

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, über die Beschwerde vom 17.10.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Wien 4/5/10 vom 10.10.2011, betreffend Haftung nach § 82 EStG (LSt) sowie Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) jeweils für 2006 bis 2009 zu Recht:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO 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

Das Einzelunternehmen des Bf. wurde durch die belangte Behörde (FA) eine gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA; AP) unterzogen.

Mit Bescheiden vom 10.10.2011 wurden folgende Abgaben festgesetzt:

	2006	2007	2008	2009	Gesamt
LSt	€ -	€ 1.014,43	€ 620,99	€ 686,89	€ 2.322,31
DB	€ 74,25	€ 1.076,23	€ 855,36	€ 544,68	€ 2.550,52
DZ	€ 6,60	€ 95,67	€ 76,03	€ 48,42	€ 226,72
Summe	€ 80,85	€ 2.186,33	€ 1.552,38	€ 1.279,99	€ 5.099,55

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die in der Buchhaltung aufgefundenen Honorarnoten diverser namlich genannter Personen welche im Rahmen ihrer Gewerbeberechtigung Spachtelarbeiten durchgeführt hatten, nach Befragung derselben, nicht als Werkvertragsabrechnungen anzusehen seien, sondern jeweils Dienstverhältnisse vorlägen.

Aufgrund der übereinstimmenden niederschriftlichen Aussagen der befragten Vertragsnehmer habe sich ergeben, dass sämtliche Verträge mündlich abgeschlossen worden seien. Es sei daher nicht klarbar, inwieweit die Leistungen bei Auftragerteilung konkretisiert gewesen seien, allerdings würden die Aussagen zweier Vertragspartner

iZm mit der Auftragserfüllung den Schluss zulassen, dass keine entsprechende Konkretisierung erfolgt sei. Das Fehlen dieser genauen Konkretisierung des Werkes spreche gegen das Vorliegen eines Werkvertrages. Auch die hier gegebene leistungsbezogene aber nicht erfolgsbezogene Entlohnung spreche gegen einen Werkvertrag.

Bei einfachen manuellen Hilfstätigkeiten, die in Bezug auf die Art der Arbeitsausführung und die Verwertbarkeit keine ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum erlauben, könne nach der Judikatur des VwGH von einem Beschäftigungsverhältnis nach § 4 Abs. 2 ASVG ausgegangen werden.

Zudem hätten die Befragungen ergeben, dass keine Haftungs- und /oder Gewährleistungsvereinbarungen (auch nicht für den Fall von Leistungsverzögerungen) getroffen worden seien, eine erfolgsbezogenen Entlohnung sei nicht erkennbar. Die Arbeitszeiten seien kurzfristig vom Bf. vorgegeben worden, die Vertragsnehmer hätten sich daher hinsichtlich Arbeitszeit und Arbeitsablauf an die Bedürfnisse des Betriebes des Bf. anzupassen gehabt.

Es wäre zudem keine Vertretung möglich gewesen. Eine Vertretungsmöglichkeit sei weder vereinbart gewesen noch tatsächlich praktiziert worden, das Arbeitsmaterial sei vom Bf. zur Verfügung gestellt worden, keiner der Auftragsnehmer verfüge über wesentliche organisatorische Einrichtung, bei den Betriebsmitteln habe es sich um handelsübliches Werkzeug (Spachtel, Kübel, Bohrmaschine) gehandelt.

Insgesamt würden daher die Merkmale der persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit gegenüber jenen der selbständigen Ausübung der Erwerbstätigkeit überwiegen.

Demgemäß wären die streitgegenständlichen Vertragsverhältnisse als Dienstverhältnisse iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 einzustufen, woraus sich die Haftung nach § 82 EStG 1988 sowie die Verpflichtung zur Entrichtung des DB und DZ ergebe.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) wendet der Bf. ein, dass vor allem bei Aufträgen von Privatkunden die Wiederherstellung der Oberflächen von Decken und Wänden vereinbart gewesen sei, welche Leistungen er an die hier streitgegenständlichen Subunternehmer ausgelagert habe. Er habe sich von den Subunternehmern jeweils Anbote stellen lassen und die einzelnen Aufträge in der Folge mündlich erteilt. Änderungen der ursprünglichen Aufträge seien aufgrund von Sonderwünsche der Kundschaften oft nötig gewesen und hätte diese zu zusätzlichen Aufträgen geführt. Da der Bf. die Aufträge von den Kunden erhalten habe, habe auch er die Überwachung, Koordination und Rechnungstellung an die Kunden übernommen. Die Subauftragnehmer hätten ihre Leistungen an ihn fakturiert.

