



GZ. RV/0814-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Michael Metzler gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden vom 19. Juni 2000, betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, DB und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 1996 - 1999, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Fälligkeit der Abgaben erfährt keine Änderung.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Bei der über den Zeitraum vom 1.1.1996 bis 31.12.1999 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung stellte das Erhebungsorgan nach durchgeführten Einvernahmen des Zimmerers H.R.

Folgendes fest:

H.R., geb. 1953, sei vom Mai 1996 bis April 1998 bei der Berufungswerberin beschäftigt gewesen. Als Stundenlohn seien 1996 und 1997 je 180,-- ATS und 1998 je 190,-- ATS bezahlt worden. Die Zahlungen an H.R. hätten 1996 ATS 266.400,--, für 1997 ATS 402.840,-- und für 1998 ATS 105.070,-- betragen. Diese Zahlungen seien fast ausschließlich in bar erfolgt (47 Barzahlungen und 2 Banküberweisungen). H.R. habe für seine Arbeit Rechnungen unter dem Firmennamen HERA mit einer deutschen Firmenadresse gelegt. Laut Auskunft des in Deutschland zuständigen Finanzamtes sei die Firma HERA jedoch nur bis 1995 dort steuerlich erfasst gewesen. H.R. habe seinen Wohnsitz in den Jahren 1996 - 1997 in SW. und anschließend in SG. gehabt. Eine Firma HERA sei in Österreich nicht existent und H.R. besitze auch keine Gewerbeberechtigung. Zur Abgrenzung gewerblicher Tätigkeit oder Dienstverhältnis seien folgende Sachverhalte zu beachten:

1. H.R. sei in den oben angeführten Zeiträumen ausschließlich für die Berufungswerberin tätig gewesen und habe dieser seine Arbeitskraft (keine speziellen Werke) geschuldet. Die Arbeitszeit habe von Mai bis Dezember 1996 1480 Stunden, von Jänner bis Dezember 1997 2238 Stunden und von Jänner bis April 1998 553 Stunden betragen.
2. Es habe nicht nur eine fachliche, sondern auch eine persönliche Weisungsgebundenheit (hinsichtlich Arbeitsleistung, Einteilung zu Baustellen und Arbeitszeit) bestanden.
3. H.R. sei im gesamten Zeitraum nie von einer anderen (von ihm gestellten) Person vertreten worden, sondern habe alle ihm aufgetragenen Arbeiten persönlich ausgeführt.
4. Ebenfalls habe H.R. keine über die für die übrigen Arbeitnehmer übliche Sorgfaltspflicht hinausgehende Haftung gegenüber der Berufungswerberin übernommen.
5. Für eventuell von H.R. im Rahmen seiner Tätigkeit verursachte Schäden habe seitens H.R. keine Betriebshaftpflichtversicherung bestanden und im Falle von Mängelrügen und Gewährleistungen wäre die Rechtsmittelwerberin und nicht H.R. betroffen gewesen.
6. H.R. sei wie alle anderen Arbeitnehmer organisatorisch in den Betrieb eingegliedert gewesen.
7. H.R. sei ausschließlich nach geleisteten Stunden bezahlt worden. Abgesehen von den bei Zimmerleuten verwendeten Kleinwerkzeugen (wie Schalhammer, Nageltasche, Axt usw.), welche sich üblicherweise im Eigentum des Arbeitnehmers befinden würden, seien alle Arbeitsgeräte von der Einschreiterin H.R. zur Verrichtung der ihm aufgetragenen Arbeiten zur

Verfügung gestellt worden.

Der vorliegende Sachverhalt beinhalte fast alle wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses wie Schulden der Arbeitskraft (Dauerschuldverhältnis), Weisungsgebundenheit, organisatorische Eingliederung und Fehlen des Unternehmerrisikos. Bei der Beurteilung, ob steuerlich ein Dienstverhältnis vorliege, sei immer vom wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung (dh. vom tatsächlichen Sachverhalt) auszugehen. Maßgebend seien weder die Bezeichnungen noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände. Da im gegenständlichen Fall die Merkmale eines Dienstverhältnisses eindeutig überwiegen würden, liege auch ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 EStG 1988 vor. Bei den von der Berufungswerberin H.R. bezahlten Bezügen handle es sich somit um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 EStG.

