

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Mag. Gernot Steier, Rathausplatz 108, 3040 Neulengbach, vom 14. Oktober 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 20. September 2013 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2010, 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) handelt es sich um eine Kommanditgesellschaft, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter Herr XY1 ist.

Strittig ist - als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 EStG 1988) -, ob Herr XY2, der für die Bf. Fliesenlegearbeiten durchgeführt hat, diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt hat.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Am **26. Juni 2013** hat das Finanzamt mit Herrn **XY1** eine **Niederschrift** aufgenommen, in der dieser - die Beschäftigung des Herrn XY2 betreffend - Folgendes ausgesagt hat:

Die bf. Gesellschaft betreibe das Gewerbe für Platten- und Fliesenleger. Dazu zählten die Fliesenlegung und die dazu erforderlichen Nebenarbeiten wie zum Beispiel Silikonisierung und Ausgleichen von unebenen Wänden.

Herr XY2 sei ein Bekannter von ihm, welcher sich vor einigen Jahren als Fliesenleger selbständig gemacht habe. Schriftliche Verträge gäbe es nicht, die Werkverträge seien in mündlicher Form abgeschlossen worden. Herr XY2 werde wiederholt zur Abdeckung von

Spitzen für Fliesenverlegungsarbeiten beauftragt. Die Hauptauftraggeber der Bf. seien F1-4 und eine Zeit lang die Firma F5.

Wenn mit den bestehenden Dienstnehmern die erhaltenen Aufträge nicht bewältigt werden könnten, würden einige Aufträge an Subunternehmer weitervergeben. Dazu gehöre auch Herr XY2.

Er kontaktiere telefonisch Herrn XY2 und informiere ihn über einen Auftrag. Dazu teile er ihm die Adresse der Baustelle mit, wo sie sich treffen würden. Die Adressen, an denen Herr XY2 tätig gewesen sei, seien alles Privatkunden gewesen. Vor Beginn der Arbeiten würden die Arbeitsbereiche wie Bad, WC und Küche festgelegt. Für jeden Auftrag werde ein Fertigstellungstermin vereinbart. Dieser Termin liege zum Beispiel eine Woche nach Auftragserteilung. Dieser Termin sei immer an die Vorgaben der Erstauftraggeber gebunden.

Er (selbst) erhalte vom Kunden Schlüssel, welche er dann für die Dauer des Auftrages an Herrn XY2 weitergebe. Die Wohnungen stünden in dieser Zeit aufgrund von Renovierungen meistens leer. Herr XY2 habe die Fliesenlegerarbeiten immer alleine in der Wohnung erledigt. Er habe keine Dienstnehmer gehabt und von der Bf. habe es auch keine Dienstnehmer vor Ort gegeben.

Genaue Anwesenheitszeiten seien nicht vereinbart worden.

Wenn Herr XY2 etwas benötigt habe oder Fragen gehabt habe, dann sei er von ihm kontaktiert worden. Er (selbst) sei auch zwischendurch auf der Baustelle gewesen.

Ansonsten sei er (selbst) erst nach Abschluss der Arbeiten vor Ort gewesen. Herr XY2 sei nie wegen Krankheit oder Urlaub verhindert gewesen. Herr XY2 habe alle Arbeiten immer selbst durchgeführt und habe sich nie vertreten lassen.

Es habe nie Beanstandungen gegeben, Herr XY2 habe immer korrekt gearbeitet.

Herr XY2 habe immer sein eigenes Werkzeug verwendet. Das Material (Fliesen, Silikon, Kleber, Ausgleichmaterial, Schienen, Isoliermaterial) werde vom Erstauftraggeber (z.B. Firma F3) zur Verfügung gestellt. Das Material werde bereits im Vorhinein an die jeweilige Adresse geliefert und der Bf. weiterverrechnet. Materialnachbestellungen von Herrn XY2 habe er (selbst) entgegen genommen und an die jeweiligen Erstauftraggeber weitergeleitet.

Zu Beginn der Arbeiten werde je nach Umfang der Arbeiten ein Pauschalpreis vereinbart. Der Preis orientiere sich je nach Größe der Platten/Fliesen an einem Quadratmeterpreis in Höhe von € 20,00 bis € 50,00 und werde anschließend auf ganze Hundert Euro gerundet.

Nach Abschluss der Aufträge lege Herr XY2 eine Rechnung. Die Bezahlung erfolge meistens mittels Banküberweisung oder in Einzelfällen durch Barzahlung.

Herr XY2 habe eher wenige Aufträge gehabt, sodass er praktisch jeden Auftrag angenommen habe. Üblicherweise habe Herr XY2 gleichzeitig immer nur an einem Auftrag gearbeitet und nicht an mehreren.

Ein Konkurrenzverbot sei nicht ausgesprochen worden.

Herr XY2 sei nach wie vor für die Bf. tätig.

Die Dienstnehmer der Bf. verwendeten Firmenwerkzeug und Firmenfahrzeuge. Diese würden üblicherweise auch allein auf der Baustelle arbeiten. Auch die Dienstnehmer

hätten sich an genaue Termine zu halten. Nach Abschluss der Arbeiten würde diese von ihm abgenommen.

Am **5. Juli 2013** hat das Finanzamt mit Herrn **XY2** eine **Niederschrift** aufgenommen, in der dieser - zu seiner Beschäftigung bei der Bf. befragt - Folgendes ausgesagt hat:

Er kenne Herrn XY1 seit fünf bis sechs Jahren und arbeite seit ca. 2010 für die Bf. Seine Haupttätigkeiten seien Fliesenlegung, Abdichtung und Silikonisierung.

Ein schriftlicher Vertrag sei nicht abgeschlossen worden.

Herr XY1 erhalte die Aufträge von der Firma F3 und er (selbst) werde in weiterer Folge von ihm beauftragt. Er sehe Herrn XY1 täglich auf diversen Baustellen oder beim Materiallager der Firma F6. Sie würden getrennt auf die nächste Baustelle fahren und Herr XY1 bespreche mit ihm, welche Tätigkeiten auszuführen seien.

Bis zur Fertigstellung bleibe ungefähr eine Woche Zeit für die Ausführung der Arbeiten.

Für die Arbeiten benötige er meistens mehrere, maximal vier bis fünf Tage. Bei umfangreicheren Arbeiten schicke Herr XY1 einen weiteren Mitarbeiter der Bf. oder arbeite selbst mit ihm auf der Baustelle. Dann würden sie auch gemeinsam zu den Baustellen fahren.

Er würde meistens in der Zeit von 07:00 bis 16:00, 17:00 Uhr, manchmal auch samstags arbeiten. Eine An- und Abmeldung seiner Anwesenheit gäbe es nicht.

Für den Zugang zu den Baustellen erhalte er von Herrn XY1 einen Zentralschlüssel, welcher alle Baustellenwohnungen im Bezirk schliesse. Die Wohnungen seien alle leerstehend. Für die Dauer der Arbeiten würden die Schlösser getauscht. Den Schlüssel gebe er nach Abschluss der Arbeiten Herrn XY1 oder einem seiner Mitarbeiter wieder zurück.

Vor Beginn der Arbeiten schätze er den Zeitaufwand je nach Zustand der Mauer.

Pro Stunde verrechne er etwa € 15,00 - € 20,00. Demnach werde ein gerundeter Pauschalpreis verrechnet und bezahlt. Herr XY1 verrechne mit dem Generalunternehmer mit einem Quadratmeterpreis. Für die Arbeiten verwende er sein eigenes Werkzeug für die Verfugungen und das Silikonisieren. Das Material werde von der Firma F3 zur Verfügung gestellt und überwiegend von den Mitarbeitern der Bf. zu den Baustellen geliefert. Er selbst kaufe nie Material ein. Manchmal hole er es auch selbst im Materiallager im Auftrag der Firma F3 für die Bf. ab.

Er lege regelmäßig eine Rechnung und er erhalte den Betrag mittels Banküberweisung, einige Male auch mittels Barzahlung.

Seine Betriebsausgaben würden das Werkzeug, Auto, Telefon und Sozialversicherung umfassen.

Die Arbeiten seien alles Routinearbeiten. Er habe bisher jeden Auftrag angenommen. Er führe alle Arbeiten selbst aus. Er habe sich noch nie vertreten lassen. Bei umfangreichen Arbeiten helfe ihm entweder Herr XY1 selbst oder ein Mitarbeiter, um die Arbeiten früher abschließen zu können. Meistens sei er jedoch alleine auf der Baustelle. Mitarbeiter beschäftige er keine.

