

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertreter, über die Beschwerde vom 18.10.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Neunkirchen Wr. Neustadt vom 30.9.2011 betreffend Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) sowie Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) fand im Jahr 2011 eine **Außenprüfung** (AP) hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008 bis 2010 statt.

Über die Prüfung wurde eine Niederschrift über die Schlussbesprechung am 27.9.2011 aufgenommen und eine Kopie an M.O. übergeben. Der Bericht über die AP erging mit Datum 30.9.2011.

Der Prüfer hatte folgende Feststellungen getroffen und im Bericht angeführt:

Die in den Jahren 2009 und 2010 als Werkvertragsnehmer bezeichneten insgesamt acht Beschäftigten - 2009: K.T. und Z.K.,

2010: K.E., B.T., R.P., P.V., D.N. und R.PB. seien aufgrund ihrer Tätigkeiten iSd § 47 Abs. 1 und 2 EStG als Dienstnehmer der Bf. einzustufen.

Für die in der Buchhaltung der Bf. enthaltenen und jeweils ausbezahlten Beträge seien daher die Lohn-, Sozialversicherungs- und Kommunalsteuerabgaben vorzuschreiben.

Die Beträge waren im Bericht den Personen entsprechend zugeordnet und die sich ergebenden Abgaben angeführt. In der Niederschrift war u.a. ausgeführt, warum vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses auszugehen gewesen sei und warum vermeintliche Werkverträge für Leistungen im Bereich Trockenbauarbeiten, Bauhilfsarbeiten oder „Verspachteln von Gipskartonplatten“ nicht als solche zu qualifizieren seien. Es läge bei

solchen Arbeiten kein individualisiertes, konkretisiertes und einheitliches Werk vor und sei die Selbständigkeit der tätigen Personen, „Spachtler“, in Zweifel zu ziehen.

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen des Prüfers und setzte mit **Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 30.9.2011** die entsprechenden Abgaben fest. In der Begründung der Bescheide wurde auf den Prüfungsbericht vom 30.9.2011 verwiesen. Für das Jahr 2009 resultierte daraus eine Gesamtnachforderung an Lohnsteuer, DB und DZ iHv Euro 871,50. Die Nachforderung für das Jahr 2010 betrug insgesamt Euro 3.286,67.

Mit Schreiben vom 18.10.2011 und mit Ergänzung vom 15.12.2011 (in Beantwortung eines Mängelbehebungsauftrages) brachte der Bf. gegen sämtliche Bescheide vom 30.9.2011 fristgerecht **Berufung (nunmehr Beschwerde)** ein.

Als Begründung war im ersten Schreiben vom 18.10.2011 angeführt, es seien Unternehmer als Subunternehmer mit Gewerbeschein mit Verspachteln beauftragt worden. Von allen angeführten Subunternehmern seien Steuernummern beantragt und zum Teil Rechnungen als Kleinunternehmer (K.T. und Z.K.) ausgestellt worden. Diese hätten auch E1 eingereicht, seien jedoch nicht veranlagt. Die anderen Spachtler hätten UID-Nummern beantragt und sei durch die Bf. laufend die UID-Nummer abverlangt worden.

In der nachgereichten Begründung zum Rechtsmittel vom 15.12.2011 wurde auf das Fehlen einer Bescheidbegründung verwiesen und umfangreich ausgeführt. Insbesondere wurde die Sachverhaltsdarstellung im Bericht in Frage gestellt aus der nicht hervorginge worauf sich die Sachverhaltsdarstellung begründet, welche Feststellungen getroffen worden seien und wie man zum Schluss komme, dass Dienstverhältnisse vorgelegen seien.

Da in den Abgabenbescheiden vom 30.9.2011 als Begründung auf den nach Ansicht des Bf. mangelhaften Bericht verwiesen wurde, hafte den Bescheiden der Mangel der fehlenden Begründung an.

Wenn im Bericht auf die gesetzliche Bestimmung des § 47 Abs. 1 und 2 EStG verwiesen werde, so könne demnach im vorliegenden Fall keine Arbeitnehmereigenschaft vorliegen.

a) Es seien mit sämtlichen Subunternehmern Montageverträge abgeschlossen worden, welche den Umfang und die Art der Tätigkeit regeln. Es handle sich dabei um Vertragsgrundlagen gemäß den allgemeinen Vertragsbedingungen für Subunternehmer in der Baubranche.

b) Diese Montageverträge hätten Ausführungstermin, Vertragsstrafen, Gewährleistung, Rechnungslegung, Gerichtsstand etc. geregelt.

Unter Verweis auf den Begriff des Gewerbebetriebes gem. § 23 EStG sowie der BAO wurde allgemein zu den Voraussetzungen Selbständigkeit, Unternehmerwagnis, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeführt und konkret auf die Subunternehmer der Bf. Bezug genommen und dazu u.a. dargelegt.