Das Finanzamt schloss sich dieser Rechtsansicht an und schrieb der Berufungswerberin mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 19.6.2000 S 199.109,-- an Lohnsteuer, S 34.844,-- an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und S 4.103,-- an DZ zur Zahlung vor.

Dagegen wurde durch den bevollmächtigten Vertreter berufen. Bereits Mitte der 90er-Jahre sei die Berufungswerberin mit H.R. in Kontakt getreten und habe Subaufträge zur selbständigen Leistungserbringung an diesen bzw. an sein bestehendes Unternehmen in Deutschland vergeben. Anlässlich dieses ersten Geschäftskontaktes sei mit der zuständigen Finanzbehörde Rücksprache gehalten worden, wie weit die Vergabe derartiger Aufträge steuerrechtliche Konsequenzen haben könnte. Zu diesem Zeitpunkt sei der Rechtsmittelwerberin mitgeteilt worden, dass steuerlich keinerlei Bedenken bei Durchführung diverser Aufträge bestünden. Als man seitens der Berufungswerberin Anfang 1996 wiederum Subunternehmer bei der Erledigung eigener Aufträge in Anspruch habe nehmen wollen, sei H.R. abermals auf die Einschreiterin zugekommen und habe unter dem selben Firmennamen mit deutscher Adresse seine Leistungen zur selbständigen Erbringung als Werkunternehmer angeboten. Die Berufungswerberin habe daraufhin mündlich Werkverträge mit H.R. abgeschlossen. Während des Zeitraumes Mai 1996 bis April 1998 seien daher Bautätigkeiten im Zuge erhaltener Aufträge der Rechtsmittelwerberin teilweise durch diese selbst und teilweise durch den Subunternehmer H.R. durchgeführt worden. Als Verrechnungsbasis sei ein Stundensatz vereinbart worden, der 1996 S 180,--/Stunde betragen habe. Während der gesamten Tätigkeit des H.R. als Subunternehmer seien keinerlei Gewährleistungsfälle eingetreten. Mit H.R. sei vereinbart worden, dass dieser im Falle mangelhafter Leistung im Sinne des § 1167 ABGB in Anspruch genommen würde. Darüber hinaus sei H.R. entsprechend

der beabsichtigten Durchführung von Werkverträgen das Recht, sich vertreten zu lassen, eingeräumt worden. Die Auftragsvergabe sei auf die Weise erfolgt, dass die Rechtsmittelwerberin dem Subunternehmer mitgeteilt habe, wenn sie wieder einen neuen Auftrag zu vergeben gehabt habe. Dieser habe daraufhin mitgeteilt, ob und unter welchen Bedingungen er den Auftrag bearbeiten könne. Hinsichtlich des Bezahlungsmodus sei vereinbart worden, dass eine Abrechnung nach Rechnungslegung erfolge, wobei ca. ein jeweiliger Zeitraum von 3 bis 4 Wochen eingehalten worden sei. Dies auf Grund des Umstandes, da H.R. nicht immer am selben Werk seine Werkleistungen erbracht und sohin eine Abrechnung nach Werkerrichtung zu kompliziert und aufwändig gewesen wäre. H.R. habe völlig selbständig und ohne persönliche Weisung gearbeitet. Der Umstand, dass die Firma HERA in Deutschland nicht mehr existiere, sei der Berufungswerberin seitens H.R. bis dato nicht bekannt gegeben worden. Der vom Finanzamt Gmunden erlassene Bescheid werde wegen mangelhafter Sachverhaltsfeststellung vollinhaltlich bekämpft.