Bisher habe es noch keine Beanstandungen von Herrn XY1 ihm gegenüber gegeben.

Neben der Bf. habe er nur ein paar Mal für eine weitere Firma gearbeitet. Regelmäßige Aufträge erhalte er jedoch nur von der Bf. Mehrere Aufträge gleichzeitig nehme er nicht an. Er arbeite immer nur an einer Baustelle nach der anderen.

Über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO wurde am 17. September 2013 eine Niederschrift aufgenommen, deren Inhalt den Ausführungen im Bericht vom 20. September 2013 entspricht.

Die (nunmehr angefochtenen) **Bescheide vom 20. September 2013** hat das Finanzamt (im ebenfalls mit 20. September 2013 datierten Bericht) wie folgt begründet:

Herr XY2 sei ab 2010 bei der Bf. zur Durchführung von Arbeiten für Fliesenlegung, Abdichtung und Silikonisierung mittels Werkvertrag beschäftigt gewesen.

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung sei festgestellt worden, dass Herr XY2 aus den nachfolgenden Gründen in einem Dienstverhältnis zur Bf. gestanden sei:

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Der Begriff des Dienstverhältnisses sei durch § 47 EStG jedoch nicht abschließend definiert, sondern werde als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität vorhanden sein müssten (VfGH 01.03.2001, G 109/00).

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 seien zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen würden, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In jenen Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichten, sei nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. z.B. Erkenntnis vom 19.09.2007, 2007/13/0071) auf weitere Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen, wozu insbesondere das Unternehmerrisiko zähle.

Laut den Niederschriften vom 26.06.2013 und vom 05.07.2013 sei zwischen der Bf. und Herrn XY2 ein mündlicher Werkvertrag abgeschlossen worden.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Sie zeige sich u.a. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers. Zur Durchführung der Fliesenlegungsarbeiten sei ein Fertigstellungstermin vereinbart worden. Für die Dauer bis zu diesem Termin sei es Herrn XY2 selbst überlassen gewesen, wann er die Arbeiten durchführe. Ein Subunternehmer stehe regelmäßig in einem Dienstverhältnis, selbst wenn ihm hinsichtlich der Arbeitszeit eine gewisse Freizügigkeit eingeräumt sei (VwGH 21.02.1984, 83/14/0102). Ein vom Auftraggeber vorgegebener Arbeitsort (zB an seinen Kundenadressen) weise auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hin (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103).

Die Möglichkeit einer Vertretung sei weder vereinbart gewesen, noch habe eine solche (tatsächlich) stattgefunden. Zur Durchführung der Fliesenlegungsarbeiten in den Wohnungen seien die Wohnungsschlüssel an Herrn XY2 übergeben worden, sodass der Arbeitsort jederzeit habe erreicht werden können.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei darauf Bedacht zu nehmen, dass es sich bei der Vertretungsmöglichkeit nicht bloß um eine formale Vereinbarung, sondern um eine der üblichen Gestaltung im Wirtschaftsleben entsprechende tatsächliche Vertretungsmöglichkeit handeln müsse (VwGH 05.10.1994, 92/15/0230). Damit keine für die Annahme persönlicher Abhängigkeit wesentliche persönliche Arbeitspflicht vorliege, bedürfe es einer generellen, d.h. nicht auf bestimmte Arbeiten oder Ereignisse (wie zB Krankheit oder Urlaub) beschränkten Vertretungsbefugnis. Solange aber eine generelle Vertretungsbefugnis weder vereinbart noch nach dem tatsächlichen Beschäftigungsbild praktiziert worden sei, sei im Zweifel von einer grundsätzlich persönlichen Arbeitspflicht auszugehen (VwGH 24.03.1992, Zl. 91/08/0117).

Die Vereinbarung eines Stundenlohnes, ohne den Umfang des vermeintlich zu erbringenden Werkes festzulegen, spräche gegen einen Werkvertrag. Gegen das Vorliegen eines Werkvertrages würde weiters sprechen, dass die in Rede stehende Tätigkeit über einen längeren Zeitraum ausgeübt worden sei.

Wie der VwGH in seiner ständigen Judikatur ausführe, sei es für das Bestehen eines Dienstverhältnisses nicht maßgebend, welche Bezeichnung die Vertragspartner der Vereinbarung, auf der die Tätigkeit beruhe, geben würden, z.B. Werkvertrag, Dienstvertrag etc., allein entscheidend sei der wirtschaftliche Gehalt der Tätigkeit. Das Gesamtbild der Tätigkeit sei danach zu beurteilen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen würden. Für diese Beurteilung seien insbesondere die Kriterien Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das Unternehmerwagnis heranzuziehen.

Allgemein liege Weisungsgebundenheit vor, wenn der Arbeitnehmer verpflichtet sei, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen. Die damit in direktem Zusammenhang stehende persönliche Abhängigkeit und weitgehende Unterordnung führe zur Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit. Das persönliche Weisungsrecht fordere somit einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. Ein rein sachliches bzw. technisches Weisungsrecht, welches das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit nicht ausschließen würde, beziehe sich lediglich auf die im Rahmen eines Werkvertrages vereinbarte Werkleistung und somit nur auf den Arbeitserfolg.

Wie oben ausgeführt worden sei, stelle die im gegenständlichen Fall erbrachte Arbeit für Fliesenlegung, Abdichtung und Silikonisierung eine (gemeint wohl: keine) Leistung aus einem Werkvertrag dar, sodass ein solches rein sachliches Weisungsrecht der Auftraggeberin gegenüber der Hilfskraft auszuschließen sei.

Nach Durchführung der Arbeiten sei eine Honorarnote gelegt worden. Pro Stunde sei ein Satz in Höhe von € 15,00 bis € 20,00 verlangt und ausbezahlt worden. Wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses sei, dass fortlaufende, im Wesentlichen gleich bleibende Arbeiten mit einem fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt würden

(VwGH 23.05.2000, 97/14/0167). Die erforderlichen Materialien würden über die Bf. vom Erstauftraggeber beigebracht. Sei es den auf Dauer beauftragten "Subunternehmern" nicht möglich, die Höhe ihrer Einnahmen und Ausgaben selbst zu bestimmen, weil zwar die Abrechnung nach der "Leistung" von den zugeteilten Arbeiten abhängig sei, sie aber keine Steigerung der Zuteilung erreichen könnten, liege ein der Annahme von Dienstverhältnisses allenfalls entgegenstehendes Unternehmerrisiko nicht vor. Die Tatsache, dass Herr XY2 zwischenzeitig für eine weitere Firma tätig gewesen sei, spräche jedoch nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses bei der Bf.

Diesen Ausführungen hat die Bf. in ihrer **Berufung vom 14. Oktober 2013** (nur) entgegen gehalten, dass der (mit Herrn XY1 aufgenommenen) Niederschrift vom 26. Juni 2013 zu entnehmen sei, dass mit Herrn XY2 kein Dienstvertrag sondern eindeutig ein Werkvertrag bestanden habe.

In ihrem **Schriftsatz vom 2. Juni 2014** hat die Bf. ihr Berufungsvorbringen wie folgt ergänzt:

Anlässlich der Besichtigung der Baustelle bzw. nach Fertigstellung des Angebotes durch Herrn XY2 werde mündlich ein Werkvertrag abgeschlossen, mit Pauschalpreis und mit Fertigstellungstermin. Der Werkvertragsnehmer sei an keine Arbeitszeit gebunden und habe selbstverständlich die Möglichkeit, Mitarbeiter bzw. Subunternehmer zu beschäftigen. Geschuldet werde demnach das Werk und nicht das Bemühen oder eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden. Er arbeite ausschließlich mit seinem eigenen Werkzeug und verwende seine eigenen Betriebsmittel. Das Material werde üblicherweise vom Erstauftraggeber (zB F3) zur Verfügung gestellt.