Die GPLA habe außer Acht gelassen, dass er als Elektriker elektrische Installationen mache und die Herstellung von Oberflächen durch einen anderen Handwerker durchgeführt werde, wobei er als Hauptunternehmer und die anderen Handwerker als Subunternehmer aufgetreten wären.

Die Befragung der Subunternehmer sei einseitig gewesen, die daraus gezogenen Schlüsse rein spekulativ. Den Handwerkern sei klar gewesen, dass sie für ihre Leistungen haften würden und Mängel zu verbessern gehabt hätten. Er habe den Subunternehmern niemals die Arbeitszeit vorgeschrieben, sondern lediglich die Baustelle organisiert. Die Auftragnehmer hätte über die erforderliche Betriebsstruktur als Spachtler verfügt, einzelne hätten sogar ein Fahrzeug gehabt, alle seien in Österreich gemeldet, hätten eine Steuernummer und einen eigenen Buchhalter. Der Bf. habe als Auftraggeber keinen Einfluss auf die Betriebsstruktur (Sekretariat, Fuhrpark, Anzahl der Mitarbeiter) und sei das bei Leistungserbringung auch nicht relevant.

Für den Bf seien fünf verschiedene Handwerker tätig geworden, die über ihre Leistung mit Rechnungen abgerechnet hätte aus denen anhand der Rechnungsnummer ersichtlich gewesen sei, dass sie auch andere Auftraggeber gehabt hätten.

Zum Auftragsverhältnis LC führt der Bf. in der Beschwerde aus, dass dieser Baustellenreinigungsarbeiten als Subauftragnehmer ausgeführt habe, er habe gewußt wo der "Schließer" der Baustelle sei und habe selbst entscheiden können wann er nach Verlassen der Baustelle durch die anderen Handwerker die Reinigungsarbeiten durchführen wollte.

Zu Frau AK wird ausgeführt, dass der Bf. mit dieser einen schriftlichen Vertrag über Reinigungsarbeiten im - durch Arbeiten des Bf. verursachte Verunreinigungen - Stiegenhaus abgeschlossen habe. In weiterer Folge habe die Hausverwaltung ersucht auch das übrige Stiegenhaus zu reinigen. Der Bf. habe daher Frau AK diesen zusätzlichen Auftrag erteilt und die Kosten an die Hausverwaltung weiterverrechnet. Der Vertrag mit Frau AK sei alle drei Monate verlängert worden. Im Jahr 2009 sie der Werkvertrag zu gleichen Bedingungen von Frau AK2 übernommen worden. Beide Werkvertragnehmerinnen hätten eine Gewerbeberechtigung für Reinigungsarbeiten und seien voneinander unabhängige Unternehmerinnen. Die Übertragung der Aussagen aus der Befragung von AK auf Frau AK2 sei daher unzulässig.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 1.3.2012 stellte das FA fest, dass alle Auftragnehmer Pauschale in Rechnung gestellt hätten, wobei als Leistungen "Aufräumen, Montage von Trennwänden und Verspachteln" (Herr MG), "Rigipsdecke Verspachteln" (Herr AW), "Reiniungsarbeiten" (Herr LC und Frau AK) in Rechnung gestellt worden seien. Material sei nie verrechnet worden. Schriftliche Verträge und Angebote seien nie vorgelegt worden. Um die behaupteten mündlichen Verträge inhaltlich überprüfen zu können seien die Vertragspartner vom Prüfer vorgeladen und befragt worden.

Gewerbescheine, Steuernummern und eigene steuerliche Berater seien für die Beurteilung der Vertragsverhältnisse ohne Bedeutung.

Bei den streitgegenständlichen Vertragsverhältnissen stünde die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft eindeutig im Vordergrund, da eine für die sachliche Weisungsgebundenheit typische Entgegennahme eines Auftrages zur Erstellung eines Werkes nicht erkennbar sei.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag vom 30.3.2012 wird das bisherige Vorbringen wiederholt und ergänzend ausgeführt, dass die Subauftragnehmer ebenso wie der Bf. polnische Staatsbürger seien und damit als Staatsbürger eines EU-Landes Unternehmen gründen und Leistungen anbieten dürften.

