



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Herwig Aigner, Dr. Raimund Brandl und Mag. Harald Grassel im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung der Firma in XY, vertreten durch Taborsky-Nitsch Yvonne, Wirtschaftstreuhänder, 2320 Rannersdorf, Hofstättengasse 2, vom 26. Februar 2009 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 24. Jänner 2009 für den Zeitraum 2005 bis 2007 nach der am 14. Dezember 2010 in 1031 Wien, Vordere Zollamtsstr. 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Als Geschäftszweig ist im Firmenbuch angeführt: *Baumeister, Handel, Stahlkonstruktion*.

Als handelsrechtliche Geschäftsführer fungieren Herr A seit 10.7.2001 und B seit 22.11.2001.

Im Zuge einer GPLA-Prüfung für die Jahre 2005 bis 2007 wurde festgestellt, dass die von diversen Subunternehmern gegenüber der Berufungswerberin verrechneten Leistungen nicht auf Werkverträgen beruhten, sondern dass es sich dabei um Leistungen handelt, die als Leistungen aus Dienstverhältnissen zu beurteilen seien. Es seien daher die dementsprechenden lohnabhängigen Abgaben vorzuschreiben.

Bei diesen Tätigkeiten handelt es sich laut den Angaben in den vorliegenden Rechnungen um das Verspachteln und Montieren von Gipskartonplatten, um Bauhilfs-, um Maler- sowie um Abbruchs- und Verputzarbeiten.

Die Nachversteuerung der ausbezahlten Bezüge wurde aufgrund der Buchhaltungskonten unter Zugrundelegung der Auszahlungsbestätigungen vorgenommen. Aus den vorliegenden Abrechnungen ist der Stundensatz überwiegend mit 12,5 Euro und teilweise mit 10 Euro ersichtlich.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12. Dezember 2008 wurde auf die Bestimmung des § 47 EStG 1988 verwiesen, wonach ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, was dann der Fall ist, 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.

Es sei auch nach Ansicht der Finanzverwaltung von einer selbständigen Tätigkeit der betroffenen Personengruppe regelmäßig nicht auszugehen, da gerade bei dieser Arbeitnehmergruppe eine Einbindung in eine Organisation (Baustellenorganisation) bzw. eine entsprechende Weisungsgebundenheit und Ortsgebundenheit vorliege. Es könne kein Werkvertrag angenommen werden, da in einem solchen die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges vereinbart werde, nicht aber eine auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen. Ein nennenswertes Unternehmerrisiko sei etwa im Bereich der Beistellung von eigenem Handwerkszeug durch die Arbeitskräfte nicht zu erkennen. Bereits die Art der in den Werkverträgen geforderten Leistungen lässt darauf schließen, dass der Vertragswille in erster Linie auf die Erbringung von Arbeitsleistungen auf eine bestimmte Zeit gerichtet sei, was wiederum für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spräche und somit die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß §25 EStG 1988 nachzuversteuern sind.

Im Prüfungsbericht sind für die Jahre 2005 bis 2007 die Nachforderungen an Dienstgeberbeitrag (DB), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) und Lohnsteuer (L), konkret zu den einzelnen Personen, auf Basis der vorgelegten Abrechnungen und Aufträge und den daraus jeweils ermittelten Einsatzzeiträumen, angeführt. Eine Lohnsteuerbemessung ist nur hinsichtlich jener Personen erfolgt, die bisher weder zur Einkommensteuer veranlagt noch steuerlich erfasst waren.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 24. Jänner 2009 wurden die jeweiligen Beträge festgesetzt.

In der rechtzeitig eingebrochenen Berufung vom 25. Februar 2009 wird gegen die getroffenen Feststellungen, dass bei den betroffenen Subunternehmern überwiegend die Eigenschaften von Dienstverhältnissen vorliegen bzw. dass nach § 47 (2) Z 1 und 2 EStG Dienstverhältnisse gegeben seien, ausgeführt, dass die für eine Nichtselbständigkeit sprechenden Kriterien nicht vorliegen.