Im **Ergänzungsantrag vom 1. August 2014** hat die Bf. Folgendes vorgebracht:

Herr XY1 sei vollhafter Gesellschafter der beschwerdeführenden Gesellschaft. In seiner Funktion als Komplementär sei er das nach außen berufene Vertretungsorgan der KG gemäß § 81 Abs. 1 BAO und somit Partei im Abgabeverfahren. Herr XY1 sei bei der Niederschrift vom 26.02.2103 (gemeint wohl: 26.06.2013) betreffend einer Auskunftserteilung als Zeuge einvernommen worden. Dies sei nicht zulässig im Sinne des "nemo tenetur - Grundsatzes" und stelle einen Verfahrensfehler dar. Inhaltlich sei an der Niederschrift nichts auszusetzen.

Herr XY2 sei am 05.07.2013 als Zeuge einvernommen und gemäß § 171 BAO über seine Aussageverweigerungsrechte in deutscher Sprache belehrt worden. Herr XY2 sei aber der deutschen Sprache nicht ausreichend mächtig, wodurch die Behörde verpflichtet gewesen wäre, einen Dolmetsch zu bestellen und dem Zeugen beizustellen. Die Behörde habe dadurch ihre Manuduktionspflicht verletzt und einen wesentlichen Verfahrensmangel begangen.

Der Abschlussbericht des Prüfers vom 17.09.2013 sei nicht schlüssig in seiner Begründung. Der Prüfer beziehe sich größtenteils auf die beiden Niederschriften und zitiere VwGH/VfGH-Entscheidungen, ohne die tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten des Vertragsverhältnisses zwischen den beiden Vertragsparteien ermittelt zu haben. Insbesondere würden Feststellungen zu wesentlichen Vertragsbestandteilen der

mündlichen Verträge und zur Frage der Weisungsgebundenheit fehlen. Dieser Mangel stelle einen Verstoß gegen §§ 114 (1) letzter Satz und 115 (1) und (3) BAO dar.

Der Prüfer folgere aus seinen Feststellungen (unter Verweis auf das VfGH-Erkenntnis vom 01.03.2001, G 109/00, und die ständige VwGH-Rechtsprechung [z.B. vom 19.09.2007, 2007/13/0071]), dass Herr XY2 in einem Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 zur Bf. gestanden sei. Nach dieser Bestimmung liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Auftragnehmer dem Auftraggeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person

- in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder

- im geschäftlichen Organismus des Auftraggebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei.

Der VwGH führe dazu aus: *"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 (vgl. das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018)"* (VwGH-Erkenntnis vom 19.09.2007, 2007/13/0071).

Die zitierte Stelle lasse erkennen, dass vorrangig anhand der beiden Kriterien des § 47 (2) EStG, nämlich der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, über das Bestehen eines Dienstverhältnisses abzusprechen sei. Im gegenständlichen Fall sei dem aber nicht entsprochen worden, weil nämlich - wie ausgeführt - das Ermittlungsverfahren mangelhaft durchgeführt worden sei.

Für die Frage der Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers sei insbesondere das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit des Erwerbstätigen und die Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden von Bedeutung (vgl. hg. Erkenntnisse vom 06. April 1988, 87/13/0227, 0242, und vom 22. April 1992, 88/14/0082). Nach dem festgestellten Sachverhalt habe sich der Auftragnehmer an keine fixen Arbeitsstunden und auch an keine bestimmte Stundenanzahl halten müssen. Somit habe er über seine Arbeitszeit frei verfügen können. Aus den gestellten Rechnungen gehe auch hervor, dass der Auftragnehmer nicht durchgehend für den Auftraggeber gearbeitet habe.

Der Auftragnehmer habe jeweils nur eine bestimmte oder mehrere bestimmte Fliesenleger- bzw. Abdichtungsarbeiten übernommen und sei keine anderen Verpflichtungen eingegangen, was ebenfalls gegen das Bestehen eines Dienstverhältnisses sprechen würde. Der Auftragnehmer habe dadurch nicht seine Arbeitskraft geschuldet, sondern einen bestimmten Arbeitserfolg, ein "Werk". Es fehle an einer persönlichen (nicht bloß sachlichen oder technischen) Weisungsgebundenheit, wie sie für ein Dienstverhältnis charakteristisch sei (VwGH vom 21.02.1984, 83/14/0102).

Des weiteren sei auf die Art und Weise, wie der Auftragnehmer und der Auftraggeber zum Vertragsabschluss gekommen seien, Bedacht zu nehmen. Die Verträge seien durch übereinstimmende Willensentscheidung mündlich zwischen gleichrangigen

Vertragspartnern abgeschlossen worden. Vorab sei die Baustelle vom Auftraggeber und Auftragnehmer besichtigt worden, um die Modalitäten des Auftrages zu besprechen und das Werk abzugrenzen. Anhand der Spezifikationen (Raumgröße, Untergrundbeschaffenheit, Vorleistungen, Fliesendimension, Auftragsvolumen, Fertigstellungstermin, ...) habe der Auftragnehmer dem Auftraggeber ein mündliches Angebot vorgelegt. Dabei habe der Auftragnehmer - je nach Auftrag - seinen wahrscheinlichen Aufwand überschlagen und zur Berechnung des Angebotes einen m<sup>2</sup>-Preis (selten einen Stundensatz) zwischen EUR 20-25, lt. Herrn XY1 zwischen EUR 20-50, herangezogen. Diese Überlegungen/Kalkulationen seien bei jedem einzelnen Auftrag vom Auftragnehmer vorgenommen worden. Diese Vorgehensweise spräche gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, da sich ein Dienstnehmer nicht mit solchen Überlegungen auseinandersetzen müsse und diese auch keine Auswirkung auf seinen Lohn hätten.

In beiden Niederschriften sei festgehalten, dass der Auftragnehmer bisher keinen Auftrag des Auftraggebers ausgeschlagen habe. Daraus ergäbe sich aber, dass eine Möglichkeit zur beiderseitigen Nichtannahme eines Auftrages möglich gewesen wäre.

Gegen die Eingliederung in den Betrieb der Bf. würde auch sprechen, dass die Zusammenarbeit zwischen den beiden Vertragspartnern sich immer nur auf die jeweilige Werkerrichtung beschränkt habe und keine - wie bei einem Dienstverhältnis üblich - Kündigungsfrist einzuhalten gewesen sei. Ein anderes Argument zu diesem Punkt sei in der Tatsache zu finden, dass der Auftragnehmer dem Auftraggeber keine Rechenschaft über den tatsächlichen Arbeitsaufwand geschuldet habe - Stundenaufzeichnungen seien nicht geführt worden.

Der Behauptung des Prüfers, anlehnend an das VwGH-Erkenntnis vom 21.12.1993, 90/14/0103, bezüglich des Vorliegens eines Dienstverhältnisses in den Fällen des vom Auftraggeber vorgegebenen Arbeitsortes sei mit dem Zitat aus dem VfGH-Erkenntnis vom 01.03.2001, G 109/00, zu entgegen: *"... Nach Pflüger (in Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur ESt und KöSt 21, § 19 EStG Anm. 72 u. 73) ist Kriterium für das Vorliegen von Weisungsgebundenheit, ob die dem Beauftragten nach der Eigenart der Tätigkeit zukommende Bewegungsfreiheit Ausfluss seines eigenen Willens ist oder Ausfluss des Willens des Auftraggebers. Von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei hingegen auszugehen, wenn der Steuerpflichtige zwar nicht den Weisungen konkreter Personen unterliege, aber in einen rechtlichen oder wirtschaftlichen Organismus eingegliedert sei und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse ..."*

Die Erstellung des Werkes durch den Auftragnehmer sei nicht auf Grund einer Weisung des Auftraggebers an einem bestimmten Ort ausgeführt worden, sondern habe sich aus der Eigenart der Tätigkeit ergeben. Die meisten baulichen Gewerke, wie Fliesenlegerarbeiten, seien ortsgebunden und müssten an einem bestimmten Leistungsort erbracht werden. Daraus auf einen Dienstvertrag zu schließen, sei nicht zulässig und absurd. Es seien vom Prüfer weder Beweise vorgebracht worden, noch würden Gründe dafür sprechen, dass Herr XY2 die Aufträge nicht im eigenen Interesse durchgeführt habe.