Folgender Sachverhalt wurde festgestellt und wird der Entscheidung zu Grunde gelegt.

Der Bf. ist polnischer Staatsbürger und betreibt seit Jahren ein Einzelunternehmen für Elektroinstallation in Anschrift. Es steht außer Streit, dass EU Bürger - egal aus welchem Mitgliedstaat - berechtigt sind in Österreich selbständig Leistungen anzubieten und zu erbringen.

Der Bf. erhält Installationsaufträge von Unternehmen und Privatkunden. Vor allem bei letzteren Auftraggebern umfasst der Auftrag auch die Wiederherstellung der betroffenen Oberflächen (Wände und Decken). Das Wiederherstellen von Wandoberflächen nach Elektroinstallationsarbeiten ist nach den allgemeinen Erfahrungen des täglichen Lebens aber keine Besonderheit, sondern regelmäßig Umfang eines Leistungsauftrages an ein Elektroinstallationsunternehmen. Diese Arbeiten werden üblicherweise auf der jeweiligen Baustelle von Mitarbeitern des beauftragten Unternehmens ausgeführt - im Regelfall durch den Elektrikergesellen oder einen Hilfsarbeiter des ausführenden Elektrounternehmens. Die Ausführungen des Bf. zu den unterschiedlichen "Handwerkern" widersprechen völlig den Erfahrungen der täglichen Lebens.

Im Akt finden sich aus der Buchhaltung des Bf. abgelichtete Rechnungen mit welchen von folgenden Personen folgende Leistungen an den Bf. verrechnet:

- AM, Wände und Decken ausspachteln (nach Elektrikerarbeiten)- , Arbeitszeit ohne Material
- AW, Verspachteln von Gipskartonwänden nach Elektrikerarbeiten
- MR, Wände ausspachteln mit Silikon ohne Material, vereinbarter Pauschalbetrag nach Kostenvoranschlag
- DK, Verspachteln
- MG, Aufräumen, Montage von Trennwänden und Verspachteln bzw. Vorbereitung für Verpachteln und Verspachteln von Rigipswänden nach Elektrikerarbeiten, bzw. Rigipswände verspachteln nach Elektrikerarbeiten, mit Silikon abdichten nach Elektrikerarbeiten
- AZ, Verspachteln und Verfugen nach Elektrikerarbeiten
- LC, Reinigungsarbeiten
- AK, Reinigungstätigkeiten (Im Stiegenhaus Gasse)
- TW, Gipskarton verspachteln nach Elektrikerarbeiten

Außer den Rechnungen wurden keine schriftlichen Konkretisierungen der vereinbarten Leistungen vorgelegt, sondern auf den Abschluss mündlicher Vereinbarungen verwiesen. Laut den Ausführungen der Bf. wurden die Anbote mündlich gelegt und die Werkverträge mündlich abgeschlossen. Leistungsverzeichnisse wurden nicht erstellt (oder nicht

vorgelegt). Es wurden keine Angaben über den konkreten Auftrags- oder Arbeitsumfang und keine konkreten Preisangaben gemacht. Auch wird von keinem Vertragsteilnehmer oder dem Bf. anhand von Kalenderaufzeichnungen, der Rechnungen oder anderen Unterlagen Angaben über Beginn und Fertigstellungsfrist der zu erbringenden Leistungen (d.h. über einen Leistungszeitraum) gemacht. Die vorliegenden Kopien der durch die verschiedenen Subunternehmer an die Bw gerichteten Eingangsrechnungen sind in Aufbau sowie der Anordnung des Inhalts vielfach nahezu identisch. Als Leistungszeitraum ist meist ein Monat (z.B. Juli, August etc) angegeben. Angaben, ob es sich um eine Teil- oder Schlussrechnung handelt, sind nicht enthalten. Die Leistungen sind nicht im Detail angeführt. Zum Teil wird auf einen nicht vorliegenden Kostenvoranschlag verwiesen.