Die Subunternehmer arbeiten selbständig und ohne persönliche Weisungsgebundenheit. Sie könnten sich die Zeit selbst einteilen; arbeiten auf eigene Gefahr und hätten

Reparaturen und Nachbesserungsarbeiten vertragsgemäß auf eigene Rechnung und Zeiteinsatz durchzuführen. Sie könnten sich im Krankheitsfall auf ihre Kosten auch vertreten lassen. Es sei auch aus den Umsätzen ersichtlich, dass die Subunternehmer nicht durchgehend bei der Bf. gearbeitet hätten, sondern zwischendurch auch bei anderen Kunden. Die Subunternehmer hätten nachweislich das Unternehmerwagnis getragen. Der Erfolg ihrer Tätigkeit sei von deren Tätigwerden sowie Qualität und Umfang der Arbeit abhängig gewesen. Es bestünde kein Entgeltsanspruch bei unverschuldetem Entfall der Leistung und es wäre das Krankheitsrisiko zu tragen. Sie würden kein festes Gehalt beziehen; ihr Umsatz richte sich nach dem vollendeten Werk. Die ihnen aus dem Geschäftsbetrieb entstandenen Kosten seien selbst zu tragen. Die Subunternehmer suchten sich die Auftraggeber selbst nach freien Stücken aus und es sei bekannt, dass sie neben der Bf. auch noch für diverse andere Firmen arbeiten. Sie seien keiner festen Dienstzeit unterlegen und keiner arbeitsrechtlichen Urlaubsregelung. Wenn das Finanzamt ausführe, dass sie die Arbeit zu festgelegten Zeiten beginnen und beenden, so sei das bei den meisten anderen Unternehmen auch der Fall, da sie sich nach den Arbeitszeiten der Kunden zu richten hätten. Es treffe auch zu, dass sich die Subunternehmer vertreten lassen können oder Arbeitskräfte einstellen. Es stehe zudem nirgends, dass sie nur ihre eigene Arbeitskraft zur Verfügung stellen durften. Gewährleistungsarbeiten hätten sie auf eigene Kosten durchzuführen. Dies wäre bei nicht selbständig Beschäftigten nicht möglich. Sie hätten etwaige Fehlleistungen in der regulären Arbeitszeit bei regulärer Bezahlung zu beheben.

Das Unternehmerwagnis werde nicht ausgeschlossen, auch wenn nur für einen Auftraggeber Leistungen erbracht würden. Wobei dies bei den Subunternehmern der Bf. nicht zutreffe. Eine Beschränkung der Tätigkeit durch Bindungen in Montageverträgen stehe einer gewerblichen Tätigkeit ebenfalls nicht entgegen. Zudem sei es nicht entscheidend ob die Subunternehmer mit ihren Einkünften sozialversicherungspflichtig seien bzw. bei welchen Sozialversicherungsträgern sie als versicherungspflichtig behandelt werden. Die Subunternehmer seien schon aufgrund ihres Gewerbescheines bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft pflichtversichert.

Die Subunternehmer der Bf. übten eine nachhaltige Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht aus und es liege eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vor. Die Subunternehmer seien nicht an eine einzige Firma gebunden und könnten für diverse Auftraggeber tätig werden.

Die Bf. stellte zusammenfassend in einem Vergleich nicht selbständige Arbeitnehmer der gewerblichen Tätigkeit der Subunternehmer gegenüber und kam zum Schluss, dass die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit bei den Subunternehmern überwiegend seien. Es wurde der Antrag gestellt, dem Rechtsmittel stattzugeben und die vorgeschriebenen Nachzahlungen für die Jahre 2009 und 2010 mit Null festzusetzen.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 16.1.2012** wurde das Rechtsmittel als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde u.a. zum Vorbringen der Bf. betreffend Fehlen einer Bescheidebegründung darauf hingewiesen, dass die Begründung für die Beurteilung