Ergänzend verweist die Berufungsverberberin auf die verschiedenen Abgrenzungskriterien wie Schuldverhältnis, persönliche Unterordnung, Betriebsmittel, Leistungserbringung, Eingliederung in den betrieblichen Organismus, Entlohnung, Sozialversicherung, Steuer und Umsatzsteuerpflicht.

Weiters wird in der Berufung vorgebracht, dass in den Jahren 2007 und 2006 in keiner Rechnung Stundenaufzeichnungen oder Stundensätze angeführt wurden (lediglich bei Herrn Jurek, Biskup und Guziniak scheinen vereinzelt Stundensätze von 12,5 bzw. 10 Euro auf) und dass auch alle genannten Herren einen Gewerbeschein besitzen, eine Steuernummer haben oder zumindest beantragt haben, die aber bis dato nicht vergeben worden ist.

Die Rechnungen beinhalten auch (wie es in der Baubranche üblich ist): Auftragnehmer, Datum, fortlaufende Rechnungsnummer, unsere UID Nummer, die UID Nummer des Auftragnehmers (sofern schon vergeben) und den Leistungszeitraum. Abschließend werden die verschiedenen Posten aufgelistet und die Arbeiten beschrieben, wie z.B. Pos. 1: Boden abdecken mit Papier, Pos. 2: Herstellen einer GK Decke, Pos. 3: GK Decke nässen und spachteln, Pos. 4: GK Decke sowie Wände grundieren, Pos. 5: Baustelle räumen. Danach wird unter Bezeichnung PA ein Betrag von z.B. € 1.390,00 verrechnet. Anschließend gibt es den Hinweis auf der Rechnung, dass die Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1a UstG auf den Leitungsempfänger übergeht, unter Anführung unserer UID-Nummer. Schließlich noch die Unterschrift.

Gegen die Höhe der im Zuge der Prüfung als Bemessungsgrundlagen für die Festsetzung der Lohnsteuer, des DB und DZ herangezogenen Beträge wurden im Berufungsverfahren keine Einwendungen erhoben.

Mit Bericht vom 7. Juli 2009 legte das Finanzamt Wien 6/7/15 die Berufung aus verwaltungsökonomischen Gründen, ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung, dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) erhoben, wenn im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers besteht.

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag (DB) zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Weiters besteht die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ).

Dienstnehmer sind gem. § 41 Abs. 2 FLAG u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Gem. § 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.

Der Begriff des Dienstverhältnisses ist durch § 47 EStG jedoch nicht abschließend definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität vorhanden sein müssen (VfGH 1. 3. 2001, G109/00). 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 jenen Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. z.B. Erkenntnis vom 19. 9. 2007, 2007/13/0071; 10.11.2004, 2003/13/0018) auf weitere Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen, wozu insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos zählt. 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 damit den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten.

Hingegen ist für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses kennzeichnend, dass der Arbeitnehmer verpflichtet ist, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen und demgegenüber der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen hat.

Im berufungsgegenständlichen Fall ist strittig, ob die seitens der Berufungswerberin auf verschiedenen Baustellen für Trockenbauarbeiten, Verspachtelungen, Maler- und diverse Hilfsarbeiten eingesetzten Personen, aufgrund eines Dienst- oder Werkvertragsverhältnisses tätig geworden sind.

Dazu ist festzustellen, dass es sich bei diesen Personen um polnische und slowakische Staatsbürger handelt, die in den Jahren 2005 bis 2007 nach Österreich gekommen sind und die deutsche Sprache, nach eigenen Angaben, gar nicht oder nur geringfügig beherrschen.