Bei Leistungsbeziehungen zwischen Unternehmen widerspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass keinerlei schriftliche Dokumentation der Leistungsvereinbarungen erfolgt. Es obliegt einem Steuerpflichtigen, das Vorliegen und den Inhalt von steuerlich relevanten Rechtsverhältnissen nachzuweisen. Aus diesem Grund wird bei Leistungsbeziehungen zwischen Unternehmen regelmäßig die Schriftform gewählt. Wenn Verträge lediglich mündlich abgeschlossen werden und keine weiteren Dokumentationen erfolgen, trägt der Bf. für diese Nachlässigkeit bei der Beweisvorsorge das Risiko.

Im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht versuchte die belangte Behörde durch Einvernahmen der Vertragspartner die Inhalte der mündlichen Verträge zu konkretisieren. Es wurden vernommen zu den Spachtelarbeiten MG, MR, AZ, zur Baustellenreinigung LC und zu den Reinigungsarbeiten AK. Die vom Bf. behauptete einseitige Fragestellung ist für das Gericht nicht erkennbar, zumal sämtliche Fragen ergebnisoffen formuliert sind. Das die entscheidungswesentlichen Details dabei abgefragt werden müssen ergibt sich von selbst und stellt keine einseitige Befragung dar.

Aus keiner der Aussagen kann mit hinreichender Sicherheit erkannt werden, welche konkreten Werke an welchen Orten zu welchen Zeitpunkten zu erbringen waren. Die Umschreibung der vereinbarten "Werke" bleibt so allgemein, dass außer der Adresse nicht einmal konkrete Lauf/Quadratmeter an Spachtelarbeiten festgestellt werden können bzw. die Art und der Umfang der Baustellenreinigung ableitbar sind. Die einzige "Konkretisierung" erfolgte im Rahmen der Rechnungen insoferne als die Baustellenadresse angeführt ist. Der Umfang der erbrachten/zu erbringenden Leistung wird an keiner Stelle dargestellt und war keiner der Betroffenen im Rahmen des Verfahrens/der Vernehmung in der Lage eine weitere Konkretisierung vorzunehmen. Sogar der Bf. selbst führt in seinem Schreiben vom 3.8.2011 an der Prüfer wörtlich aus: *"Die Leistungen von den Werkvertragsnehmern, außer ein paar ausnahmen, können nur annäherungsweise mit dem Zeitpunkt der Leistung bestimmt werden."* Daraus kann abgeleitet werden, dass nicht einmal der Auftraggeber Art, Umfang und Zeitpunkt der Leistungserbringung bekannt war.

Erst im Zuge der Prüfungshandlungen hat der Bf. behauptet, dass konkrete mündliche Verträge vorlagen. Diese späteren Aussagen stellen nach Ansicht des Gerichts lediglich

nachträgliche Erklärungsversuche dar um die Rechtsfolgen der ursprünglichen Aussagen zu beseitigen.

Aus den Aussagen der vernommenen Personen ist weiters ersichtlich, dass sämtliche "Werkvertragsnehmer" davon ausgingen, dass sie die Leistung selbst zu erbringen hätten und sich nicht vertreten lassen dürften bzw., dass keine Vertretungen stattfanden. So führt AZ an: *"..Ich hätte keine Vertretung schicken können,Es war klar ausgemacht, dass nur ich die Arbeitsleistung erbringe..."* AW erklärt zwar er habe sich vertreten lassen können, es sei aber nie zu einer derartigen Situation gekommen. MG hätte laut seiner Aussage im Krankheitsfall den Termin verschoben, Vertretung hätte er keine schicken können. MR hätte im Krankheitsfall ebenfalls den Bf. angerufen, über eine Vertretungsmöglichkeit sei nicht gesprochen worden.

Ebenfalls weitestgehend übereinstimmend sind die Aussagen zur Frage der Haftung bei Mangelhaftigkeit: Die Vertragsnehmer wurden regelmäßig während der Arbeitsleistung durch den Bf. überprüft (MR; MG; AZ). Im Rahmen dieser Überprüfungen wurden auch geänderte Anweisungen erteilt: *"... bekam ich die Anweisung...ein Loch zu verspachteln, wenn die Elektriker einen Fehler gemacht haben und ein Loch noch einmal aufstemmen mussten.(MG)"* Für den Fall, dass eine Arbeit dennoch nicht ordentlich erledigt worden wäre, hätten die Vertragspartner diese nochmals machen müssen. Die Bezahlung wäre aber dennoch erfolgt (MR; MG).

