund des ausdrücklichen Wunsches des Auftragnehmers einen Werkvertrag abgeschlossen zu haben. Dazu und zu dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, dass das gegenständliche Vertragsverhältnis wenn schon nicht als Werkvertrag, dann als ein freies Dienstverhältnis zu beurteilen sei, ist Folgendes auszuführen:

Die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthaltene Definition des Dienstverhältnisses ist eine eigenständige des Steuerrechtes; sie ist keinem anderen Rechtsgebiet entnommen. Der Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten – wie beispielsweise im Sozialversicherungsrecht – kommt daher für das Steuerrecht keine Bedeutung zu (so auch: 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; vom 4. März 1986, ZI. 84/14/0063). Steuerrechtlich ist auch nicht von Bedeutung, ob das Dienstverhältnis schriftlich, mündlich, durch konkludente Handlungen oder überhaupt nicht durch übereinstimmende Willenserklärung zustande gekommen ist.

Für die Beurteilung der Frage, ob der Auftragnehmer seine Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausgeübt hat, ist daher weder von Bedeutung, ob diese Beschäftigung (im Sozialversicherungsrecht) allenfalls als freies Dienstverhältnis zu beurteilen ist, noch der Umstand, dass die Herbeiführung eines dem

Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entsprechenden Rechtszustandes (vom Auftragnehmer) offensichtlich nicht gewollt gewesen ist. Anzumerken ist, dass das Steuerrecht den Begriff des „freien Dienstverhältnisses“ nicht kennt.

Bei der Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt, ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Entscheidend sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071; vom 2. Juli 2002, Zl. 2000/14/0148; vom 2. Juli 2002, Zl. 99/14/0056; vom 2. Juli 2002, Zl. 2000/14/0148; vom 5. Oktober 1994, Zl. 92/15/0230; vom 5. Oktober 1994, Zl. 92/15/0230; vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063). Die ausgeübte Tätigkeit muss dem im Steuerrecht umschriebenen „Tatbild“ entsprechen (VwGH vom 22. Jänner 1986, Zl. 84/13/0015; vom 31. März 1987, Zl. 84/14/0147).

Dass bzw. aus welchen Gründen die vom Auftragnehmer ausgeübte Tätigkeit dem „Tatbild“ des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht, wurde vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausführlich dargelegt.

Die Bw. hat in der Berufung und in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, dass dem Auftragnehmer in der Vereinbarung das Recht eingeräumt gewesen sei, (bestimmte) Aufträge abzulehnen. Dem ist entgegenzuhalten, dass sich ein diesbezüglicher Vertragsinhalt dem „Werkvertrag“ nicht entnehmen lässt. Der Auftragnehmer hat ausgesagt (Niederschrift vom 24. Februar 2010), dass es vorgekommen sei, dass er sich ein paar Tage frei genommen habe, dann aber vom Werk angerufen worden sei, ob er nicht doch kommen könnte, was er dann auch getan habe. Die (generelle) Möglichkeit, Aufträge abzulehnen, wird daher als nicht erwiesen erachtet.

Zu dem Vorbringen der Bw. im Vorlageantrag hinsichtlich der im Eigentum von drei verschiedenen Personen stehenden Betriebsmittel:

Bei der Frage, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt, kommt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch dem Umstand, ob jemand ein Unternehmerwagnis trägt, Bedeutung zu (für viele: VwGH vom 29. April 2010, 2008/15/0103, vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200). Trägt jemand die mit der Ausübung einer Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen, wäre ein (ausgabenseitiges) Unternehmerwagnis zu bejahen – ein Umstand, der für das Vorliegen einer selbständig ausgeübten Tätigkeit sprechen würde. Im gegenständlichen Fall hat der Auftragnehmer jedoch den Aufwand für die Arbeitsmittel, die bei der Ausübung seiner Tätigkeit im Vordergrund gestanden haben (Kran, Bagger, Stapler), nicht selbst getragen, sodass ein (ausgabenseitiges) Unternehmerwagnis zu verneinen ist. In wessen Eigentum die verwendeten Betriebsmittel gestanden haben (im Eigentum der Bw. oder der XY-AG) ist in diesem Zusammenhang daher nicht von Bedeutung.

Dass der Auftragnehmer (vereinzelt) auch eigene Betriebsmittel (Motorsäge, Schweißgerät) eingesetzt hat begründet kein Unternehmerwagnis, da auch Personen, die unstrittig in einem aufrechten Dienstverhältnis stehen, (vereinzelt) ihre eigenen Betriebsmittel (beispielsweise: Kraftfahrzeug, Computer) einsetzen, ohne dadurch jedoch ihre Arbeitnehmereigenschaft zu verlieren.