1. Die Feststellung, dass H.R. im Zuge seiner Tätigkeit für die Berufungswerberin keine Werke, sondern lediglich Dienstleistungen geschuldet habe, sei ebenso unzutreffend wie völlig unbegründet, da allein aus einer stundenmäßigen Leistungsabgeltung im Werkvertrag nicht lediglich auf eine Verpflichtung zur Dienstverrichtung ohne Verpflichtung zur Erbringung eines Erfolges geschlossen werden könne. Darüber hinaus sei nicht erkennbar, wie die Behörde I. Instanz zu dieser Sachverhaltsfeststellung gelangt sei. H.R. sei für das Unternehmen als Zimmermann mit der Errichtung von Schalungswänden und zur Durchführung von sonstigen Holzarbeiten, die im Zuge der Herstellung oder Sanierung eines Gebäudes angefallen seien, als Subunternehmer beauftragt worden. So seien von diesem Dachstühle und ähnliche Dach- und Holzkonstruktionen erstellt worden, die ohne Frage als jeweilige "Werke" betrachtet werden könnten. Im Gegensatz zu einem Dienstverhältnis, bei dem lediglich die Leistung der Dienstverrichtung geschuldet sei, habe H.R. den Erfolg der Errichtung geschuldet. Für etwaige Schäden oder Mängel habe dieser selbst einzustehen gehabt. Er habe das Unternehmerrisiko getragen. Dem Wesen des Werkvertrages entsprechend habe er seine eigenen Arbeitsmittel verwendet und sei an keinerlei persönliche Weisungen des Werkbestellers gebunden gewesen. Die Einteilung, wann und wie er seine Werkleistung zu erbringen gehabt habe, sei diesem völlig freigestellt gewesen, wobei jedoch auf Grund der Auftragslage und kostenökonomischen Gründen ein gewisser zeitlicher Rahmen zur Leistungserbringung aus wirtschaftlichen Gründen eingehalten hätte werden sollen. Darüber hinaus habe ein entsprechendes Vertretungsrecht bestanden, wenngleich festgehalten werden könne, dass dieses so gut wie nie in Anspruch genommen worden sei.

2. Die von der Behörde festgestellten Arbeitsstunden in den Jahren 1997 und 1998, in denen H.R. für die Berufungswerberin tätig gewesen sei, seien nachvollziehbar, da in den gelegten Rechnungen in den Jahren 1997 und 1998 lediglich Pauschalbeträge zur Zahlung vereinbart worden seien, sodass aus den angeführten Beträgen keinesfalls auf die konkreten Stundenleistungen rückgeschlossen werden könnte. Auf keiner der Rechnungen der Jahre 1997 und 1998 sei ein Stundensatzbetrag oder eine Stundenanzahl angeführt, die auf diesen Stundensatz rückschließen ließe. Aus den vorbezeichneten Umständen könne nicht der Schluss gezogen werden, dass H.R. lediglich für das Unternehmen der Berufungswerberin tätig geworden sei. Selbst wenn er nur für die Rechtsmittelwerberin tätig geworden sei, stelle dies kein Abgrenzungsmerkmal hinsichtlich des Bestehens eines Dienst- oder Werkvertrages dar. Die ständige Beauftragung ändere nichts an der Selbständigkeit und persönlichen und wirtschaftlichen Unabhängigkeit des H.R.. Die Abwicklung der einzelnen Werkverträge mit H.R. habe sich dermaßen dargestellt, dass dieser seitens der Berufungswerberin nach Erhalt eines Auftrages über Art und Umfang der zu erbringenden Werkleistung informiert worden sei, dieser mündlich sein Anbot zur Erbringung der Werkleistung gelegt habe und lediglich darüber informiert worden sei, ab wann das Objekt, an dem die Werkleistung zu erbringen gewesen sei, das zur Leistungserbringung erforderliche Baustadium erreicht habe. Dass hinsichtlich der Gesamtkoordinierung der Bauvorhaben gewisse zeitliche Aspekte ins Kalkül zu ziehen seien, sei klar. Ginge man jedoch davon aus, dass die Vereinbarung jeglicher zeitlicher Rahmenbedingungen eine Eingliederung in die Organisation bzw. eine persönliche Weisungsunterworfenheit darstellen würde, so würde jeder Subunternehmer, dem aus kostenökonomischen Gründen zeitliche Rahmenbedingungen gesetzt würden, in den organisatorischen Betriebsablauf eingegliedert und sohin weisungsgebunden und unselbständig werden. Lediglich auf Grund des Umstandes, dass H.R. als Einzelperson die Tätigkeiten verrichtet habe, könne nicht von einer Erbringung einer lohnsteuerpflichtigen Tätigkeit die Rede sein.