Die Bezahlung erfolgte nach einer Pauschalvereinbarung die sich offensichtlich nach dem geschätzten Zeitaufwand unter Ansatz eines Stundenlohns von ca 10,00 € errechnete (AZ; MG; MR). Genaue Angaben zu einer detaillierten Kalkulation eines genau umrissenen Werkes und zur Erstellung des (mündlichen) Anbotes wurden weder vom Bf. noch von seinen Vertragspartnern gemacht. Dieser Stundensatz entspricht dem in der Bauwirtschaft üblichen Stundensatz für Bauhilfsarbeiter.

Entsprechend den übereinstimmenden Aussagen wurden von den Vertragspartner keine Stemmarbeiten oder Ähnliches, sondern ausschließlich Verspachtelungsarbeiten durchgeführt. Das zu verarbeitende Material (Spachtelmasse, Silikon) wurde ausschließlich vom Bf. zur Verfügung gestellt, die Vertragspartner verfügten lediglich über Kleinwerkzeug wie Spachteln, Kübeln und allenfalls Leitern.

Der Zeitpunkt bzw. Zeitraum der Leistungserbringung wurde vom Bf. entsprechend dem Arbeitsfortgang der eigentlichen Elektrikerarbeiten festgelegt und so terminiert, dass die übrigen Arbeiten ergänzt bzw. finalisiert wurden. Eine wesentliche eigene Gestion der "Werkvertragsnehmer" hinsichtlich Arbeitseinteilung, Arbeitsgestaltung, Art, Umfang und Zeitpunkt der Leistungserbringung ist an keiner Stelle erkennbar.

Aufgrund der weitgehenden Übereinstimmung der Aussagen der vernommenen Personen, bestehen keine Bedenken, identische Vertragsverhältnisse bei den übrigen, nicht vernommen Auftragnehmern zu unterstellen zumal die identischen Tätigkeiten ausgeführt wurden und aus den geleisteten Zahlungen auch vergleichbare Leistungsumfänge ableitbar sind.

Betreffend die Reinigungsarbeiten im Stiegenhaus kann aus dem Akt festgestellt werden, dass der Bf. mit der Hausverwaltung des Hauses Gasse eine genaue Leistungsvereinbarung über die von ihm zu erbringenden Leistungen abgeschlossen hatte. Dafür war ab 1.8.2007 ein monatlicher Pauschalbetrag von 680 € ab 1.2.2008 bei gleichbleibendem Leistungsumfang ein Pauschalbetrag von 422 € vereinbart.

Die von Frau AK als "Verträge" vorgelegten "Aufträge" beinhalten zwar die Wortfolge "*Auftragswert ca€*" dieser Teil ist jedoch nicht ausgefüllt. Außerdem wird im Auftrag darauf verwiesen, dass nach Beendigung der Auftragsarbeiten detailliert abgerechnet würde. Die von Frau AK an den Bf. gelegten Rechnungen enthalten bloß einen Monat und den gleichbleibenden Pauschalbetrag von 840 €. In ihrer Zeugenaussage erklärte Frau AK sie habe gewußt was zu tun sei (wöchentliche Reinigung, fallweise Fenster putzen, fallweise Schneeräumung). Der Bf. habe sie aber bei besonderer Verschmutzung (zB. Schlechtwetter) gesondert zur Reinigungsarbeiten gerufen. Der Bf. habe die Arbeitsleistung kontrolliert. In Verhinderungsfall hätte sie den Bf. informiert, dazu sei es aber nie gekommen. Werkzeug (Besen, Tücher, Wischmop und Reinigungsmittel) stellte sie selbst zur Verfügung. Aus den Rechnungen ist ersichtlich, dass Sonderleistungen wie Schneeräumung (ist im Vertrag des Bf. mit der Hausverwaltung nicht enthalten) und Reinigung wegen Schlechtwetter nicht gesondert in Rechnung gestellt wurden.

Aus dem elektronischen Akteninhalt im Zusammenhang mit dem Bericht der GPLA ist weiters ersichtlich, dass nur für jene "Auftragnehmer" (TW, AZ, AW, DK und KL) Lohnsteuer im Haftungswege vorgeschrieben wurde, die in den Streitjahren nicht zur Einkommensteuer veranlagt waren. In allen übrigen Fällen wurden nur DB und DZ vorgeschrieben.