Zum Vorbringen der Bw. im Vorlageantrag und in der mündlichen Verhandlung bezüglich Unterordnung bzw. Weisungsgebundenheit ist Folgendes auszuführen:

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zufolge ist der Begriff des Dienstverhältnisses charakterisiert durch ein Tätigwerden „unter der Leitung des Arbeitgebers“ oder durch die Verpflichtung, „(im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen) Weisungen zu folgen“. Beiden Tatbestandsmerkmalen – dem Tätigwerden unter der Leitung des Arbeitgebers einerseits und der Verpflichtung, die Weisungen des Arbeitgebers zu befolgen andererseits – gemeinsam ist das „Tätigwerden unter dem Willen eines anderen“ (so auch: VwGH vom 9. Dezember 1980, Zlen. 1666, 2223, 2224/79).

Die Bw. hat im Vorlageantrag bzw. schon in der Berufung unter Hinweis auf die einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zutreffend ausgeführt, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmerschaft zur Folge haben muss, da auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, sich in aller Regel zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten muss, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren.

Der Auftragnehmer hat ausgesagt (Niederschrift vom 24. Februar 2010), dass er bei Problemen, Unsicherheiten und Ähnlichem Rücksprache mit Herrn Ing.XY gehalten habe, der immer für die letzte Entscheidung zuständig gewesen sei.

Nun trifft es zwar zu, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmerschaft zur Folge haben muss. Hält jedoch – wie im gegenständlichen Fall – eine natürliche Person (schon) bei auftretenden „Problemen“ und „Unsicherheiten“ Rücksprache mit einer anderen Person, dann liegt nach Auffassung der Berufungsbehörde eine Unterordnung vor, die dem Wesen einer selbständig ausgeübten Tätigkeit, die das Merkmal der Eigenständigkeit zwangsläufig in sich trägt, widerspricht. Überdies kommt nach Auffassung der Berufungsbehörde in der „Zuständigkeit“ des Herrn Ing.XY für die „letzte Entscheidung“ mit hinreichender Deutlichkeit und in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise zum Ausdruck, dass der Auftragnehmer bei der Ausübung seiner Tätigkeit unter der Leitung eines anderen, nämlich des Herrn Ing.XY, stand.

Es kann nach Auffassung der Berufungsbehörde daher kein Zweifel daran bestehen, dass der Auftragnehmer bei der Ausübung seiner Tätigkeit unter der Leitung eines anderen stand und verpflichtet war Weisungen zu befolgen, die mit jene Weisungen, die zu befolgen auch

jemand verpflichtet ist, der eine Tätigkeit selbständig ausübt, nicht (mehr) in Einklang zu bringen ist.

Zum Vorbringen in der Berufung und in der mündlichen Verhandlung, dass der Auftragnehmer keinen Urlaubsanspruch und keinen Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall gehabt habe:

Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder die Absicherung bei Verletzungen sind Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber nicht seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 schulden würde (VwGH vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0078, mw Hinweisen). Dass der Auftragnehmer keinen Urlaubsanspruch und keinen Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall hatte, steht daher der Beurteilung, dass ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt, nicht entgegen.

Zur (fixen) Arbeitszeit:

Dazu hat die Bw. selbst in ihrem an die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse gerichteten Schreiben vom 24. Juni 2009 von „fixen Arbeitszeiten im Stahlwerk“ gesprochen. Diesen Sachverhalt, dass der Auftragnehmer an die im Stahlwerk geltenden Arbeitszeiten gebunden gewesen ist, hat auch das Finanzamt der Berufungsvereinscheidung zu Grunde gelegt. Auch im Vorlageantrag spricht die Bw. wieder von fixen Arbeitszeiten. Dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung und in der Berufung, dass der Auftragnehmer an keine fixen Arbeitszeiten gebunden gewesen sei, vermag sich die Berufungsbehörde daher nicht anzuschließen. Aber selbst die Annahme, dass der Auftragnehmer an keine fixen Arbeitszeiten gebunden gewesen sei, vermag der Berufung nicht zu ihrem Erfolg zu verhelfen, da die Verpflichtung zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit zwar ein Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses bildet, jedoch nicht eine unabdingbare Voraussetzung dafür ist (VwGH vom 28. September 2004, Zl. 2000/14/0094; vom 25. Mai 1982, Zl. 3038/78). Auch der Umstand, dass der Auftragnehmer (allenfalls) nicht an fixe Arbeitszeiten gebunden gewesen sein sollte, stünde daher der Beurteilung, dass ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt, nicht entgegen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 22. Mai 2012