3. Ebenso könne nicht nachvollzogen werden, wie die Behörde zum Schluss auf eine persönliche Weisungsgebundenheit, auf eine nicht über die für übrigen Arbeitnehmer übliche Sorgfaltspflicht und die organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Berufungswerberin gelangt sei, weswegen von einer mangelhaften bzw. unrichtigen Sachverhaltsfeststellung auszugehen sei. Es habe keine persönliche Weisungsgebundenheit hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsort etc. bestanden, wenngleich festgehalten werden müsse, dass logischer Weise die Tätigkeit auf den Baustellen, die seitens der Berufungswerberin betrieben, erbracht und nach den beigelegten Plänen auszuführen gewesen seien. Dies sei jedoch für Werkunternehmer der

Baubranche nur auf diese Weise möglich und üblich. So spreche der VwGH in seiner Entscheidung vom 21.12.1993, 90/14/0103, von einem für den Werkvertrag charakteristischen sachlichen Weisungsrecht, das auf den Arbeitserfolg gerichtet sei.

4. Ob H.R. als Subunternehmer über eine eigene Betriebshaftpflichtversicherung verfüge oder nicht, sei der Berufungswerberin nicht bekannt. Fest stehe jedoch, dass gemäß getroffener Vereinbarung der Subunternehmer für allfällige Schäden und Gewährleistungsfälle selbst einzustehen gehabt hätte, was jedoch auf Grund der hoch qualitativen Tätigkeit desselben nicht erforderlich gewesen sei.

5. Zur Feststellung, dass H.R. - wie alle anderen Arbeitnehmer - organisatorisch in den Betrieb eingegliedert gewesen sei, werde auf die bisherigen Ausführungen zur überaus mangelhaften Feststellung des Sachverhaltes verwiesen, der lediglich den Schluss zulasse, dass an H.R. zwar immer wieder Aufträge seitens der Rechtsmittelwerberin vergeben worden seien, nicht jedoch dass von einer organisatorischen Eingliederung in das Unternehmen der Berufungswerberin auszugehen sei. Zur Beurteilung, ob die die Leistung erbringende Person organisatorisch im Unternehmen des "Arbeitgebers" eingegliedert sei, hätte insbesondere der Sachverhalt hinsichtlich Lohnfortzahlung im Krankheitsfall, Beendigungsmöglichkeit des Vertragsverhältnisses, Freizügigkeit der Arbeitszeit und Arbeitseinteilung, das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit des Erwerbstätigen, die Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden und die Abgeltung von eventuell geleisteten Überstunden festgestellt werden müssen.

6. Zu hin und wieder bereitgestellten Arbeitsgerätschaften werden auf die ständige Judikatur hinsichtlich der Abgrenzung von Dienst- und Werkvertrag verwiesen, nach der es grundsätzlich zulässig und dem Wesen des Werkvertrages nicht abträglich sei, wenn der Werkbesteller zum Beispiel dem Werkunternehmer Räumlichkeiten oder Infrastruktur seines Betriebes zur Verrichtung der Tätigkeit zur Verfügung stelle (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103).

7. Bei richtiger Beurteilung hätte die Behörde nur zum Ergebnis kommen können, dass es sich beim vorliegenden Werkvertrag um eine zwar laufende Beauftragung des Werkunternehmers handle, dieser sehr wohl ein Unternehmerrisiko getragen habe, aber durch überdurchschnittliche Arbeitsleistung die Werkleistungen erbringen habe können und auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen die Gewährleistungsregeln und Verpflichtungen entsprechend diesbezüglichen Bestimmungen im ABGB zur Anwendung gelangt seien und daher ein Werkvertrag und sohin selbständige Arbeit vorgelegen sei.