Rechtlich folgt daraus:

Mit einem Werkvertrag iSd § 1151 ABGB wird grundsätzlich die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, d.h. zur Herstellung eines Werkes als eine in sich geschlossene Einheit, in der Regel bis zu einem bestimmten Termin, vereinbart. Die zu erbringende Leistung wird im Werkvertrag selbst konkretisiert und individualisiert. Ein Werkvertrag stellt ein Zielschuldverhältnis dar, dem keine auf Dauer angelegte Leistungserbringung zu Grunde liegt. Mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet.

Festgehalten wird, dass den mündlichen "Werkverträgen" bzw. erteilten "Aufträgen" jegliche präzise Angaben über das zu erbringende "Werk" fehlen. Des Weiteren fehlen konkrete Angaben, die auf eine Gesamtheit, ein einheitliches Werk würden schließen lassen. Vereinbarungen, die die Auftragnehmer verpflichten die Arbeiten bis zu einem bestimmten Termin zu erbringen und abzuschließen konnten nicht festgestellt werden. Im Gegenteil ergibt sich aus den Aussagen iZm mit krankheitsbedingten Verhinderungen,

dass diesfalls eine Verschiebung der Arbeitsleistung möglich gewesen wäre. Damit liegen aber die für einen Werkvertrag maßgeblichen Eigenschaften und Inhalte nicht vor. Da der Bf. selbst ausführt, dass die zunächst von Frau AK ausgeführten Leistungen unverändert von Frau AK2 fortgeführt wurden, können diese Feststellungen auf diese Rechtsbeziehung angewendet werden.

Bei den erbrachten Leistungen ("Spachtlerarbeiten", "Baustellenreinigung", "Hausreinigung") handelt es sich um einzelne manuelle Beiträge, die in dieser Form keine geschlossene Einheit darstellen, sodass auch deshalb von keiner Herstellung eines Werkes auszugehen ist. Die Tätigkeit "Verspachteln" von Gipskartonplatten, Verspachteln nach Elektrikerarbeiten oder (Baustellen-) Reinigung umfasst einfache Hilfsarbeiten, die im unmittelbaren zeitlichen Ablauf mit von anderen Unternehmern (hier: auf einer Baustelle) zu erbringenden Dienstleistungen stehen. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt stellen diese Hilfsarbeiten bzw. einfachen manipulativen Tätigkeiten Dienstleistungen und kein selbständiges Werk dar. Sie können daher nicht den Inhalt und die Grundlage eines Werkvertrages bilden (VwGH 27.10.1999, 98/09/0033; 21.3.1995, 94/09/0163; 31.7.2012, 2008/13/0071). Insgesamt führt die Beurteilung der vorliegenden Vereinbarungen zum Schluss, dass diese nicht als Werkverträge zu qualifizieren sind. Die behauptete Selbständigkeit der für den Bf. tätigen Personen wird mit diesen Vereinbarungen nicht schlüssig begründet (UFS 1.4.2008, RV/1744-W/07).

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

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 in der Fassung BGBl. I Nr. 153/2001.

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 § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Bereits aufgrund des Fehlens von Werkverträgen im eigentlichen Sinn ist von Dienstverhältnissen auszugehen. Wenn man davon ausgehen wollte, dass entgegen der Ansicht des Gerichtes Werkverträge abgeschossen wurden, bleibt die Prüfung ob die Kriterien des § 47 Abs. 2 EStG 1988 im Ergebnis nicht ebenfalls zum Vorliegen von Dienstverhältnissen führt.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind 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. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung

zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018). 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 solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (zur inhaltsgleichen Regelung des § 47 Abs. 3 EStG 1972 VwGH 14.6.1988, 88/14/0024).

Für das Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0046).

Das Verspachten von Stemmsschächten und Wiederherstellen von Oberflächen (ohne Feinputz und Malerarbeiten) fällt in Elektroninstallationsunternehmen zwingend an, zumal die Arbeiten des Elektrikers erst nach Abschluss dieser Arbeiten beendet und übergabebereit. Die ausgeführten Tätigkeiten sind klassische Bauhilfsarbeitertätigkeiten und wurden auch entsprechend entlohnt.