der Werkvertragshonorare der Subunternehmer als nichtselbständige Einkünfte der steuerlichen Vertretung bei der Schlussbesprechung übergeben worden sei. Zum Sachverhalt wurde dargelegt, dass die Werkvertragsnehmer folgende Gewerbe angemeldet hatten: Aufstellung und Montage mobiler, statisch belangloser Trenn- und Ständerwände durch Schrauben oder Zusammenstecken von fertig bezogenen Elementen; Verspachteln von bereits fertig aufgestellten Gipskartonwänden unter Verwendung einer gebrauchsfertigen Spachtelmasse. Laut den von den Werkvertragsnehmern beantworteten Fragebögen beim Antrittsbesuch fungierte als Standort die Wohnung. Es gab weder ein Büro noch Lagerräume und auch keinen Firmentelefonanschluss. Die angeblichen Unternehmer waren der deutschen Sprache nicht mächtig (Deutsch nur mit Dolmetsch). Sie hätten keinen erlernten Beruf und wohnten zum Teil unentgeltlich bei Verwandten. Das Material wurde vom Auftraggeber beigestellt; nur Kleinwerkzeug war vom Werkvertragsnehmer. Die Abrechnung erfolgte laut vorgelegtem Montagevertrag vierzehntägig. Auf ein übermitteltes Leistungsverzeichnis, einen Rahmenvertrag, wurde verwiesen. Den Anweisungen des Auftraggebers war laut Auftrag Folge zu leisten und die abgerechneten Leistungen Spachtel- und Malerarbeiten wurden nach Laufmetern verrechnet. Die Rechnungen waren handgeschrieben; die Bezahlung erfolgte bar da kein Firmenkonto vorhanden war. Die Werkvertragsnehmer mussten laut Vertrag zwar ein Haftungs- und Gewährleistungsrisiko tragen, hatten aber weder eine Versicherung dagegen abgeschlossen, noch kamen Vertragsstrafen wie im Vertrag vorgesehen vor. Aus den vorliegenden Unterlagen und den Angaben der Werkvertragsnehmer ging hervor, dass die Haupttätigkeit das „Spachteln“ gewesen war.

Dieser Sachverhalt führte zur Beurteilung der Werkvertragsnehmer als Personen, die Hilfsarbeiten beim Innenausbau verrichteten. Es war keine eigene betriebliche Struktur vorhanden; die Höhe der Einnahmen konnte nicht selbst bestimmt werden; sie durften sich nicht vertreten lassen und waren im Wesentlichen für einen Auftraggeber tätig geworden. Diese Beurteilung werde u.a. damit begründet, dass das Gesamtbild der Tätigkeit unter Berücksichtigung der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltung entscheidend gewesen sei. Es sei nicht der Vertragswille der Parteien maßgebend, es müsse die Besteuerung den tatsächlichen Umständen entsprechen. Lege ein Steuerpflichtiger Rechnungen iSd UStG, so schließe dies ein Dienstverhältnis nicht aus, da auch die Rechnungen zu Unrecht ausgestellt worden sein könnten. Seien vermeintliche Werkverträge für Leistungen im Bereich Trockenbauarbeiten, Bauhilfsarbeiten oder „Verspachteln von Gipskartonplatten“ nicht als solche zu qualifizieren, weil kein konkretes Werk vorliege, sondern einzelne manuelle Leistungen, so sei die behauptete Selbständigkeit in Zweifel zu ziehen. Werden die „Spachtlerarbeiten“ weisungsgebunden erbracht und sei bei den tätigen Personen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis gegeben, so sei von Dienstverhältnissen auszugehen. Im Rahmen der Antrittsbesuche sei festgestellt worden, dass das Arbeitsmaterial vom „Auftraggeber“ zur Verfügung gestellt wurde. Es habe zudem keine Möglichkeit bestanden die Ausgabenseite wesentlich zu beeinflussen. Auch einnahmenseitig habe keine Möglichkeit bestanden, den Erfolg der Tätigkeit zu gestalten. Im Montagevertrag vom 20.8.2010 wurde eine Auftragssumme von Euro 2.000

für einen Zeitraum von 23.8. – 15.9.2010 genannt. Bei Annahme einer Fünf-Tage-Woche ergeben sich 18 Arbeitstage, somit 144 Arbeitsstunden und folglich ein Stundenlohn von Euro 13,88. Als Selbständiger müssten von diesem Stundenlohn noch anfallende Betriebsausgaben (z.B. Sozialversicherung) bestritten werden. Im Auftragsschreiben vom 1.10.2010 war ein Preis von Euro 6 pro lfm vereinbart wobei davon auszugehen sei, dass die Laufmeter vorgegeben waren. Auch hier sei nicht davon auszugehen, dass die Einnahmensituation maßgeblich beeinflusst werden könne. Es sei daher auch hier von einem Dienstverhältnis auszugehen.

Bei der Beurteilung ob steuerlich ein Dienstverhältnis bestehe, sei immer vom wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte seien maßgebend, sondern nur die objektiven Umstände. Die Abgabenbehörde verwies in ihren Ausführungen auf die zum Thema vorliegende Judikatur des VwGH.

Da nach dem Gesamtbild der Tätigkeit von einem Überwiegen der Merkmale der Nichtselbständigkeit auszugehen war, sei die Vorschreibung der Lohnabgaben zu Recht erfolgt.

Am 17.2.2012 wurde durch den damaligen Masseverwalter ein **Vorlageantrag** eingebracht.

