



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 11. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 19. Februar 2008 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2005 und 2006 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages (für: Lohnsteuer 2005 und 2006 sowie für Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für 2005 und 2006) wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist – als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung -, ob mit Bauhilfsarbeiten (Beförderung von Baumaterialien, Gerüstabbau, Verputzen der Fassade) beschäftigte sog. (polnische) Werkvertragsnehmer diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 EStG 1988) ausgeübt haben.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Am 13. Februar 2008 fand über das Ergebnis (ua. auch) der Lohnsteuerprüfung eine Schlussbesprechung (§ 149 Abs. 1 BAO) statt. Darüber wurde eine Niederschrift aufgenommen, die von sämtlichen Teilnehmern an der Schlussbesprechung (Vertretern des

Finanzamtes, die steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin [in der Folge: Bw.]) unterschrieben worden ist. Aus dieser Niederschrift geht hervor, dass im Rahmen dieser Schlussbesprechung das Prüfungsergebnis besprochen worden ist, darunter auch die „Begründung für Leistungserbringung im Rahmen eines Dienstverhältnisses (Dienstvertrag – Werkvertrag)“. Weiters heißt es, dass der steuerliche Vertreter der Bw. das Finanzamt mit Fax vom 22.01.2008 um Akteneinsicht gebeten habe, dass diesem Begehren im Zuge der Schlussbesprechung entsprochen worden sei und dass dem steuerlichen Vertreter folgende Kopien übergeben worden seien: Werkvertrag, Fragebogen, Niederschrift und Beilagen zur Niederschrift AN-1; Werkvertrag, Fragebogen, Niederschrift und Beilagen zur Niederschrift AN-2.

In den angefochtenen Bescheiden hat das Finanzamt das Vorliegen von Dienstverhältnissen wie folgt begründet (Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung):

Die Begründung werde an Hand des „Werkvertragnehmers“ AN-1 erstellt, gelte jedoch für sämtliche (polnische) „Werkvertragsnehmer“.

Gemäß § 1151 ABGB liege ein Werkvertrag vor, wenn ein Auftragnehmer ein Werk gegen Entgelt übernehme. Für einen Werkvertrag seien das Fehlen der persönlichen Arbeitspflicht, das Arbeiten nach eigenem Plan und mit eigenen Mitteln, die Möglichkeit der Verwendung von Gehilfen und Vertretungen und das Fehlen jeglicher Einordnung in den fremden Unternehmensorganismus charakteristisch.

Wie aus den Unterlagen ersichtlich sei, beruhe das zwischen AN-1 und der Bw. bestehende Beschäftigungsverhältnis auf abgeschlossenen Werkverträgen. Diesen Verträgen zufolge sei AN-1 von Mai 2005 bis mindestens 14.8.2007 (KIAB-Kontrolle) bei der Bw. beschäftigt gewesen. Aus dem Fragebogen gehe hervor, dass die vertraglichen Leistungen „gemeinsam mit dem Auftraggeber“ festgelegt werden, der „Arbeitsfortgang vom Auftraggeber kontrolliert“ werde, während besondere Qualifizierungen durch den Auftragnehmer zur Ausübung der Tätigkeit nicht erforderlich seien.

Zur Beurteilung der Frage, ob nach den Bestimmungen des EStG 1988 das zwischen AN-1 und der Bw. vereinbarte Vertragsverhältnis eine selbständige oder eine nichtselbständige Tätigkeit darstelle, sei auf die gängige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen (VwGH vom 19.12.1990, 89/13/0131; vom 20.12.2000, 99/13/0223; vom 24.9.2003, 2000/13/0182). Das entscheidende Kriterium, ob eine nichtselbständige oder eine selbständige Tätigkeit vorliege, sei nach der genannten Rechtsprechung allein der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern. Somit seien vom steuerrechtlichen Standpunkt betrachtet weder die Bezeichnung, noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich objektive Umstände maßgeblich (VwGH vom 18.10.1989, 88/13/0185).

Eine Überprüfung des zwischen der Bw. und AN-1 bestehenden Vertragsverhältnisses führe zu

dem Ergebnis, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt dieses Vertragsverhältnisses in einem Dienstverhältnis bestehe. In diesem Beschäftigungsverhältnis würden die typischen Merkmale eines Dienstverhältnisses, wie sie in den betreffenden Bestimmungen des § 47 EStG 1988 definiert seien, überwiegen. Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses würden folgende Merkmale sprechen:

Lt. den Verträgen sei AN-1 beauftragt worden,erspachtelungen von Trennwänden und die Montage von mobilen Trennwänden durchzuführen. Des weiteren sei er mit dem Heben, Senken und Tragen von Lasten beauftragt worden. Bei der am 14.8.2007 durchgeführten KIAB-Kontrolle sei er jedoch beim Verputzen der Außenfassade angetroffen worden. Weshalb die Bw. für die Durchführung von Bauhilfsarbeiten ausgerechnet einen Werkvertrag mit AN-1 abgeschlossen habe, habe bei der Durchsicht der durch die Vertragspartner vorgelegten diversen Unterlagen nicht glaubhaft begründet werden können.

Weiters sei die ausschließliche Beschäftigung bei ein und demselben Auftraggeber ein gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Abhängigkeit vom Auftraggeber, was auf eine Dienstnehmereigenschaft schließen lasse.

