



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin., vom 6. November 2006, gerichtet gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 5. Oktober 2006, betreffend die Nachforderung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ) (Haftungs- und Abgabenbescheide) für den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2005, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurden vom prüfenden Organ (unter anderem) festgestellt:

*„Seit Oktober 2004 sind Herr AA, Herr BB und Hr. CC für das geprüfte Unternehmen tätig. Wie das geprüfte Unternehmen angibt, wurden mit den genannten Personen Werkverträge betreffend ‘Trockenausbau und Spachtelungs-Arbeiten’ abgeschlossen. In diesem Zusammenhang wurden ‘Subunternehmerverträge’ vorgelegt.*

*Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Nicht selbständig ist die im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübte Tätigkeit. Ein Dienstverhältnis liegt gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 dann 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.*

*Diese Legaldefinition enthält somit zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers.*

*Ermöglichen die genannten Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nicht selbständig ausgeübten Tätigkeit ist unter Heranziehung anderer Kriterien nach dem Gesamtbild der tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an.*

*Wie Herr CC auf Befragen niederschriftlich bekanntgab, werden Werkzeug und Arbeitsmaterial vom geprüften Unternehmen bzw. vom Generalunternehmer zur Verfügung gestellt. Die Arbeitseinteilung erfolgt durch XX. Krankenstand ist zu melden bzw. Urlaub nur nach Rücksprache mit XX möglich. Eine Vertretungsmöglichkeit ist de facto nicht gegeben. Das Haftungs- und Gewährleistungsrisiko wird vom geprüften Unternehmen getragen.*

*Nach Ansicht der Lohnabgabenprüfung ist aufgrund des geschilderten Sachverhalts die wirtschaftliche und persönliche Abhängigkeit bereits so groß, dass sie faktisch nicht mehr von der eines Dienstnehmers unterscheidet.*

*Die vertraglichen Vereinbarungen zwischen dem geprüften Unternehmen und den Herren AA, BB und CC sind daher als Dienstverträge zu qualifizieren. Die ausbezahlten Beträge stellen Arbeitslohn im Sinn des § 25 EStG 1988 dar." (Bericht des Prüfers).*

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und nahm die Berufungswerberin mit den im Spruch genannten Festsetzungsbescheiden als gemäß § 82 EStG 1988 haftenden Arbeitgeber bzw. als Abgabenschuldner in Anspruch. Zur Begründung der Bescheide wurde auf die Lohnsteuerprüfung und den Bericht des Prüfers verwiesen.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wird wörtlich ausgeführt:

*„Die Berufung richtet sich gegen die Feststellung, dass die Herren AA, BB und CC Dienstnehmer sein sollen.*

*Alle 3 genannten Personen haben sich bei meiner Mandantin mit Gewerbeschein für Aufträge interessiert und diese auch erhalten.*

*Herr AA wird beim Finanzamt 4.5.10. auch unter der St.Nr. 243/2377 geführt.*

*Dass Arbeitsmaterial vom Generalunternehmer zur Verfügung gestellt wird, stellt im Baugewerbe keine Besonderheit dar, sondern ist üblich.*

*Desweiteren können die Beträge, welche an Subunternehmer bezahlt wurden, nicht 1 zu 1 als Lohn umgerechnet werden.*

*Ich stelle daher den Antrag, die Beträge der 3 obgenannten Subunternehmer aus der Bemessung*

*sungsgrundlage sowohl bei der Lohnsteuer, DB und DZ, als auch bei der Sozialversicherung wieder auszuscheiden."*

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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.

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 (vgl. 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 (vgl. etwa das schon zur inhaltsgleichen Regelung des § 47 Abs. 3 EStG 1972 ergangene Erkenntnis des VwGH vom 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 (vgl. z.B. VwGH 3.8. 2004, 2000/13/0046).

Der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen kann auch der Hinweis auf das Vorliegen einer entsprechenden Gewerbeberechtigung, weil es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, in welches äußeres Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (vgl. z.B. VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071).