Werden für Bauhilfsarbeiten Personen vermeintlich im Werkvertrag beschäftigt, füllen sie die Funktion eines Bauhilfsarbeiters aus, sind daher in den wirtschaftlichen Organismus des Auftraggebers eingegliedert und damit als nichtselbständig anzusehen (UFS 30. 5. 2007, RV/0913-W/06). Vergleichbares gilt auch dann, wenn in einem Bauunternehmen zwar Bauhilfsarbeiter angestellt sind, jedoch nicht in jenem Umfang, der für das Auftragsvolumen regelmäßig erforderlich ist, und zusätzlicher Personalbedarf mit Werkvertragsnehmern abgedeckt wird (UFS 14. 12. 2010, RV/0780-W/09). Die erbrachten Tätigkeiten, die anderen Arbeitern deren Arbeit erleichtern, oder diese anderen Arbeiter von Hilfstätigkeiten entlasten, oder nur geringer Teil einer zu erbringenden Gesamtleistung sind, beweisen für sich schon die Eingliederung der tätig gewordenen Personen in den betrieblichen Organismus des Bf. Die Hilfsarbeiter waren für den Bf., um seine eigenen Aufträge effizient ausüben zu können, geradezu unverzichtbar.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bezieht sich das im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübte sachliche bzw. technische Weisungsrecht lediglich auf die vereinbarte Werkleistung und somit nur auf den Arbeitserfolg, während das persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervorruft (mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, Tz 4.3 zu § 47).

Aus den von den "Auftragnehmern" und getätigten Aussagen geht nach Auffassung der Richterin zweifelsfrei das Vorliegen einer persönlichen Weisungsgebundenheit der "Auftragnehmer" hervor. Dass im vorliegenden Fall ein bloß sachliches, auf die Erbringung einer vereinbarten Werkleistung bezogenes Weisungsrecht bestanden habe, vermag die Beschwerde nicht aufzuzeigen, geht aus den Aussagen der Beteiligten nicht hervor und ist überdies bei der Art und dem Umfang der zu erbringenden Arbeiten gar nicht vorstellbar. Die ausgeführten Tätigkeiten sind entsprechend den obigen Darstellungen in den Rechnungen reine Nacharbeiten im Zuge der Fertigstellung eines Elektroinstallationsgewerkes. Die persönliche Weisungsgebundheit zeigt sich in der offensichtlich gelebten Verpflichtung die Arbeitsleistung selbst und persönlich auszuführen. Im nie eingetretenen Verhinderungsfall hätten die "Werkvertragsnehmer" den Bf. kontaktiert und nicht, wie zwischen Unternehmern üblich, eine Vertertung entsandt. Der Zeitpunkt bzw. Zeitraum der Arbeitsleistung wurde laut den oben dargestellten Aussagen vom Bf. bestimmt.

Die Arbeitsleistung selbst unterlag während der Erbringung einer dauernden Kontrolle durch den Bf., ja kam es sogar zu einzelnen Anweisungen (ein Loch nach einem Elektrikerfehler nochmals zu verspachteln). Allein der Umstand, dass derartige Anweisungen während der Leistungserbringung erfolgten, ohne dass hierfür "Regiestunden" verrechnet wurden zeigt, dass eben kein Erfolg sondern ein dienstvertragstypisches Bemühen geschuldet wurde.

Stellt der Auftraggeber weiters das gesamte Arbeitsmaterial zu Verfügung und wird dieses vom Auftragnehmer unter Verwendung von auftragnehmereigenem Kleinwerkzeug (Spachtelzeug) auf vom Auftraggeber bestimmten Baustellen verarbeitet, spricht das für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit (UFS 30.5.2007, RV/0913-W/06; 16.02.2012, RV/2594-W/11)

Dem Hinweis in der Beschwerde auf das Vorliegen entsprechender Gewerbeberechtigung, Meldung bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, kann ebensowenig eine entscheidungswesentliche Bedeutung zukommen, wie dem Umstand, dass Steuernummern und Steuerberater vorhanden gewesen seien, weil es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte.

Nach den Feststellungen des Gerichts in Verbindung mit den aktenkundigen und in den Aussagen gedeckten Feststellungen des Finanzamtes ist im vorliegenden Fall sowohl von einer persönlichen Abhängigkeit, als auch von einer Eingliederung der für den Bf. tätig gewordenen Personen in den betrieblichen Organismus des Bf. auszugehen.