Die Ausführungen des Prüfers bezüglich der Weisungsgebundenheit seien nicht schlüssig begründet und auch nicht ordnungsgemäß erhoben worden: So führe der VwGH aus:

*"... Hinsichtlich des Merkmales der Weisungsgebundenheit ist zu beachten, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge haben muss, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hiedurch seine Selbständigkeit zu verlieren (vgl. hg. Erkenntnis vom 06. April 1988, 87/13/0202). Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmerschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. ..."* (Erkenntnis vom 21.12.1993, 90/14/0103). Herr XY2 sei zur Befolgung von Weisungen, außer der sachlichen, nicht verpflichtet gewesen. Diese sachlichen (technischen) Weisungen des Auftraggebers an den Auftragnehmer seien nicht als "Weisungen im engeren Sinn", als Anordnungen eines Übergeordneten an einen Untergeordneten, zu verstehen, sondern seien Vertragsbestandteil zwischen zwei gleichrangigen Vertragspartnern gewesen und hätten auf die Preisgestaltung durch den Auftragnehmer Einfluss gehabt. Der Auftragnehmer habe diese sachlich-technischen Anweisungen einzuhalten gehabt, da er sonst mit Gewährleistungsansprüchen des Auftraggebers gegen sich hätte rechnen müssen. Bei der Entscheidung, ob ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG vorliegt, habe die Behörde keinen Ermessensspielraum gemäß § 20 BAO, sondern habe den festgestellten Sachverhalt nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO zu beurteilen. Maßgebend sei demnach der wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes, welcher seine Grenzen jedoch in den rechtlichen und tatsächlichen Gegebenheiten habe. Die mangelnde Sachverhaltsermittlung und fehlende Objektivität des Prüfers würden somit auch gegen § 21 BAO verstoßen und stellten Willkür der Behörde dar. Bei objektiver Sachverhaltsermittlung hätte der Sachverhalt unter die beiden gesetzlich vorgeschriebenen Tatbestandsmerkmale des § 47 Abs. 2 EStG subsumiert werden müssen, dass also kein Dienstverhältnis zwischen Herrn XY2 und der Bf. bestanden habe. Die Zuhilfenahme der "sonstigen Merkmale" eines Dienstverhältnisses wären, wegen der Eindeutigkeit, nicht notwendig gewesen.

Zu den Ausführungen des Prüfers zur fehlenden Selbstbestimmung über die Höhe der Einnahmen und Ausgaben sei mit VwGH-Erkenntnissen zu begegnen:

*"Ein Unternehmerrisiko liegt insbesondere dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden müssen (Hinweis E 6.4.1988, 87/13/0202)"* (VwGH-Erkenntnis vom 21.12.1993, 90/14/0103).

Das Unternehmerrisiko habe im gegenständlichen Fall eindeutig beim Auftragnehmer gelegen.

Die Behauptung des Prüfers, dass die Möglichkeit einer Vertretung nicht vereinbart worden wäre, entspreche nicht den beiden niederschriftlichen Aussagen. Sowohl Herr XY2 als auch Herr XY1 hätten angegeben, dass es zu keiner Vertretung des Auftragnehmers gekommen sei. Keiner der beiden habe gesagt, dass es "NICHT" vereinbart worden sei. Es handle sich um einen unzulässigen Seins-Sollens-Schluss. Richtigerweise hätte der Prüfer nicht fragen dürfen, ob sich der Auftraggeber (gemeint wohl: der Auftragnehmer) habe vertreten lassen, sondern ob vereinbart gewesen sei, dass er sich nicht vertreten lassen dürfe, seine Leistung also persönlich zu erbringen gehabt habe. Der Prüfer habe es verabsäumt, seine bestehenden Zweifel zur Vertretungsbefugnis durch weitere Fragen zu entkräften bzw. zu konkretisieren. Dass es zu keiner Vertretung des Auftragnehmers gekommen sei, liege einerseits in der Anzahl der Aufträge und andererseits in der Tatsache, dass sich Herr XY2 bester Gesundheit erfreut habe. Eine Vertretung aus Urlaubsgründen sei ebenfalls nicht notwendig gewesen, da er seinen Urlaub nach der Auftragslage habe planen können. Eine Vertretung aus anderen Gründen sei auch niemals ein Thema gewesen, da sich Herr XY2 - wegen seiner Freizügigkeit in der Zeitplanung - Behördenwege oder sonstige Erledigungen nach Belieben habe einteilen können. Von einer persönlichen Arbeitspflicht sei auch nie die Rede gewesen.

In diesem Schriftsatz hat die Bf. auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In seinem **Schriftsatz vom 8. September 2014** hat das Finanzamt zur Berufung (bzw. diese ergänzenden Schriftsätzen) wie folgt Stellung genommen:

Die Einwendung in der Berufung, dass Herr XY1 als Zeuge befragt worden sei, habe keinerlei Auswirkung auf die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes.

Zu der mit Herrn XY2 aufgenommenen Niederschrift: Herr XY2 sei seit 20 Jahren in Österreich und habe während der Befragung den Eindruck erweckt, dass er mehr als ausreichend der deutschen Sprache mächtig sei. Die Niederschrift sei sowohl vorgelesen als auch von Herrn XY2 selbst gelesen worden.

Nach Wiedergabe der mit Herrn XY1 am 26.06.2013 und mit Herrn XY2 am 05.07.2013 aufgenommenen Niederschrift hat das Finanzamt ausgeführt, dass die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen sei (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Sie zeige sich ua. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers.

In der Berufungsergänzung vom 1. August 2014 sei ausgeführt worden: „Für die Frage der Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers ist insbesondere das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit des Erwerbstätigen und die Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden von Bedeutung“. Dabei sei u.a. auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.04.1992, 88/14/0082, verwiesen worden. In diesem Erkenntnis sei ebenfalls ausgeführt worden: „Die Verpflichtung zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit bilde zwar ein Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, sei jedoch keine unabdingbare Voraussetzung dafür (hg. Erkenntnis vom 23.09.1981, 13/2505/79).“ Die organisatorische Eingliederung in den

Betrieb der Bf. ergebe sich außerdem daraus, dass der Fliesenleger die für diesen Betrieb notwendigen Arbeiten wie Fliesenlegung, Silikonisierung usw. so zu verrichten gehabt habe, wie dies den Erfordernissen eines Handwerksbetriebes entspreche. So habe auch Herr XY2 ausgesagt, dass er meistens in der Zeit von 07:00 Uhr bis 16:00, 17:00 Uhr, manchmal auch samstags, arbeite.

Ein Subunternehmer stehe regelmäßig in einem Dienstverhältnis, selbst wenn ihm hinsichtlich der Arbeitszeit eine gewisse Freizügigkeit eingeräumt sei (VwGH 21.02.1984, 83/14/0102). Ein vom Auftraggeber vorgegebener Arbeitsort (zB an seinen Kundenadressen) weise auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hin (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103).

Die Bf. habe im Schriftsatz vom 2. Juni 2014 ausgeführt, dass die Entlohnung mittels eines Pauschalpreises erfolgt sei. In der Niederschrift habe Herr XY2 zu Protokoll gegeben, dass der Zeitaufwand je nach Zustand der Mauer geschätzt worden und demnach ein gerundeter Pauschalpreis verrechnet worden sei. Der Niederschrift mit Herrn XY1 sei zu entnehmen, dass sich der Preis je nach Größe der Platten an einem Quadratmeterpreis in Höhe von € 20,00 bis € 50,00 orientiert habe und anschließend auf ganze Hundert Euro gerundet worden sei.

Wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses sei, dass fortlaufende, im Wesentlichen gleich bleibende Arbeiten mit einem fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt würden (VwGH 23.05.2000, 97/14/0167). Sei es den auf Dauer beauftragten „Subunternehmern“ nicht möglich, die Höhe ihrer Einnahmen und Ausgaben selbst zu bestimmen, weil zwar die Abrechnung nach der „Leistung“ von den zugeteilten Arbeiten abhängig sei, sie aber keine Steigerung der Zuteilung erreichen könnten, liege ein der Annahme von Dienstverhältnisses allenfalls entgegenstehendes Unternehmerrisiko nicht vor.

Im vorliegenden Fall habe eine tatsächliche Vertretung nie stattgefunden. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei darauf Bedacht zu nehmen, dass es sich bei der Vertretungsmöglichkeit nicht bloß um eine formale Vereinbarung, sondern um eine der üblichen Gestaltung im Wirtschaftsleben entsprechende tatsächliche Vertretungsmöglichkeit handeln müsse (VwGH 05.10.1994, 92/15/0230). Zum Betreten der Baustelle seien Herrn XY2 Schlüssel übergeben worden. Damit keine für die Annahme persönlicher Abhängigkeit wesentliche persönliche Arbeitspflicht vorliege, bedürfe es dabei einer generellen, d.h. nicht auf bestimmte Arbeiten oder Ereignisse (wie zB Krankheit oder Urlaub) beschränkten Vertretungsbefugnis. Solange aber eine generelle Vertretungsbefugnis weder vereinbart noch nach dem tatsächlichen Beschäftigungsbild praktiziert worden sei, sei im Zweifel von einer grundsätzlich persönlichen Arbeitspflicht auszugehen (VwGH 24.03.1992, 91/08/0117).