Mit Schreiben vom 12.6.2002 wurden der Berufungswerberin die Ablichtungen der am 17.2. bzw. 3.3.2000 mit H.R. aufgenommenen Niederschriften sowie je eine Ablichtung des Aktenvermerkes vom 16.2.2000 über eine Besprechung des Betriebsprüfers mit dem

Geschäftsführer der Einschreiterin und des Aktenvermerkes vom 14.6.2000 über eine im Rahmen der abschließenden Besprechung der Lohnsteuerprüfung abgegebene Aussage, hinsichtlich des Zustandeskommens des Vertragsverhältnisses mir H.R. übermittelt.

Dazu teilte der bevollmächtigte Vertreter mit Schreiben vom 18.7.2002 mit, dass durch die vorgelegten Unterlagen die Ausführung in der Berufung in keiner Weise widerlegt worden seien. Zum Aktenvermerk vom 16.2.2000 werde formell vorgebracht, dass es sich dabei um kein zulässiges Beweismittel handle. Eine Berücksichtigung von Aussagen des Geschäftsführers der Berufungswerberin könne nur erfolgen, wenn dieser in einem ordnungsgemäßen Verfahren als Zeuge vernommen worden wäre und die Niederschrift auch unterfertigt hätte. Aus den formellen Gründen beantrage die Berufungswerberin den Aktenvermerk vom 16.2.2000 und den Aktenvermerk vom 14.6.2000 in keiner Weise der Entscheidung zu Grunde zu legen, weil es sich dabei um eine unzulässige Verwertung eines unzulässigen Beweismittels handeln würde. Zum Beweis dafür, dass auf H.R. sämtliche Merkmale eines Werkvertrages zutreffen würden und er nicht Dienstnehmer der Berufungswerberin gewesen sei, werde die Vernehmung weiterer Zeugen, und zwar C.G. und R.St. beantragt.

Der Zeuge C.G., welcher als Partieführer oder Polier bei der Berufungswerberin tätig ist, gab am 13.9.2002 zu Protokoll, dass er öfter mit H.R. zusammengearbeitet habe. H.R. sei Schalungszimmerer und Betonierer gewesen. Er habe eine "Partie" geleitet, die aus Arbeitern der Rechtsmittelwerberin bestanden habe. Die Arbeiter (auch Lehrlinge) seien ihm vor Arbeitsbeginn vom Geschäftsführer der Einschreiterin zugeteilt worden. Falls H.R. mit C.G. gearbeitet habe, sei ihm die Arbeit von C.G. zugeteilt worden. Auch die Überwachung der Tätigkeit von H.R. sei vom Geschäftsführer oder von C.G. erfolgt. H.R. habe die gleichen Arbeitszeiten wie er gehabt. Das Kleinwerkzeug habe H.R. wie jeder Zimmerer selbst mitgebracht. Maschinen (wie Motorsäge, Hobel, Bandsäge, Nagler etc.) hätten ausschließlich von der Rechtsmittelwerberin gestammt. Bei Baustellen in Bad Goisern sei er fallweise mit seinem Auto von der Wohnung zur Baustelle gefahren, ansonsten sei er mit den Arbeitnehmern der Firma in einem Firmenbus mitgefahren. Wenn er eine "Partie" geleitet habe, sei er auch mit seinen zugeteilten Arbeitern mit einem Firmenbus gefahren. H.R. sei vom Chef immer genauso kontrolliert worden wie die Arbeitnehmer. H.R. sei in das betriebliche Geschehen genauso eingebunden gewesen wie die übrigen Beschäftigten. Laut seinen Aussagen habe er bei Unterbrechungen wegen Schlechtwetter keine Schlechtwetterzulage erhalten. Er habe "auf Rechnung" gearbeitet.