Auch in diesem Schreiben wurde die fehlende Bescheidbegründung thematisiert. Es sei bei der Schlussbesprechung für die Beurteilung der Werkvertragshonorare keine Begründung ausgehändigt worden. Die Angabe der Abgabenbehörde sei diesbezüglich unrichtig. Es wurde vorgebracht, dass die Bescheide zu begründen seien und dass diesen jeglicher Hinweis auf eine bereits übergebene Begründung fehle. Die vorliegende Berufungsvorentscheidung enthielt keine wirkliche Begründung und gehe diese auf die eingebrachte umfangreiche Berufung der Bf. so gut wie nicht ein. Es hafte daher den ergangenen Bescheiden als auch der Berufungsvorentscheidung der Mangel der fehlenden Begründung an.

Mit dem Schriftsatz wurde zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung Stellung genommen. Insbesondere wurde zu den Argumenten zum Fehlen von Deutschkenntnissen, von Telefonanschluss und Büro, von einem erlernten Beruf und der Wohnmöglichkeit vorgebracht, dass es dazu keine Gesetzesstellen gebe, wonach es auf das Vorliegen dieser Dinge ankomme um die Einstufung in diverse Einkunftsarten vorzunehmen. Das Beistellen des Materials durch den Auftraggeber sei keine Ausnahme und sei ebenso wie der vierzehntägige Abrechnungszeitraum kein Indiz dafür, dass eine unselbständige Tätigkeit vorliege. Auch dass den Anweisungen des Auftraggebers Folge zu leisten sei, sei im Geschäftsleben üblich. Dies komme bei jedem Malermeister, Installateur und sonstigen Handwerker vor und sei kein Indiz für eine unselbständige Tätigkeit. Der Abrechnungsmodus nach Laufmetern und auch eine handschriftliche Rechnung seien keine Indizien gegen eine selbständige Tätigkeit; stelle dies doch eine im Geschäftsleben übliche Vorgangsweise dar. Zur erfolgten Bezahlung der Rechnungen in bar wurde ausgeführt, dass auch darin kein Kriterium für die Einstufung in eine Einkunftsart zu sehen sei. Abgesehen davon, dass sich bei den verhältnismäßig kleinen

Umsätzen ein Firmenkonto nicht rentiere, erhielten Ausländer ohne ausreichende Bonität bei österreichischen Banken kein Girokonto. Die Herren R junior und senior hätten über Geschäftskonten verfügt. Die Forderung nach einer Vertretungsmöglichkeit sei im Geschäftsleben unüblich und wäre etwa bei Handwerkern geradezu lebensfremd. Nachbesserungsarbeiten seien stets im Zuge der Arbeitsabnahme durchgeführt worden; es habe bisher keinen Grund für Vertragsstrafen gegeben. In der Feststellung dass die Geschäftspartner nur Spachtlerarbeiten verrichten sei nicht erkennbar welches Indiz dies für eine unselbständige Tätigkeit wäre.

Es wurde auf die Bestimmung des § 114 BAO Abs. 1 BAO verwiesen. Abgabenbehörden haben darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen erfasst und gleichmäßig behandelt werden. Zudem wurde auf die Einkommensteuerrichtlinien zu § 23 EStG sowie auf einen internen Schulungsbehelf der Finanzverwaltung verwiesen. Darin seien die Anhaltspunkte für die Abgrenzung zwischen Dienstverhältnis, freier Dienstvertrag und Werkvertrag für die GPLA enthalten. Die im Schulungsbehelf enthaltenen Kriterien für das Vorliegen eines Werkvertrags würden im gegenständlichen Fall größtenteils erfüllt.

Im Schriftsatz wurde zur Begründung in der Berufungsvorentscheidung Stellung genommen und zusammenfassend dazu festgehalten. Nach Ansicht des Bf. liegen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse bei den Auftragnehmern eindeutig Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Das Finanzamt habe die Argumente in der Berufungsbegründung nicht entkräften können; es habe dazu überhaupt nicht Stellung genommen. Die Argumente in der Berufungsvorentscheidung seien teilweise nicht nachvollziehbar und widersprüchen der allgemeinen Lebenserfahrung; sie seien teilweise gesetzwidrig. Das Finanzamt halte sich nicht an die Einkommensteuerrichtlinien sowie an interne Richtlinien (Schulungsbehelf) und behandle Inländer und Ausländer verschieden. Es handle daher gegen § 114 Abs. 1 BAO. Es sei nachgewiesen worden, dass es sich bei den Subunternehmern um gewerbliche handle.

Es werde daher der Antrag gestellt, dem Rechtsmittel stattzugeben und die Einkünfte der Subunternehmer als solche aus Gewerbebetrieb anzuerkennen.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Im gegenständlichen Fall ist es unstrittig, dass die oben genannten Subunternehmer, die "Werkvertragsnehmer", die aus Rumänien stammten, für die Bf. im Prüfungszeitraum Montagearbeiten und insbesondere Spachtelungsarbeiten ausgeführt haben.