Laut Aussage von Herrn XY2 habe dieser alle Arbeiten selbst ausgeführt. Bei umfangreicheren Arbeiten habe ihm Herr XY1 selbst oder ein Mitarbeiter geholfen, um die Arbeiten früher abschließen zu können. Meistens sei er jedoch allein auf der Baustelle gewesen. Zum Betreten der Baustelle seien Herrn XY2 Schlüssel übergeben worden.

Die erforderlichen Materialien seien der Bf. von deren Auftraggebern beigestellt worden. Das von Herrn XY2 verwendete Werkzeug sei geringwertig gewesen. Ein eigenes Auto und Telefon seien keine Betriebsmittel für die Klärung der Dienstnehmereigenschaft eines Fliesenlegers. Sämtliche Rechnungen seien für einen bestimmten Monat, gleichlautend, für Fliesenverlegung ohne Material, Abdichtung, Verfugung, Silikon, für verschiedene Baustellen ausgestellt. Alle Verträge seien mündlich geschlossen worden, die Preisgestaltung sei nach m<sup>2</sup> und/oder Stunden veranschlagt worden. Auf Grund des Gesamtbildes der vorliegenden Verhältnisse würden die Merkmale, die für ein Dienstverhältnis sprechen, überwiegen.

Diese Stellungnahme hat das Finanzamt der Bf. mit Schriftsatz vom 9. September 2014 übermittelt und ihr gleichzeitig die Möglichkeit eingeräumt, bis zum 14. Oktober 2014 dazu Stellung zu nehmen.

Die Bf. hat sich zu dieser Stellungnahme jedoch nicht geäußert.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 12. Jänner 2015** hat das Finanzamt die Beschwerde aus den bereits im Bericht (vom 20. September 2013) bzw. in der Stellungnahme (vom 8. September 2014) dargelegten Erwägungen als unbegründet abgewiesen.

Im **Vorlageantrag vom 13. Februar 2015** hat die Bf. nur die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Mit Schriftsatz vom 31. August 2016 hat die Bf. die (die Versicherungspflicht nach dem ASVG des Herrn XY2 betreffende) **Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichtes GZ**, und den in dieser Sache ergangenen **Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. August 2016, Ra 2016/08/0068**, nachgereicht. Das Bundesverwaltungsgericht ist in dieser Entscheidung zu dem Ergebnis gelangt, dass Herr XY2 seine Tätigkeit für die Bf. nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht hat und daher keine Versicherungspflicht (der Bf.) nach dem ASVG vorliegt, hat den Bescheid der Wiener Gebietskrankenkasse vom 13.10.2014, mit dem diese die Dienstnehmereigenschaft des Herrn XY2 festgestellt hatte, aufgehoben (§ 28 VwGVG) und die Revision an den Verwaltungsgerichtshof für nicht zulässig erklärt (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Mit Beschluss vom 1. August 2016 hat der Verwaltungsgerichtshof die von der Gebietskrankenkasse eingebrachte (außerordentliche) Revision mit der Begründung, dass (im Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichtes) keine Rechtsfragen aufgeworfen worden seien, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, zurückgewiesen.

Das Bundesverwaltungsgericht hat in dieser Rechtssache am **09. November 2015** eine **mündliche Verhandlung** durchgeführt.

Im Zuge dieser Verhandlung hat Herr **XY1** Folgendes ausgesagt:

Er habe in der Zeit von 2010 bis 2013 zwischen sechs und zehn Dienstnehmer gehabt, je nach Auftragslage. Er habe immer wieder Dienstnehmer aufgenommen und gekündigt. Von Bekannten habe er erfahren, dass Herr XY2 ein guter Fliesenleger sei. Er habe

nicht den Eindruck gehabt, dass Herr XY2 bei ihm als Dienstnehmer hätte arbeiten wollen. Herr XY2 sei als Selbständiger "dahergekommen". Es wäre ihm persönlich lieber gewesen, Herrn XY2 als Dienstnehmer aufzunehmen, dann hätte er ihn ständig einsetzen können, denn Herr XY2 sei ein guter Fliesenleger und die seien schwer zu bekommen. Er habe mit Herrn XY2 darüber aber nicht gesprochen. Die Bf. habe schriftliche Aufträge erhalten mit Termin und mit Angaben darüber, welches Material zu verwenden sei. Manchmal habe die Bf. zwei Baustellen gleichzeitig gehabt und man habe nicht alle mit den eigenen Dienstnehmern erledigen können. Dann habe er den Herrn XY2 herangezogen. Herr XY2 sei immer nur auf einer Baustelle zur selben Zeit eingesetzt gewesen.

Herr **XY2** hat in dieser Verhandlung Folgendes ausgesagt:

Er sei angelernter Fliesenleger. Er habe keine Lehre gemacht, habe aber zwanzig Jahre Erfahrung mit diesen Arbeiten. In L1 habe er eine Gewerbeberechtigung für Schlosser, habe dort aber nie ein Unternehmen geführt. In Österreich habe er keine Gewerbeberechtigung. Die Baustellen, die er von der Bf. übernommen habe, hätten meist vier Tage gedauert. Er habe immer zwei Tage Spielraum gehabt. Es sei nicht wesentlich gewesen, ob die Baustelle tatsächlich vier oder fünf Tage gedauert habe. Meist habe es sich um Badezimmer und WCs gehandelt. Wenn er zu wenig Material gehabt habe, dann sei er zur Firma F6a gefahren, von wo sich auch die Leute der Bf. das Material abgeholt hätten, da habe er dann Herrn XY1 bei der Firma F6a gesehen. Das sei aber nicht jeden Tag gewesen. Auf der Baustelle sei Herr XY1 regelmäßig vorbeigekommen. Wenn Herr XY1 ihn angerufen habe, dann sei er am nächsten Tag zur Baustelle gekommen. Dort habe man besprochen, was gemacht werden soll. Die Vorbereitung am Untergrund sei schon gemacht gewesen. Seine Arbeiten seien gewesen: Fliesen legen, Abdichten, Verfugen und Silikonieren. Über Verhaltensregeln wie Rauchen und Alkohol am Arbeitsplatz sei nicht gesprochen worden. Dass man auf der Baustelle nicht trinke, sei ohnehin klar. Bei den Besprechungen mit Herrn XY1 sei es meist darum gegangen, womit das Badezimmer, das verfliest und silikoniert werden müsse, isoliert werden müsse. Über die Arbeitszeit sei nie gesprochen worden. Er sei nicht jeden Tag von 07:00 bis 16:00 Uhr auf der Baustelle gewesen. Dies habe der Prüfer seinerzeit anlässlich seiner Befragung in 123 Instanz so hören wollen. Manchmal sei er erst zu Mittag zur Baustelle gekommen. Mit Herrn XY1 habe er vereinbart gehabt, dass der Termin eingehalten werden müsse. Das seien immer ein paar Tage gewesen. Bezüglich des Entgelts habe man einen Pauschalpreis vereinbart. Das sei besser gewesen als eine Entlohnung nach Stunden, weil man z.B. schneller arbeiten habe können. Er habe sich ausgerechnet, wie viele Stunden und Tage es dauern würde, so habe er den Pauschalpreis berechnet. Herr XY1 sei meist einverstanden gewesen. Herr XY1 habe etwa alle zwei Tage auf der Baustelle vorbeigeschaut, um zu erfahren, wie weit die Baustelle sei. Wenn er mit einer Baustelle fertig gewesen sei, habe er mit Herrn XY1 besprochen, wann es wieder eine Baustelle geben würde. Eine Baustelle habe zwischen drei und sieben Tage gedauert, je nachdem, wie groß sie gewesen sei. Wenn viel Arbeit gewesen sei, dann habe er zwei Wochen im Monat gearbeitet. Meist habe er aber etwa zehn Tage im Monat gearbeitet. Er

habe die Arbeiten immer selber gemacht. Hätte er eine Arbeit nicht fertig machen können oder wäre er krank geworden, so hätte er jemanden fragen müssen. Das sei aber nicht vorgekommen. Seine Aufgabe sei es gewesen zu schauen, dass die Baustelle fertig werde. Herr XY1 habe zu ihm gesagt die Baustelle müsse in ein paar Tagen fertig sein "schaffst du das" und er habe "ja" gesagt.