Der Zeuge R.St., welcher als Zimmermann-Facharbeiter seit 1992 bei der Rechtsmittelwerberin tätig ist, gab am 13.9.2002 zu Protokoll, dass H.R. eine Art Vorarbeiter gewesen sei und andere Arbeiter der Einschreiterin zur Arbeit eingeteilt habe. Die Arbeit sei H.R. vom Geschäftsführer der Berufungswerberin zugeteilt worden und er habe dessen Weisungen befolgt. Der Letztgenannte oder der Architekt habe die Arbeit von H.R. überwacht. Die Arbeitszeiten von H.R. hätten sich nicht von den Zeiten der anderen Beschäftigten unterschieden. Werkzeuge wie Motorsäge, Kreissäge, Bandsäge, Balkenhobel usw. seien von der Rechtsmittelwerberin zur Verfügung gestellt und auch von H.R. benutzt worden. Für die Fahrten zu den Baustellen habe H.R. teilweise den Firmenbus zum Teil auch das eigene Kfz benutzt. Er glaube, H.R. habe keine andere Stellung als die übrigen Beschäftigten gehabt. Zu diesen beiden Niederschriften teilte der bevollmächtigte Vertreter mit, dass die Aussagen der beiden Zeugen die Darstellungen der Berufungswerberin in keiner Weise widerlegt, sondern sie im Gegenteil unterstützt hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Im Gegensatz zu den Berufungsausführungen ist nach Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn/Büsser, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 47 EStG 1988, Tz. 4.3, die Definition des § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (vgl. VwGH 22.1.1986, 84/13/0015). Es ist daher steuerrechtlich völlig bedeutungslos, ob ein Dienst- oder Werkvertrag iS des bürgerlichen Rechts vorliegt. Entscheidend ist, dass die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG entspricht (vgl. VwGH-Erk. 23.3.1983, 82/13/0063). Die Tatsache, dass das EStG selbst vorschreibt, was als ein Dienstverhältnis anzusehen ist (selbständige Begriffsbestimmung im EStG), führt zwangsläufig dazu, dass ein- und derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits, z.B. im bürgerlichen oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich beurteilt werden

muss. Unterschiedliche Ergebnisse können daraus folgen, doch hat der VfGH dies nicht als unsachlich erkannt (Erk. 8.6.1985, B 488/80).

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. Für die Annahme eines Dienstverhältnisses ist schließlich auch wesentlich, dass die tätige Person kein Unternehmerwagnis trägt (vgl. z.B. VwGH-Erk. 22.2.1989, 84/13/0001). Grundsätzlich kann vom Unternehmerwagnis dann gesprochen werden, wenn nach dem Gesamtbild der entfalteten Tätigkeit der Beauftragte durch eigene Geschäftseinteilung, Auswahl seiner Hilfskräfte, mehr oder minder zweckentsprechende Organisation seines Betriebes, die günstige oder ungünstige Bestreitung von betrieblichen Anschaffungen den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen vermag, wenn also der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit so wie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftsverkehrs abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Auslagen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden. Erhält jemand auf Grund eines "Werkvertrages" pro geleisteter Arbeitsstunde z.B. S 180, -- gegen laufende Abrechnung der tatsächlich erbrachten Leistungen, stellt diese Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden ein gewichtiges Indiz für eine nichtselbständige Arbeit dar; ein vereinbarter Stundenlohn spricht nämlich grundsätzlich für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (VwGH 18.10.1995, 94/13/0121).

Die Berufungswerberin betrieb im Prüfungszeitraum einen Baubetrieb. Im Lohnsteuerakt befindet sich weder ein Schriftstück noch ein Vermerk, dass mit dem Finanzamt der Betriebsstätte eine Rücksprache über die Versteuerung der an H.R. bezahlten Gelder gehalten worden sei. Die gegenteilige, durch nichts bewiesene Behauptung in der Berufungsschrift ist unglaubwürdig. Laut den am 17.2.2000 zu Protokoll gegebenen Aussagen des H.R. war dieser vom Mai 1996 bis April 1998 nur für die Berufungswerberin tätig und es gab mit diesem Unternehmen weder einen Dienst- noch einen Werkvertrag. Überwiegend hatte er die Weisungen des Geschäftsführers der Berufungswerberin zu befolgen, dieser teilte ihm auch die jeweiligen Arbeitsorte mit, führte die Kontrolle durch und diesem gegenüber war er auch über seine durchgeführten Arbeiten verantwortlich. H.R. hat keine selbständigen Hilfskräfte beigezogen, sondern die Arbeitskräfte wurden von der Einschreiterin beigelegt. Die

Arbeitszeit wurde vom Geschäftsführer der Einschreiterin bestimmt, desgleichen wurden die Arbeitsmittel von der Berufungswerberin beigestellt. Die auf den Auszahlungsbelegen teilweise angeführten "Pauschalbeträge" wurden nach der durchgeführten Arbeitsleistung ermittelt. Überwiegend wurden 8 Stunden am Tag gearbeitet. Die Entlohnung war nicht erfolgsabhängig.