Strittig ist ob diese Tätigkeit als gewerbliche, selbständige Tätigkeit zu beurteilen war oder ob jeweils Dienstverhältnisse vorlagen und daher die entsprechenden Lohnabgaben zu entrichten waren.

Geltendmachung eines Verfahrensmangels

Gemäß **§ 93 Abs. 3 lit a BAO** hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Wenn der Bf. die fehlende Begründung der angefochtenen Bescheide vorbringt und darin einen Verfahrensmangel sieht, so wird dazu festgehalten:

Das Fehlen einer Begründung bedeutet zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, aber nicht die Unwirksamkeit des Bescheides (Ritz, BAO, § 93 Tz 27). Die Bescheidebegründung ist vor allem für den Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von Bedeutung, denn erst sie macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar.

Richtig ist, dass die in Rede stehenden Bescheide als Begründung auf den Bericht vom 30.9.2011 verwiesen. Zudem wurde, wie der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 27.9.2011 zu entnehmen und durch Unterschrift bestätigt war, eine Kopie derselben dem Bf. ausgehändigt. Auch darin war ausgeführt, welcher Sachverhalt zur Feststellung der Abgabenbehörde hinsichtlich der Werkvertragsnehmer und deren Beurteilung als Dienstnehmer führte.

Die Begründung eines Bescheides muss nicht zwingend im Bescheid selbst erfolgen, auch z.B. der Verweis auf den Prüfungsbericht oder die Niederschrift über die Schlussbesprechung einer Prüfung ist durchaus zulässig, wenn die darin enthaltenen Ausführungen den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides genügen (Ritz, BAO, § 93 Tz 15).

So wurde auch hier vorgegangen, wiesen die Bescheide in der Begründung doch den Hinweis auf den Prüfungsbericht auf.

Abgesehen davon können allenfalls bestehende Begründungsmängel in Bescheiden der Abgabenbehörde erster Instanz im Beschwerdeverfahren durch Nachholung der Begründung saniert werden, weil die Rechtsmittelentscheidung an die Stelle des erstinstanzlichen Bescheides tritt (vgl. Ritz, BAO, § 93 Tz 16 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Zu den Sachbescheiden

Gemäß **§ 23 Z 1 EStG** sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

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.

Gemäß **§ 41 Abs. 1 FLAG 1967** haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind u.a. 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, 84/13/0015; vom 31. März 1987, 84/14/0147).

Bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, kommt es weder auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an (VwGH 19. September 2007, 2007/13/0071; 28. April 2004, 2000/14/0125, 18. März 2004, 2000/15/0079; 4. März 1986, 84/14/0063), noch darauf, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht, Gewerberecht oder dem Ausländerbeschäftigungsgesetz, zu beurteilen ist (VwGH 22. März 2010, 2009/15/0200; 2. Februar 2010, 2009/15/0191; 19. September 2007, 2007/13/0071).

Wie festzustellen war, hatten die hier genannten Werkvertragsnehmer (siehe Bericht zur Außenprüfung vom 30.9.2011) zum Teil folgende Gewerbe angemeldet: Aufstellung und Montage mobiler, statisch belangloser Trenn- und Ständerwände durch Schrauben oder Zusammenstecken von fertig bezogenen Elementen, Verspachteln von bereits fertig aufgestellten Gipskartonwänden unter Verwendung einer gebrauchsfertigen Spachtelmasse.

Nach den eigenen Angaben von z.B. R.PB., K.E. und D.N. gegenüber der Abgabenbehörde war deren Haupttätigkeit das "Spachteln". Einen erlernten Beruf hatten sie nicht. Die sogenannten Werkvertragsnehmer verfügten über kein Büro und keine Lagerräume. Das für die Arbeiten nötige Material wurde durch die Bf. zur Verfügung gestellt bzw. war dieses auf den Baustellen vorhanden. Kleinwerkzeug stammte von den Werkvertragsnehmern.

Ein, für die Annahme, dass die Tätigkeit selbständig ausgeübt worden ist, sprechender Werkvertrag liegt nur 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, die genau umrissene Leistung (in der Regel bis zu einem bestimmten Termin) zu erbringen (vgl. VwGH vom 15. Mai 2009, 2009/09/0094).

Im gegenständlichen Fall wurden, wie auch die Bf. im Rechtsmittel anführte, mit den Subunternehmern Verträge über die durchzuführende Arbeit abgeschlossen.

Dem hier vorliegenden "Montagevertrag" der Bf. sind u.a. folgende Angaben und Inhalte zu entnehmen:

"Baustelle - Angabe des Ortes und ein Name ...