Abgesehen davon, dass bei der gegebenen Sachlage davon auszugehen ist, dass bereits die vorrangig zu prüfenden Kriterien - Weisungsgebundenheit und Eingliederung - eindeutig für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen, ist auch nicht zu erkennen, dass die auf den Baustellen der Beschwerdeführerin eingesetzten Personen ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen hatten. Das Vorbringen, *bei ungenügender*

Leistung hätten sie die Ausbesserungen auf eigene Kosten machen müssen respektive nochmal machen müssen, ist schon deshalb nicht von entscheidender Bedeutung, weil der Eintritt eines solchen Falles nicht aktenkundig ist. Bei den auszuführenden Tätigkeiten ist der Eintritt eines Gewährleistungsrisikos überdies kaum vorstellbar.

Das Bestehen eines wesentlichen ausgabenseitigen Unternehmerrisikos ist nach der Aktenlage ebenfalls auszuschließen, hatten doch alle Werkvertragsnehmer angegeben, dass sie auf Grund der Art der Tätigkeiten nur Kleinwerkzeug besäßen. Dass die Beistellung von Kleinwerkzeugen zu ins Gewicht fallenden (insbesondere schwankenden) Aufwendungen geführt hätte, ist nicht zu erkennen.

Dass die Vertragspartner gleichzeitig für mehrere Auftraggeber tätig waren, konnte nicht festgestellt werden. Es schlosse aber auch eine gleichzeitige Beschäftigung für zwei oder mehrere Auftraggeber eine nichtselbständige Tätigkeit nicht aus. Die Aufnahme mehrerer Teilzeitbeschäftigtungen ist nicht unüblich. Dass der Bw als Einzelperson jeweils immer nur an einer Baustelle sein konnte, liegt in der Natur der Sache und impliziert für sich keine unternehmerische Tätigkeit.

Die Verwendung von eigenen Werkzeugen allein schließt - siehe schon § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 - die Feststellung einer nichtselbständigen Tätigkeit nicht aus. Auch dass andere Aufwendungen in Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit - wie Fahrtkosten zur Arbeit oder Prämien für eine Berufshaftpflichtversicherung - von Arbeitnehmern selbst getragen werden, ist für ein Arbeitsverhältnis typisch und für sich genommen kein Merkmal unternehmerischer Tätigkeit.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Auffassung des Finanzamtes die streitgegenständlichen "Auftragsverhältnisse" seien nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt als "Dienstverhältnisse im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988" anzusehen, nicht widersprochen werden kann und daher zutreffend DB und DZ festgesetzt wurden.

Wurde der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt und der fehlerhafte Lohnsteuerabzug bereits im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers korrigiert, scheidet eine Inanspruchnahme des Arbeitgebers als bloß Haftender von vornherein aus. An der Qualifikation der Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit ändert dies nichts (VwGH 25. 11. 2010, 2007/15/0130). Die bloße Behauptung des Arbeitgebers, die Steuerschuld wäre durch Zahlung des Arbeitnehmers bereits erloschen, genügt nicht; der Arbeitgeber muss diese Behauptung beweisen oder der Abgabenbehörde jene Daten bekannt geben, die erforderlich sind, eine solche Behauptung ohne Aufwand zu überprüfen (VwGH 10. 4. 1985, 84/13/0004). Der Bf. konnte dem Gericht keine konkreten Angaben oder Beweise bieten, aus denen ersichtlich wäre, dass die streitgegenständlichen Beträge bei den Empfängern im Veranlagungswege berücksichtigt worden waren. Daher kann auch kein Ausschluss der Haftung nach § 82 EStG 1988 eintreten und die Haftungsanspruchnahme erfolgte im gegebenen Umfang sohin zu Recht.

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. Eine derartige Rechtsfrage liegt hier nicht vor, da der VwGH bereits in vielen gleichgelagerten Fällen in diesem Sinne entschieden hat. Auf die Entscheidungen des VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071 und 31.7.2012, 2008/13/0071 wird verwiesen. Das gegenständliche Erkenntnis folgt dieser Judikatur des VwGH.

Wien, am 21. Jänner 2018