Nach § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Daher kommen auch die beiden, dem Berufungswerber vorgehaltenen Inhalte der Aktenvermerke als Beweismittel in Betracht. Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Da sich die Aussagen von H.R. mit den Aussagen der Zeugen C.G. und R.St. sowie mit den in den dem Einschreiter vorgehaltenen Aktenvermerken decken, nimmt der UFS den oben festgestellten Sachverhalt als erwiesen an. In den Auszahlungsbelegen des Jahres 1996 sind keine "Pauschalbeträge" angeführt, sondern die Anzahl der geleisteten Arbeitsstunden wurde mit dem Stundensatz von S 180,-- multipliziert. Die an H.R. in den Kalenderjahren 1997 und 1998 abgerechneten "Pauschale" (Vergütungen) ergeben durch S 180,-- bzw. S 190,-- dividiert, die geleistete Stundenanzahl.

Nach diesem Sachverhalt kann davon ausgegangen werden, dass H.R. wie ein in einem Dienstverhältnis stehender Arbeitnehmer und keinesfalls wie ein Subunternehmer für die Berufungswerberin tätig war. Er erhielt wie die anderen Vorarbeiter oder Poliere die Arbeit vom Geschäftsführer der Einschreiterin zugeteilt, hatte seine Weisungen zu befolgen, wurde von ihm kontrolliert, benutzte die von der Berufungswerberin zur Verfügung gestellten Arbeitsmittel (Transportmittel, Motorsäge, Kreissäge, Bandsäge, Balkenhobel usw.) und arbeitete ausschließlich mit den Arbeitnehmern der Rechtsmittelwerberin zusammen. H.R. hatte, wie Zeuge R.St. zutreffend ausführte, keine andere Stellung als die übrigen Beschäftigten der Einschreiterin, sodass eindeutig eine Weisungsgebundenheit gegenüber der Berufungswerberin vorgelegen ist. Auch war er in den betrieblichen Organismus der Rechtsmittelwerberin eingegliedert, in dem er teilweise - wie die übrigen Dienstnehmer - mit dem Firmenbus zu den Baustellen befördert wurde, dort die Weisungen des Geschäftsführers oder eines anderen Partieführers befolgen musste, gemeinsam mit den Mitarbeiter der Einschreiterin die von der Rechtsmittelwerberin zur Verfügung gestellten Materialien (Holz) bearbeitete und alle von der Berufungswerberin allen Dienstnehmern zur Verfügung gestellten Arbeitsmittel benutzte. Bei einer Entlohnung pro geleisteter Arbeitsstunde von S 180,-- bzw.

S 190,--, die alle drei bis vier Wochen abgerechnet wurde, kann auch von keinem Unternehmerwagnis seitens H.R. gesprochen werden. Nach dem Erk. d. VwGH vom 15.9.1999, 97/13/0164 stellt eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden für sich allein noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und kann als gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit gewertet werden. Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzungen mögen zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein, ihr Fehlen bedeutet nach dem vorhin zitierten VwGH-Erk. aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG nicht schuldet. Mit der Tätigkeit waren auch keine höheren Spesen als bei den im Dienstverhältnis gestandenen Zimmerern verbunden. Das in der Berufungsschrift zitierte VwGH-Erk. vom 21.12.1993, 90/14/0103, ist infolge des andersgelagerten Sachverhaltes (10 Auftraggeber gleichzeitig) auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar.

Wie das Finanzamt zutreffend ausgeführt hat, überwiegen im vorliegenden Fall bei H.R. die Merkmale für ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988. Die Inanspruchnahme der Berufungswerberin für die nicht einbehaltene Lohnsteuer ergibt sich aus § 82 EStG 1988 und hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen nach § 41 FLAG 1967.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, 25. März 2003