Dem Bundesfinanzgericht liegen folgende von Herrn XY2 an die Bf. gerichtete

**Rechnungen** vor:

- 1) Rechnung vom 24.08.2010: "Betreff: A1", "Leistungszeitraum: August 2010", "Fliesenverlegung ohne Material Abdichtung, Verfugung, Silikon", "Pauschale lt. Vereinbarung Netto € 2.500,-".
- 2) Rechnung vom 06.06.2011: "Betreff: A2", "Leistungszeitraum: Juni 2011", "Fliesenverlegung ohne Material Abdichtung, Verfugung, Silikon", "Pauschale lt. Vereinbarung Netto € 700,-".
- 3) Rechnung vom 13.01.2012: "Betreff: A3-A6", "Leistungszeitraum: Jänner 2012", "Fliesenverlegung ohne Material Abdichtung, Verfugung, Silikon", "Pauschale lt. Vereinbarung Netto € 3.300,-".
- 4) Rechnung vom 23.07.2012: "Betreff: Diverse Baustellen: A7-A9", "Leistungszeitraum: Juli 2012", "Fliesenverlegung ohne Material Abdichtung, Verfugung, Silikon", "Pauschale lt. Vereinbarung Netto € 2.000,-".
- 5) Rechnung vom 18.09.2012: "Betreff: A10-A13", "Leistungszeitraum: August + September 2012", "Fliesenverlegung ohne Material Abdichtung, Verfugung, Silikon", "Pauschale lt. Vereinbarung Netto € 3.100,-".

*Über die Beschwerde wurde erwogen:*

Gemäß § 274 Abs. 1 BAO hat eine mündliche Verhandlung dann stattzufinden, wenn dies in der Beschwerde oder im Vorlageantrag beantragt wird.

Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung setzt daher einen rechtzeitigen Antrag des Beschwerdeführers voraus. Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (Ritz<sup>5</sup>, BAO, Kommentar, Tz 2 und 3 zu § 274).

Die Bf. hat ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung weder in der Beschwerde, noch im Vorlageantrag, sondern im Ergänzungsantrag vom 1. August 2014 gestellt und somit keinen Rechtsanspruch darauf erworben.

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde daher Abstand genommen.

Zum Einwand der Bf., dass Herr XY1 (als vollhafter Gesellschafter der Bf.) im gegenständlichen Verfahren Parteistellung habe und daher nicht als Zeuge befragt hätte werden dürfen:

Partei im Abgabeverfahren ist gemäß § 78 Abs. 1 BAO ua. der Abgabepflichtige.

Abgabepflichtige können ua. auch Personengesellschaften sein (Ritz<sup>5</sup>, BAO,

Kommentar, Tz 2 zu § 77). Auch wenn diese eines Vertreters bedürfen, so sind doch die Personengesellschaften diejenigen, die die Aufgaben des Abgabepflichtigen zu erfüllen haben (Stoll, BAO, Kommentar, Band 1, Seite 765). Das bedeutet, dass Abgabepflichtiger (und damit: Partei des gegenständlichen Verfahrens) die beschwerdeführende Kommanditgesellschaft und nicht Herr XY1 (persönlich) ist.

Dem von der Bf. in diesem Zusammenhang erhobenen Verfahrensmangel kommt daher keine Berechtigung zu.

Zum Einwand der Bf., dass Herr XY2 der deutschen Sprache nicht ausreichend mächtig gewesen sei und daher ein Dolmetscher beizuziehen gewesen wäre:

Die Beiziehung eines Dolmetschers ist nur dann erforderlich, wenn die betreffende Person der deutschen Sprache nicht hinreichend kundig ist (VwGH vom 25. Juni 1992, Zl. 91/16/0092). Das Finanzamt hat sowohl in seiner Stellungnahme vom 8. September 2014 als auch in seiner Beschwerdevorentscheidung vom 12. Jänner 2015 dazu ausgeführt, dass Herr XY2 seit zwanzig Jahren in Österreich ist und während der Befragung den Eindruck erweckt hat, dass er der deutschen Sprache mehr als ausreichend mächtig ist. Diesen Ausführungen ist die Bf. nicht entgegen getreten. In diesem Zusammenhang wird auch darauf hingewiesen, dass Herr XY2 auch in der vor dem Bundesverwaltungsgericht durchgeführten Verhandlung nicht im Beisein eines Dolmetschers befragt worden ist. Der Behauptung der Bf., dass Herr XY2 der deutschen Sprache nicht ausreichend mächtig sei, kann daher nicht gefolgt werden.

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen erachtet:

Die Bf. betreibt das Gewerbe für Platten- und Fliesenleger und war (im beschwerdegegenständlichen Zeitraum) dabei als Auftragnehmerin für diverse andere Firmen (ua. auch: Firma F3) tätig. Die Bf. hat zur Abdeckung von Spitzen - wenn sie die erhaltenen Aufträge mit den eigenen Dienstnehmern nicht termingerecht bewältigen konnte - (einige) Arbeiten vergeben, ua. auch an Herrn XY2, der ein Bekannter von Herrn XY1 ist. Herr XY2 ist nicht ausgebildeter Fliesenleger; er ist angelernter Fliesenleger mit einer 20-jähriger Erfahrung in diesem Bereich und verfügt auch über keine einschlägige österreichische Gewerbeberechtigung. Herr XY2 hat für die Bf. folgende Arbeiten durchgeführt: Fliesen legen, Abdichten, Verfugen und Silikonieren.

Es wurden keine schriftlichen Verträge abgeschlossen. Herr XY1 hat Herrn XY2 (bei Bedarf) angerufen und mit ihm einen Treffpunkt (= die jeweilige Baustelle) vereinbart. Dort wurde der Arbeitsbereich (wie Bad, WC, Küche) festgelegt und ein Fertigstellungstermin vereinbart. Den Wohnungsschlüssel, den Herr XY1 (zuvor) erhalten hatte, hat er für die Dauer der Arbeiten an Herrn XY2 weitergegeben. Herr XY2 hat dann die Fliesenlegerarbeiten in der Wohnung durchgeführt. Er war an keine fixen Arbeitszeiten gebunden.

Herr XY2 hat sein eigenes Werkzeug verwendet. Das Arbeitsmaterial (Fliesen, Silikon, Kleber, Ausgleichsmaterial, Isoliermaterial) wurde vom Auftraggeber der Bf. (zB der Firma F3) zur Verfügung gestellt und bereits im Vorhinein auf die jeweilige Baustelle geliefert.

Materialnachbestellungen hat Herr XY2 an Herrn XY1 und dieser wiederum an den Auftraggeber der Bf. weitergeleitet.

Zu Beginn der Arbeit wurde - je nach Umfang der Arbeiten - ein Pauschalpreis vereinbart. Dieser Preis hat sich (je nach Zustand der Mauer) an einem Stundensatz (€ 15,00 bis € 20,00) orientiert und wurde auf ganze Hundert Euro gerundet. Nach Abschluss der Arbeiten hat Herr XY2 eine Rechnung gelegt. Die Bezahlung ist meistens mittels Banküberweisung erfolgt, in Einzelfällen durch Barzahlung.

Wenn Herr XY2 etwas benötigt hat oder Fragen gehabt hat, dann hat er Herrn XY1 kontaktiert. Unabhängig davon hat Herr XY1 zwischendurch immer wieder auf der jeweiligen Baustelle vorbeigeschaut, um über den Fortschritt der Arbeiten auf dem Laufenden zu sein. Bei umfangreicheren Arbeiten hat Herr XY1 Herrn XY2 einen Mitarbeiter der Bf. geschickt oder er hat selbst mitgearbeitet. Wenn Herr XY2 eine Arbeit nicht fertig machen hätte können oder wenn er krank geworden wäre, so hätte er jemanden fragen müssen. Herr XY2 ist nie wegen Krankheit oder Urlaub verhindert gewesen und er hat sich nicht vertreten lassen. Es hat keine Beanstandungen gegeben.