Spachtelungsarbeiten

Für Rechnungen gilt: Der Leistungsempfänger schuldet die Umsatzsteuer gem. § 19 Abs. 1a UStG bzw. die Steuerbefreiung lt. geltendem EU-Recht

1. Vertragsgrundlagen - Es gelten die Vertragsgrundlagen gemäß den allgemeinen Vertragsbedingungen für Subunternehmer. Allfällige Liefer- oder Ausführungsbedingungen des Auftragnehmers gelten nicht.

2. Auftragsumfang - Auftragssumme ca. Euro exkl. ca. 600,00, Abzgl. 3% prompt netto Kassa, 14 Tage netto. Preise sind Festpreise.

*3. Ausführungstermin und Vertragsstrafen - Arbeitsbeginn lt. Vereinbarung, Zwischentermine lt. Vereinbarung, Fertigstellungstermin lt. Baubesprechung
Für den Fall der Überschreitung eines Ausführungstermins wird im Sinne unserer Vertragsbedingungen eine Vertragsstrafe von EUR 250,00/Kalendertag festgesetzt zzgl. tatsächlich entstandener Kosten.*

4. Gewährleistung - Gewährleistung beträgt 3 Jahre und 3 Monate nach schriftlicher Übernahme. Für die Zeit der Bauarbeiten ist eine Betriebshaftpflichtversicherung gegen Schäden abzuschließen.

5. Rechnungslegung - 14 tägige Rechnungslegung, lt. unseren Zahlungskonditionen (TR abzgl. 10%DRL). Re Adresse - Bf.

6. Bauleitung - Der Anweisungen der ÖBA unserer Firma ist Folge zu leisten. Wir sind berechtigt den Austausch einzelner Arbeiter und/oder des zuständigen Bauleiters zu beantragen.

...

9. Baubeschreibung bzw. Art der Tätigkeit - Abrechnung nach tatsächlichem Leistungsumfang, Preise laut unserem an sie übermittelten Leistungsverzeichnis. M2 Spachtelung Wände á 1,50E - Decken á 1,80 - Dachschrägen á 2,20 - Aufzahlung für die Überbrückung von Stiegenhäusern und Überhöhen.

10. Vertragskündigung - 1) Der Auftraggeber ist außer der in der ÖNORM B2110 genannten Gründen berechtigt vom Vertrag zurückzutreten, wenn der Auftragnehmer die im übertragenen Arbeiten nicht binnen einer vom Auftraggeber gesetzten Frist beginnt. 2) Der Auftragnehmer die ihm übertragenen Arbeiten ohne Zustimmung der Bauleitung unterbricht und trotz schriftlicher Aufforderung nicht binnen einer vom Auftraggeber gesetzten Nachfrist fortsetzt. 3) Der Auftragnehmer Arbeiten minderer Qualität ausführt. 4) Wenn der Auftraggeber selbst zu wenig ausgelastet ist und für eigenes Personal zu wenig Arbeit hat. 5) Wenn die Leistungen des Auftragnehmers so erbracht werden, dass daraus eine Behinderung oder Verzögerung anderer Arbeiten eintritt.

Wenn der Auftraggeber aus Gründen 1). 2). 3) oder 5) Leistungen selbst besorgen muss, oder anderwertig vergeben muss, hat der Auftragnehmer jedenfalls die dadurch bedingten Mehrkosten zu tragen. Der Auftraggeber ist in diesen Fällen berechtigt, unerledigte Arbeiten auf Regiestunden fertig zu stellen.

.... "

Dem vorliegenden Vertrag war nicht zu entnehmen, welche individualisierte Leistung, welches konkrete Werk geschuldet wurde bzw. zu erbringen war. Auch in den Schriftsätzen der Bf. wurde nur von einem "Werk" gesprochen, jedoch nicht konkret dargelegt welches bestimmte Werk von der Vereinbarung jeweils umfasst war.

Wenn im Montagevertrag angeführt war, dass es um "Spachtelungsarbeiten" auf einer genannten Baustelle ging und ein ungefährender Auftragsumfang durch Nennung eines Zirkabetrages enthalten war, so stellte dies keine Beschreibung einer genau umrissenen Leistung bzw. einer in sich geschlossenen Einheit dar. In der Vereinbarung war zudem kein Ausführungstermin und kein Fertigstellungstermin genannt. Auf den der Behörde vorliegenden Rechnungen waren Pauschalbeträge angeführt oder Leistungen nach Laufmetern abgerechnet. Die Zeitangaben umfassten Angaben wie z.B. "Aug + Sept 2010", somit keine konkreten Termine oder Datumsangaben. Den Verträgen waren keine Angaben über die Erbringung eines einzelnen konkreten Werkes zu entnehmen.