Die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12. Dezember 2008 angeführten Personen waren zwischen 3 und 12 Monaten in Folge für die Berufungswerberin tätig. Wie aus den gelegten Rechnungen hervorgeht, ging es bei den Arbeiten um folgende Leistungen:

Spachteln, Montage von Gipskartonplatten, Hilfsarbeiten, Parkettverlegen, Schleifen und Versiegeln, Sockelleisten montieren, Abbruchsarbeiten Zwischenwände, Durchbruch zu WC und WZ herstellen, Versetzen von Überlager, Wandfliesen abbrechen, Schutt tragen, Abscheren von alter Farbe und Tapeten, Grundieren und Spachteln der Wände.

Die Berufungswerberin geht in allen Fällen davon aus, dass Werkverträge abgeschlossen worden seien und die Subunternehmer nicht ihre Arbeitskraft, sondern das fertiggestellte Werk geschuldet hätten, wie es, ihrer Ansicht nach, bei Subunternehmern in der Baubranche üblich sei - folglich lägen keine Dienstverhältnisse vor. Weiters wird auch angeführt, dass in den Jahren 2006 und 2007 in keiner Rechnung Stundenaufzeichnungen angeführt und diese Beträge daher Pauschalbeträge seien.

Dazu ist anzumerken, dass im vorliegenden Prüfungsakt des Finanzamtes Rechnungen vom
25.1.2006 – 110 Std a 10 €
31.1.2006 -105 Std a 10 €
31.1.2006 – 129 Std a 12,50 €
20.4.2006 – 182 Std a 12,50 €
25.4.2006 – 188 Std a 12,50 €
10.5.2006 - 64 Std a 12,50 € vorliegen.

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.

Bei den erbrachten Leistungen 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. Diese Tätigkeit 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 (vgl. VwGH 27.10.1999, 98/09/0033, 21.3.1995, 94/09/0163).

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

Weisungsgebundenheit liegt vor, wenn der Arbeitnehmer verpflichtet ist, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen. Die damit in direktem Zusammenhang stehende persönliche Abhängigkeit und weitgehende Unterordnung führt zur Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit. Das persönliche Weisungsrecht fordert somit einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. Ein rein sachliches bzw. technisches Weisungsrecht, welches das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit nicht ausschließen würde, bezieht sich lediglich auf die im Rahmen eines Werkvertrages vereinbarte Werkleistung und somit nur auf den Arbeitserfolg. Wie schon oben ausgeführt, wurden jedoch durch den angeführten Personenkreis keine eigenständigen Werke erbracht und stellen die getroffenen Vereinbarungen keine Werkverträge dar, sodass ein rein sachliches Weisungsrecht der Berufungswerberin auszuschließen ist.

Bei der Tätigkeit der "Subunternehmer" handelt es sich um einfache manipulative Tätigkeiten, wie sie auf Baustellen üblich sind, die keine besondere Ausbildung erfordern und bei denen der Gestaltungsspielraum des Ausführenden begrenzt ist. Aus den unpräzisen und wenigen Angaben in den vorliegenden "Aufträgen" ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass es sich dabei um eine selbständige Tätigkeit handelt und nicht um eine übliche unselbständige Beschäftigung, nämlich ein Dienstverhältnis als Hilfsarbeiter.

Auch die Abrechnungen lassen auf eine regelmäßige Beschäftigung der angeführten Personen bei der Berufungswerberin und somit auf Dienstverhältnisse schließen.

Aufgrund dessen, dass hier von Hilfsarbeiten ohne Notwendigkeit spezieller Vorkenntnisse die Rede ist, dass die betreffenden Personen weder der deutschen Sprache (ausreichend) mächtig waren, noch vor ihrer Ansässigkeit in Österreich Verbindungen zum österreichischen Markt hatten, wird das Vorliegen selbständiger Tätigkeiten ausgeschlossen. Die genannten Umstände lassen es in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wenig glaubwürdig erscheinen, dass