Ebenso kann das Berufungsvorbringen, der Umstand, dass das Arbeitsmaterial vom Generalunternehmer zur Verfügung gestellt wird, stelle im Baugewerbe keine Besonderheit dar, sondern sei üblich, keinen Einfluss auf die vom Finanzamt getroffene Feststellung zur „wirtschaftlichen und persönlichen Abhängigkeit“ der von der Berufungswerberin beschäftigten Personen haben.

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 (vgl. mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung des VwGH Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, Tz 4.3 zu § 47).

Nach den in der Bescheidbegründung zitierten Angaben des Herrn CC erfolgte die Arbeitseinteilung „durch XX, Krankenstand ist zu melden bzw. Urlaub nur nach Rücksprache mit XX möglich.“ Auch „eine Vertretungsmöglichkeit ist de facto nicht gegeben“.

Von einem rein bloß sachlichen, auf die Erbringung der vereinbarten Werkleistung bezogenen Weisungsrecht kann daher nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenats keine Rede sein.

Zwei aktenkundige wortgleiche Verträge, abgeschlossen zwischen der Berufungswerberin und Herrn A, einer für den Zeitraum vom Oktober 2004 bis Oktober 2005, der andere für den Zeitraum von Oktober 2005 bis Oktober 2006, lauten auszugsweise:

*„Vertragsgegenstand: Montage von Sichtschutzeinrichtungen, Trennwänden, Hängedecken sowie Abbruch von Trennwänden, Verspachtelungsarbeiten.*

*Baustellen: Raum Wien und Niederösterreich*

*Zahlungsvereinbarungen: Verrechnung erfolgt nach Ausmaß (m<sup>2</sup>, lfm, Stück). Einheitspreise nach baustellenbezogener Vereinbarung. Zahlungen erfolgen nach Baufortschritt bzw. nach Fertigstellung sowie 14 Tage nach Prüfung der Rechnung.*

*Sonstiges: Materialbeistellung erfolgt vom AG. Werkzeug sowie Gerätschaften sind vom AN beizustellen.“*

Einige ebenfalls aktenkundige Rechnungen, als Rechnungsleger lautend auf Herrn A, tatsächlich wohl von der Berufungswerberin ausgestellte Gutschriften, lauten auszugsweise:

Rechnungen 1/2004 für den „Leistungszeitraum Oktober 2004, und 2/2004 für den Leistungszeitraum November 2004, Baustelle jeweils „AKH – Neubau;

„Rechnung Nummer 1/2004:

Montieren von doppelt beplankten Gipskartonwänden: 12 m <sup>2</sup> à 26,00.....	312,00
Montage von Vorsatzschalen – einfach beplankt: 10 m <sup>2</sup> à 18,00.....	180,00
Montage von GK Decken: 35 m <sup>2</sup> à 20,00.....	700,00
Facharbeiter: 42 Std a 12,00.....	504,00"

Nach all diesen Feststellungen des Finanzamtes ist im vorliegenden Fall sowohl von einer persönlichen Abhängigkeit als auch von einer Eingliederung der für die Berufungswerberin tätig gewordenen Personen in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin auszugehen.

Abgesehen davon, dass das Finanzamt bei der erwähnten Sachlage davon ausgehen durfte, dass bereits die vorrangig zu prüfenden Kriterien - Weisungsgebundenheit und Eingliederung - eindeutig für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen, ist auch nicht zu erkennen, dass die betreffenden Personen ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen hatten.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die drei genannten Auftragnehmer der Berufungswerberin nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt ihre Dienstnehmer im Sinn des § 47 Abs. 1 EStG 1988 waren, sodass die an diese Dienstnehmer ausgezahlten Bezüge (wie in der Berufung ausgeführt: „1 zu 1“) als Arbeitslohn im Sinn des § 25 EStG 1988 dem Lohnsteuerabzug unterliegen und in der Folge DB und DZ zu entrichten ist.

Da die angefochtenen (Sammel-) Bescheide sohin der geltenden Rechtslage entsprechen, musste die dagegen gerichtete Berufung, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abgewiesen werden.

Graz, am 3. April 2012