Der Leistungsgegenstand war ganz allgemein mit "Spachtelungsarbeiten" beschrieben. Im Rechtsmittel war von "Spachtlern" die Rede und hatte die Bf. vorgebracht, dass die Auftragnehmer mit "Verspachteln" beauftragt waren. Auch wenn im ergänzenden Schreiben ausführlich zum Begriff des Gewerbebetriebs gem. § 23 EStG argumentiert wurde, blieben die Ausführungen zum Sachverhalt allgemein.

All diese Umstände ließen nicht den Rückschluss zu, dass für die Bf. einzelne (konkrete) Werke erbracht worden wären.

Es konnte somit ausgeschlossen werden, dass mit den sogenannten Werkvertragsnehmern tatsächlich Vereinbarungen über die Ausführung einzelner Werke geschlossen wurden sowie dass tatsächlich konkrete Werke erbracht wurden.

Da es sich daher bei den getroffenen Vereinbarungen um keine Werkverträge handelte, war schon aus diesem Grund von keiner selbständigen Tätigkeit der genannten Personen auszugehen.

Doch auch weitere Bestimmungen im Montagevertrag sprachen gegen die selbständige Tätigkeit der Auftragnehmer.

So war in der Vereinbarung enthalten, dass der Auftragnehmer bei seiner Tätigkeit an der Baustelle der örtlichen Bauaufsicht des Auftraggebers weisungsunterworfen war; demnach hatte er den "Anweisungen der Organe des Auftraggebers Folge zu leisten" und wäre der Auftraggeber zudem berechtigt gewesen einzelne Arbeiter auszutauschen. Auch gegen die Ausführungen der Bf. im Rechtsmittel, dass sich die Auftragnehmer ihre Zeit selbst einteilen konnten und keinen Weisungen unterlagen, sprach die Bestimmung im Montagevertrag. Demnach hatten die Arbeiten so erbracht zu werden, dass "keine Behinderung oder Verzögerung anderer Arbeiten eintritt". Somit waren die Arbeiten in enger Abstimmung mit anderen auf der Baustelle anfallenden Arbeiten zu erbringen. Ebenso war es dem Auftragnehmer nicht erlaubt die ihm übertragenen Arbeiten ohne Zustimmung der Bauleitung zu unterbrechen. Auch die Bestimmung, dass der

Auftraggeber vom Vertrag zurücktreten könne, wenn er selbst zu wenig ausgelastet sei und für eigenes Personal zu wenig Arbeit vorhanden sei, sprach gegen das Vorliegen eines selbständigen Auftragnehmers.

Es war daher der Bf. nicht zu folgen, wenn sie vorbrachte, dass die Tätigkeit der Subunternehmer auf Basis von Werkverträgen erfolgte und überwiegend eine selbständige Tätigkeit darstellte. Auch hinsichtlich des vermeintlich bei den Subunternehmern vorliegenden Unternehmerwagnisses war der Bf. nicht zu folgen.

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und dadurch den finanziellen Erfolg der Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Dazu war festzustellen, dass zum einen Pauschalpreise verrechnet wurden bzw. sich die Preise nach den Vorgaben des Auftraggebers richteten und nicht auf einer Kalkulation des Auftragnehmers basierten. Inwieweit der Bedarf des Auftragnehmers dabei berücksichtigt war und damit eine einnahmenseitige Gestaltungsmöglichkeit gegeben war, war so nicht nachzuvollziehen. Ebenso sprach die Tatsache, dass das gesamte Arbeitsmaterial von Seiten der Bf. zur Verfügung gestellt wurde, gegen das Vorliegen eines ins Gewicht fallenden Unternehmerrisikos der Subunternehmer. Mit der hier durch die genannten Personen erbrachten Leistung, nämlich hauptsächlich dem Verspachteln von bereitgestellten Gipskartonplatten unter Verwendung von bereitgestellter Spachtelmasse, war weder die Einnahmen- noch die Ausgabenseite der Tätigkeit maßgeblich zu beeinflussen. Der finanzielle Erfolg der Tätigkeit war somit nur in geringem Umfang zu gestalten und war daher kein typisches Unternehmerrisiko vorliegend.

Auch wenn die Gegebenheit von eigenen Büros oder Firmentelefonanschlüssen der genannten Personen keine Voraussetzung für eine gewerbliche Tätigkeit darstellen, ließen sich aus dem Fehlen derselben doch Rückschlüsse auf die Ernsthaftigkeit der Absicht eine selbständige Tätigkeit ausüben zu wollen ziehen. Die genannten Personen verfügten über keine eigene nennenswerte unternehmerische Organisation und über keine wesentlichen Betriebsmittel.

Hinsichtlich des Erfordernisse der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr konnte zu den genannten Personen nicht festgestellt werden, dass sie außer für die Bf. auch noch für andere Auftraggeber tätig wurden. Doch selbst wenn dies der Fall gewesen wäre, würde eine nichtselbständige Tätigkeit durch eine gleichzeitige Beschäftigung für zwei oder mehrere Auftraggeber nicht ausgeschlossen werden.