Zu diesem Ergebnis ist das Bundesfinanzgericht auf Grund der mit Herrn XY1 und Herrn XY2 vom Finanzamt aufgenommenen Niederschrift und auf Grund der Aussagen der beiden Herren im Zuge der vor dem Bundesverwaltungsgericht durchgeführten mündlichen Verhandlung gelangt.

In ihrem Ergänzungsantrag vom 1. August 2014 hat die Bf. ua. auch eingewendet, dass "zu wesentlichen Vertragsbestandteilen der mündlichen Verträge und zur Frage der Weisungsgebundenheit" Feststellungen fehlen würden. In Anbetracht des dargestellten (unstrittigen) Sachverhaltes und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Bf. eine (nähere) Konkretisierung ihrer Behauptung schuldig geblieben ist, erachtet das Bundesfinanzgericht die von der Bf. monierte Mangelhaftigkeit des Ermittlungsverfahrens als nicht erwiesen.

Der dargestellte Sachverhalt wird wie folgt beurteilt:

Gemäß § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

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

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

Die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthaltene Definition des Dienstverhältnisses ist eine eigenständige des Steuerrechtes; sie ist weder dem bürgerlichen Recht, noch dem



Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Durch sie soll ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, ein Zustand umschrieben werden (VwGH vom 22. Jänner 1986, ZI. 84/13/0015; vom 31. März 1987, ZI. 84/14/0147). Bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, kommt es daher weder auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an (VwGH vom 19. September 2007, ZI. 2007/13/0071, vom 28. April 2004, ZI. 2000/14/0125, vom 18. März 2004, ZI. 2000/15/0079), noch darauf, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht, dem Arbeitsrecht oder dem Gewerberecht, zu beurteilen ist (VwGH vom 22. März 2010, ZI. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, ZI. 2009/15/0191; vom 19. September 2007, ZI. 2007/13/0071). Entscheidend sind vielmehr die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen (VwGH vom 19. September 2007, ZI. 2007/13/0071, vom 28. April 2004, ZI. 2000/14/0125, vom 18. März 2004, ZI. 2000/15/0079), wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH vom 29. Februar 2012, ZI. 2008/13/0087).

Dass die Bf. die mit Herrn XY2 (mündlich) abgeschlossenen Vereinbarungen (wiederholt) ausdrücklich als "Werkvertrag" bezeichnet hat, kommt daher keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu. Ebenso wenig dem Umstand, dass die Beschäftigung des Herrn XY2 nach dem ASVG nicht als versicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis beurteilt worden ist (zur mangelnden Bindungswirkung der Abgabenbehörden an Feststellungen einer Beitragsprüfung vgl. VwGH vom 2. Juli 2002, ZI. 2000/14/0148).

Nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis dann vor, „wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet“. Das steuerrechtliche Dienstverhältnis ist daher charakterisiert durch das „Schulden der Arbeitskraft“. Ein - für die Annahme, dass die Tätigkeit selbständig ausgeübt worden ist, sprechender - Werkvertrag liegt hingegen dann vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernommen wird, wobei es sich bei dem „Werk“ um eine schon im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung (in der Regel zu einem bestimmten Termin) zu erbringen (VwGH vom 15. Mai 2009, ZI. 2009/09/0094, mwN).

Die Bf. war Auftragnehmerin verschiedener Firmen und hat diesen die Fertigstellung der übernommenen Aufträge zu einem bestimmten Termin geschuldet. Immer dann, wenn sie die übernommenen Aufträge mit ihren eigenen Dienstnehmern nicht termingerecht bewältigen konnte, hat sie ua. auch Herrn XY2 herangezogen und ihm jene Arbeiten übertragen, die erforderlich waren, damit die Bf. ihrerseits die übernommenen Aufträge zum vertraglich vereinbarten Termin abschließen konnte. Herr XY1 hat sich über den Arbeitsfortschritt des Herrn XY2 laufend ein Bild gemacht und hat Herrn XY2 erforderlichenfalls - wenn dieser die ihm übertragenen Arbeiten bis zum vereinbarten Termin nicht allein bewältigen hätte können - einen weiteren Dienstnehmer (der Bf.) auf

die Baustelle geschickt oder er hat selbst mitgearbeitet. Weder in der dargestellten Beauftragung des Herrn XY2, noch in der Auftragsabwicklung durch Herrn XY2 sind Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass Herr XY2 tatsächlich ein "Werk" im oben dargestellten Sinn geschuldet oder erbracht hätte.

Dafür, dass Herr XY2 keine "Werke" im oben dargestellten Sinn geschuldet hat, sprechen auch die von ihm erstellten Rechnungen. Sämtliche dieser Rechnungen wurden zeitraumbezogen, nämlich für einen oder mehrere Monate, erstellt. Ein "Werk" im Sinne eines konkreten Leistungsgegenstandes findet sich auf diesen Rechnungen hingegen nicht. Gegen die Annahme, dass Herr XY2 einen Werk, nämlich einen "gewährleistungstauglichen Erfolg", geschuldet hätte, spricht auch der Umstand, dass Herr XY2 den Beruf des Fliesenlegers nicht erlernt hat, sodass fraglich erscheint, ob bzw. wie er für einen - für eine Werkleistung typischen - "gewährleistungstauglichen Erfolg" überhaupt hätte eintreten können.

Das Bundesfinanzgericht gelangt daher zu dem Ergebnis, dass Herr XY2 der Bf. nicht bestimmte Werke geschuldet hat, sondern dass er der Bf. seine Arbeitskraft zur Durchführung der ihm übertragenen Arbeiten zur Verfügung gestellt hat. Auch die Ausbezahlung eines (erfolgsunabhängigen) Pauschalentgeltes lässt darauf schließen, dass Herr XY2 der Bf. seine Arbeitskraft und nicht einzelne Werke geschuldet hat (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071).

Wie bereits ausgeführt worden ist, liegt ein Dienstverhältnis dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dazu muss der Arbeitnehmer "unter der Leitung des Arbeitgebers stehen oder im geschäftlichen Organismus eingegliedert und dessen Weisungen zu folgen verpflichtet" sein (§ 47 Abs. 2 EStG 1988). Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung sind daher nach der Legaldefinition die maßgeblichen Kriterien eines Dienstverhältnisses (so auch: VwGH vom 21. Oktober 2010, Zl. 2009/15/0001; vom 28. Oktober 2010, Zl. 2007/15/0177; vom 29. April 2010, Zl. 2008/15/0103; vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191; vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163; vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071). Diese beiden Merkmale lassen sich jedoch nicht eindeutig voneinander abgrenzen und bedingen einander teilweise; ist eine Person weisungsgebunden, dann ist dies auch bei der Beurteilung der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu berücksichtigen; andererseits wird eine Person, die eingegliedert ist, auch eher einem Weisungsrecht unterliegen (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 23 zu § 47).

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 (VwGH vom 29. Juli 2010, Zl. 2007/15/0223; vom 15. September 1999, Zl. 97/13/0164).

Unstrittig ist, dass Herrn XY2 die Arbeitsmittel (Fliesen, Silikon, Kleber udgl.) zur Verfügung gestellt worden sind. Die Bf. hat Herr XY2 mit der Durchführung solcher

Arbeiten beauftragt, die erforderlich waren, damit die Bf. ihrerseits die übernommenen Aufträge zum vertraglich vereinbarten Termin abschließen konnte. Herr XY2 hat (bei umfangreicheren Arbeiten) mit einem anderen Dienstnehmer der Bf. oder mit Herrn XY1 zusammengearbeitet und konnte sich - wenn er etwas benötigt hat oder Fragen gehabt hat - an Herrn XY1 wenden. Die Eingliederung in die im Unternehmen der Bf. bestehenden betrieblichen Abläufe ist daher zu bejahen.

Die "Vorgabe" des Arbeitsortes liegt im gegenständlichen Fall in der Natur der Sache bedingt und kann daher nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes für die Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis vorliegt, nicht herangezogen werden. Dem Einwand der Bf., dass Herr XY2 nicht verpflichtet gewesen sei, eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden zu leisten, ist entgegenzuhalten, dass der Umstand, dass - wie im gegenständlichen Fall - eine bestimmte Stundenanzahl nicht vereinbart gewesen ist, nicht entscheidend dafür spricht, dass die Tätigkeit selbständig ausgeübt worden wäre (VwGH vom 20. Jänner 2016, Zl. 2012/13/0095).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die – für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses maßgeblichen – persönlichen Weisungen auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft ausgerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt ( VwGH vom 28. Oktober 2010, Zl. 2007/15/0177; vom 21. Oktober 2010, Zl. 2009/15/0001; vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200 vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163).