die einzelnen Arbeiter eigenständig in der Lage waren, auf den Ablauf (zeitlich, organisatorisch) der durchzuführenden Arbeiten an den jeweiligen Baustellen Einfluss zu nehmen und entsprechende Vereinbarungen zu treffen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Arbeiter im Rahmen der Auftragserfüllung der Berufungswerberin, die ja die eigentliche Auftragnehmerin gegenüber den bauführenden Unternehmungen war, als Dienstnehmer tätig wurden und dass die Berufungswerberin die Organisation der Arbeitsabläufe durchführte und auch die Einteilung der Arbeiter und Arbeiten traf. Auch die für die Arbeit erforderlichen Materialien wurden von der Berufungswerberin bzw. an der Baustelle zur Verfügung gestellt. Die - behauptete - Verwendung von eigenem Arbeitsmaterial der Arbeiter, wie Spachteln, Kübel, ist dabei nur von untergeordneter Bedeutung.

Wenn die Berufungswerberin vermeint, dass hier nur von selbständigen Subunternehmern auszugehen ist, dann stellt sich die Frage nach der Unternehmereigenschaft und dem Unternehmerwagnis der betroffenen Personen.

Unter Unternehmerwagnis versteht man die Beeinflussbarkeit der Höhe der Einnahmen durch eigene Geschäftseinteilung und der Ausgaben z. B. durch Wahl der Mittel und durch geeignete Organisation des Betriebes.

Der Sachverhalt lässt nicht erkennen, dass die eingesetzten Personen tatsächlich ein Unternehmerwagnis zu tragen hatten.

Es liegen keine Unterlagen über die Gestaltungsmöglichkeit oder z.B. Kalkulation der schließlich verrechneten Preise der Arbeiter vor. Es wurden keine einzelnen Werke abgerechnet, die allenfalls unterschiedlich rasch oder geschickt zu erledigen gewesen wären, sondern es wurden jeweils "Leistungen", "Bauhilfsarbeiten" monatlich mittels Pauschalbeträgen verrechnet.

Wenn die Berufungswerberin weiters argumentiert, dass die sogenannten Subunternehmer nur den Pauschalpreis (PA) ausbezahlt bekommen und es egal ist, ob sie 10 Stunden oder 50 Stunden für das Werk brauchen und daher ein Unternehmerrisiko gegeben ist, wird auf die vorliegenden Rechnungen mit Stundensatz verwiesen.

Dem Vorbringen der Berufungswerberin, dass sich die Subunternehmer hätten vertreten lassen können, kommt keine praktische Bedeutung zu, da dieser Fall nachweislich nicht eingetreten ist. Anzumerken ist aber, dass die Herren X und Y im Zuge ihrer Befragung am 18.9. und 21.9.2006 angegeben haben, dass sie sich in ihrer Arbeit nicht durch andere Personen vertreten lassen können.

Es ist somit bei der steuerlichen Beurteilung nicht allein das äußere Erscheinungsbild des Rechtsverhältnisses, das einer Tätigkeit zugrunde liegt, maßgeblich, sondern das Gesamtbild

der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder die der Unselbständigkeit überwiegen. Im Fall der Berufungswerberin ergibt die oben dargestellte Untersuchung und rechtliche Würdigung, dass die tätigen Personen als weisungsgebunden und organisatorisch eingegliedert in das Unternehmen der Berufungswerberin zu qualifizieren sind. Bei keiner der in Rede stehenden Personen ist zu erkennen, dass sie ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis zu tragen hatte.

Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Arbeiter der Berufungswerberin ihre Arbeitskraft geschuldet haben und Dauerschuldverhältnisse vorgelegen sind. Damit war jeweils von der Gegebenheit eines Dienstverhältnisses auszugehen, für das die entsprechenden Lohnabgaben zu leisten sind. Dass die in Rede stehenden Personen über keine Arbeitsbewilligungen in Österreich verfügt haben und dies möglicherweise mit der gewählten Gestaltung, nämlich durch die Vorgabe der Selbständigkeit, umgangen werden sollten, sei nur abschließend angemerkt.

Die Berufung war daher, wie im Spruch angeführt, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 14. Dezember 2010