Auch der Umstand, dass die genannten Personen zum Teil über Gewerbeberechtigungen verfügten und sich bei der Versicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft versicherten, war für die Beurteilung der Tätigkeit als eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit nicht entscheidungsrelevant. So ist es durchaus üblich, dass auch Nichtselbständige eine Berufshaftpflichtversicherung abschließen.

Die Beurteilung des Sachverhalts, der Umstände die Tätigkeit der genannten Personen betreffend, d.h. die Beurteilung des Gesamtbilds der Tätigkeit, führte zum Schluss, dass

die Tätigkeit der genannten Personen nicht als selbständige gewerbliche Tätigkeit zu beurteilen war und auch keine Werkvertragsnehmer gegeben waren.

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“.

Der Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zudem 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 21. Oktober 2010, 2009/15/0001; 28. Oktober 2010, 2007/15/0177; 29. April 2010, 2008/15/0103; 22. März 2010, 2009/15/0200; 2. Februar 2010, 2009/15/0191; 28. Mai 2009, 2007/15/0163; 19. September 2007, 2007/13/0071).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers.

Die genannten Personen waren auf den Baustellen der Bf. beschäftigt. Sie wurden dort als Hilfsarbeiter oder angelernte Arbeiter tätig. Das Verspachteln von Wänden und das Verfugen sowie die etwaige Montage von Trennwänden stellt eine einfache manipulative Tätigkeit dar für die keine besonderen Kenntnisse erforderlich sind.

Die Bf. hatte den sogenannten Werkvertragsnehmern die Baustellen oder Auftragsorte zugewiesen. Wie sich den Vereinbarungen in den Montageverträgen entnehmen ließ, waren die Personen in die im Unternehmen der Bf. bestehenden betrieblichen Abläufe eingegliedert. So hatten sie den Anweisungen der Bauleitung, der örtlichen Bauaufsicht der Bf., Folge zu leisten, hatten ihre Arbeiten so zu erbringen, dass sie zu keiner Verzögerung oder Behinderung anderer Arbeiten führten und durften die Arbeiten nicht ohne Zustimmung der Bauleitung unterbrechen. Arbeiten, die im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf im Zusammenwirken mit anderen Arbeitern erbracht werden müssen, stellen nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH kein selbständiges Werk, sondern eine unselbständige Tätigkeit dar (vgl. VwGH 11.11.2011, 2009/09/0060; 14.10.2011, 2011/09/0095). Zudem wurden den Personen für die Tätigkeit des Verspachtelns durch die Bf. das gesamte Arbeitsmaterial zur Verfügung gestellt und wurde dieses auf den bestimmten Baustellen verarbeitet.

Wie schon oben ausgeführt wurde, lagen hinsichtlich der geleisteten Arbeiten keine Werkverträge vor, sondern schuldeten die genannten Personen ihre Arbeitskraft für die ihnen zugewiesenen Arbeiten. Diese erbrachten sie aufgrund der Weisungen der Bf.

Zusammenfassend war daher festzustellen, 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 des Arbeitgebers, vorlagen und daher für die genannten Personen vom Vorliegen von Dienstverhältnissen auszugehen war.

Es war daher der Abgabenbehörde zu folgen und die im Prüfungsbericht genannten Personen hinsichtlich der Jahre 2009 und 2010 als Dienstnehmer der Bf. einzustufen und die entsprechenden Lohnabgaben vorzuschreiben.

Zudem wendet die Bf. ein, dass die Beurteilung der rumänischen Auftragnehmer gegen den Gleichheitsgrundsatz und das Diskriminierungsverbot verstoße. Das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art. 12 EG und die dieses Verbot konkretisierenden Artikel, hier insbesondere die Dienstleistungsfreiheit, haben die Beseitigung aller Maßnahmen zum Ziel, 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 der selben Lage befinden, rechtlich oder tatsächlich benachteiligen.

Für die Annahme, dass im gegenständlichen Fall eine solche steuerliche Diskriminierung vorliege, gab es keinerlei Anhaltspunkte. Auch hat der VwGH im Erkenntnis vom 19.9.2007, 2007/13/0071 - betreffend mit Verspachtelungsarbeiten beschäftigten (polnischen) Arbeitnehmern/Werkvertragsnehmern - ausgesprochen, dass kein Verstoß gegen Art. 49 EG vorliegt.

Es war daher wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

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.

Zur Frage, wann ein Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) vorliegt sowie zum Thema Werkverträge im Zusammenhang mit der Durchführung von Spachtelarbeiten durch "Subunternehmer", gibt es eine (umfangreiche) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, diese ist einheitlich und das Bundesfinanzgericht ist von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen.

Wien, am 13. September 2017