Die Bf. hat Herrn XY2 mit der Durchführung solcher Arbeiten beauftragt, die erforderlich waren, damit die Bf. ihrerseits die übernommenen Aufträge zum vertraglich vereinbarten Termin abschließen konnte. Wenn Herr XY2 etwas benötigt hat oder Fragen gehabt hat, hat er Herrn XY1 kontaktiert. Wenn die Bf. es für erforderlich erachtet hat - bei umfangreichen Arbeiten, um diese zeitgerecht abschließen zu können -, hat sie für eine Unterstützung des Herrn XY2 (durch einen weiteren Dienstnehmer oder durch Herrn XY1) Sorge getragen. Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes bestehen daher keine Zweifel daran, dass die Bf. die Arbeitskraft des Herrn XY2 "zweckmäßig eingesetzt" hat oder - um es mit den Worten des von der Bf. zitierten VfGH-Erkenntnisses vom 1. März 2001, G 109/00, auszudrücken - dass Herr XY2 "seine Tätigkeit im Interesse des (im Unternehmen der Bf. bestehenden) Organismus" ausgeübt hat. Der Behauptung der Bf., dass Herr XY2 die Arbeiten (ausschließlich) in seinem eigenen Interesse durchgeführt hätte, kann daher nicht gefolgt werden.

Im Ergebnis sind daher sowohl die Weisungsgebundenheit als auch die betriebliche Eingliederung zu bejahen. Dieser Beurteilung steht auch nicht entgegen, dass sich Herr XY2 - innerhalb des mit dem Fertigstellungstermin begrenzten zeitlichen Rahmens - seine Arbeitszeit frei einteilen konnte, weil die Möglichkeit einer flexiblen Arbeitszeiteinteilung - innerhalb zeitlicher Grenzen - weder gegen das Bestehen einer persönlichen Abhängigkeit noch gegen das Bestehen einer betrieblichen Eingliederung spricht (VwGH vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191).

Dem Einwand der Bf., dass Herrn XY2 nicht durchgehend für sie gearbeitet habe, ist entgegen zu halten, dass für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 keineswegs eine dauernde oder auf unbestimmte Zeit vorgesehene Bindung des Arbeitnehmers entscheidend ist und dass selbst eine nur vorübergehende Arbeitsleistung bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen ein (steuerrechtliches) Dienstverhältnis begründen kann (VwGH vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063).

Dass Herr XY2 nicht durchgehend für die Bf. gearbeitet hat steht daher der Beurteilung, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, ebenfalls nicht entgegen.

Zu dem von der Bf. behaupteten Unternehmerwagnis:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt sowohl die Vereinbarung eines Stundenhonorars als auch eines (vom tatsächlichen Erfolg unabhängigen) Pauschalentgeltes ein Indiz dafür dar, dass die im Betrieb eines Arbeitgebers tätige Person nicht einen bestimmten Arbeitserfolg bzw. ein Werk schuldet, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071, vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163) und begründet kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko (VwGH vom 10. Jänner 2016, Zl. 2012/13/0095, vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163).

Dass Herr XY2 für seine Tätigkeit ein nach einem Stundensatz orientiertes Pauschalentgelt erhalten hat, spricht daher gegen das Vorliegen eines einnahmenseitigen Unternehmerwagnisses.

Unstrittig ist, dass Herrn XY2 das Arbeitsmaterial zur Verfügung gestellt worden ist. Es kommt immer wieder vor, dass auch unstrittig in einem Dienstverhältnis stehende Personen für die Durchführung ihrer Arbeiten eigene Arbeitsmittel (Fahrzeug, Computer udgl.) verwenden. Auch die steuerlichen Vorschriften tragen diesem Umstand Rechnung; unter bestimmten Voraussetzungen können die Aufwendungen für Arbeitsmittel (zB Werkzeug) als Werbungskosten anerkannt werden (§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988). Ein Unternehmerwagnis wird dadurch jedoch nicht begründet (VwGH vom 17. März 1966, Zl. 1574/65).

Im gegenständlichen Fall ist daher sowohl ein einnahmenseitiges als auch ein ausgabenseitiges Unternehmerwagnis zu verneinen.

Zur Vertretungsbefugnis:

Es trifft zu, dass eine Vertretungsmöglichkeit gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spricht, jedoch nicht zwangsläufig zur Verneinung des Bestehens einer unselbständigen Erwerbstätigkeit führt. Kommt eine Vertretung etwa auf Grund der betrieblichen Abläufe, der Art der Tätigkeit oder deren Entlohnung tatsächlich nicht in Betracht, kann die vereinbarte Vertretungsmöglichkeit ihre sonst bestehende Indizwirkung gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses unter Umständen zur Gänze verlieren (VwGH vom 18. Oktober 2017, Ra 2017/13/0066, mw Judikaturhinweisen). Zur Vertretung hat die Bf. ausgeführt, dass eine solche wegen der Anzahl der Aufträge, des erfreulichen Gesundheitszustandes des Herrn XY2 und auch aus Urlaubsgründen nicht notwendig

gewesen und eine Vertretung aus anderen Gründen niemals ein Thema gewesen sei. Mit diesem Vorbringen wird nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes zum Ausdruck gebracht, dass eine generelle (uneingeschränkte) Vertretungsbefugnis - nur eine solche würde für die Selbständigkeit der ausgeübten Tätigkeit sprechen - nicht einmal angedacht gewesen ist und dass darüber hinaus eine tatsächliche Vertretung - aus den dargelegten Gründen - nicht in Betracht gekommen ist. Damit hat - im Sinne der angeführten Rechtsprechung - die von der Bf. behauptete Vertretungsbefugnis ihre gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechende Indizwirkung verloren.

Zum Einwand der Bf., dass Herr XY2 nicht verpflichtet gewesen sei, angebotene Aufträge zu übernehmen:

Es besteht weder eine (rechtliche) Verpflichtung, ein Dienstverhältnis einzugehen, noch eine (rechtliche) Verpflichtung, einen (selbständigen) Auftrag zu übernehmen. Aus dem Umstand, dass eine angebotene Beschäftigung abgelehnt werden kann ist daher – ebenso wie aus dem Umstand, dass die Annahme eines angebotenen Auftrages abgelehnt werden kann – für die Frage, ob eine (angenommene) Beschäftigung/ein (angenommener) Auftrag selbständig oder nichtselbständig ausgeübt wird nichts zu gewinnen. Der Umstand, dass Herr XY2 angebotene Aufträge auch ablehnen hätte können, steht daher der Beurteilung, dass die (übernommenen) Aufträge im Rahmen einer die Merkmale eines (steuerrechtlichen) Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung durchgeführt worden sind, nicht entgegen.

Für die Frage der Einkünftequalifikation ist auch nicht entscheidend, welche rechtlichen Konsequenzen mit der Auflösung regulärer Arbeitsverhältnisse (zB durch Kündigung) allenfalls verbunden sind (so auch: VwGH vom 2. Juli 2002, Zl. 2000/14/0148). Dass im gegenständlichen Fall keine Kündigungsfristen vereinbart gewesen sind, steht daher dem Vorliegen eines (steuerrechtlichen) Dienstverhältnisses ebenfalls nicht entgegen.

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass es auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise entspricht, dass Fliesenverlegungsarbeiten, die - wie im gegenständlichen Fall - von einer ungelernten Arbeitskraft bei Bedarf/auf Abruf, unter der Leitung des Arbeitgebers und eingebunden in die betrieblichen Abläufe durchgeführt werden, im Rahmen eines (steuerrechtlichen) Dienstverhältnisses erbracht werden. Dem (nicht näher konkretisierten) Einwand der Bf., dass der festgestellte Sachverhalt nicht nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) beurteilt worden sei, kann daher ebenfalls nicht gefolgt werden.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes ist das Finanzamt im gegenständlichen Fall daher zu Recht vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses ausgegangen.

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

Eine Revision ist dann zulässig, wenn zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder wenn die Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht

einheitlich beantwortet worden ist oder wenn das Verwaltungsgericht in seinem Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

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

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 14. März 2018