Die von AN-1 gelegten Rechnungen (ab Juli 2005) würden auf einen Entlohnungscharakter hinweisen; die Höhe der bezahlten Entgelte sei üblich und vergleichbar mit dem monatlichen Lohn (ca. 900-2639 Euro), den in einem Dienstverhältnis beschäftigten Bauhilfsarbeiter für Arbeiten, wie sie von AN-1 bei der Bw. durchgeführt würden, durchschnittlich erhalten würden.

Gerade das Heben und Tragen von Lasten ohne technischer Hilfsmittel (Kräne etc.) und ohne sich fremder Arbeitnehmer zu bedienen, schlichtweg nur mit der eigenen Muskelkraft, sei eine typische Tätigkeit, bei der der Auftragnehmer seine Arbeitskraft schulde. Dieser Umstand stelle ein deutliches Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses dar.

AN-1 habe bekannt gegeben, dass er (in seiner Wohnung) über keine betriebliche Struktur verfüge. Der Eigenbestand an Arbeitsmitteln sei unbedeutend, er verfüge nicht über mehr Handwerkzeug wie ein durchschnittlicher privater Haushalt. Dies sei offensichtlich der Grund dafür, weshalb die für die Erledigung des Auftrages benötigten Materialien so ziemlich zur Gänze durch die Bw. bereitgestellt würden und der Auftraggeber fast ausschließlich für die mit der Auftragserfüllung entstehenden Kosten aufkomme. Von einem Unternehmerrisiko, dass AN-1 durch die Erfüllung des Auftrages trage und das auf eine selbständige Tätigkeit hindeuten würde, könne unter diesen Umständen keine Rede sein.

AN-1 habe keine Möglichkeit, einen Vertreter nach eigener Wahl zu bestimmen, sondern er könne einen Vertreter – wahrscheinlich nur unter Einbeziehung des Auftraggebers – lediglich „vorschlagen“ (siehe Werkvertrag, Punkt III, IV und V). Die fehlende Vertretungsmöglichkeit sei ein zusätzliches Indiz dafür, dass eine außen hin erkennbare wirtschaftliche und

persönliche Unabhängigkeit vom Auftraggeber fehle.

Im Sinne der steuerrechtlichen Konsequenzen sei zusammenzufassen:

Das Gesamtbild des Vertragsverhältnisses ergäbe, dass die Voraussetzungen, so wie es der Werkvertrag unterstelle, keineswegs gegeben seien, die Beschäftigung steuerrechtlich als selbständige Arbeit zu qualifizieren. Im Gegenteil: AN-1 schulde der Bw. nicht ein Werk sondern seine Arbeitskraft und sei dem Willen des Auftraggebers in gleicher Weise unterworfen, wie dies bei einem Dienstnehmer üblich sei. AN-1 sei in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers, der die wesentlichen Arbeitsmittel bereitstelle und das Unternehmerrisiko trage, eingegliedert. Sei jemand in den Unternehmerorganismus eingebunden, bestehe ein Dienstverhältnis (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103) und laufe dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwider (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164). Eine Kontrolle des Auftraggebers hinsichtlich Art und Ort der Beschäftigung spräche ebenso für Nichtselbständigkeit wie auch das Fehlen des Bestimmungsrechtes des Auftragnehmers, nach Belieben einen Vertreter zu benennen (VwGH 16.2.1994, 92/13/0149).

Die Tatsache, dass AN-1 einen Gewerbeschein besitze, sich zur Sozialversicherung der selbständig Erwerbstätigen angemeldet und beim zuständigen Finanzamt um die Vergabe einer Steuernummer angesucht habe, vermöge an der festgestellten Dienstnehmereigenschaft im Sinne des § 47 EStG 1988 nichts zu ändern.

Er sei dadurch dem Willen seines einzigen Auftraggebers in gleicher Weise unterworfen gewesen, wie dies bei einem Dienstnehmer der Fall sei. Die vom Bw. (gemeint wohl: vom Auftragnehmer) gelegten Einnahmen- Ausgabenrechnungen würden keine einzige Betriebsausgabe aufweisen, wie sie im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit üblicherweise anfielen (z.B. Kosten eines betrieblichen Standortes, Fahrtkosten, Transportkosten, Werbekosten, Personalkosten).

Die der Bw. gegenüber erbrachten Leistungen hättenerspachtelungsarbeiten udgl. betroffen, also Arbeiten, die in gleicher Weise üblicherweise im Rahmen eines Arbeitsvertrages verrichtet würden. Inwieweit sich die Art seiner Tätigkeit von jener eines Hilfsarbeiters unterscheiden sollte, sei nicht zu erkennen.

Den auf den Angaben des Bw. (gemeint offensichtlich: des Auftragnehmers) beruhenden Umständen, wonach er bei der Ausübung seiner Tätigkeit hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsqualität und Arbeitsfortgang von seinem Auftraggeber nicht kontrolliert werde, er diesem Arbeitsbeginn und Arbeitsende nicht zu melden habe, ebenso wenig, wenn er krank sei oder auf Urlaub gehen möchte, könne ein entsprechendes Gewicht nicht beigemessen werden, weil er in hohem Ausmaß von der Bw., die als „Auftraggeber“ diese Regelungen vereinbart habe, wirtschaftlich abhängig gewesen sei.

Dem Umstand, dass sich der Bw. (gemeint offensichtlich: der Auftragnehmer) vertreten hätte

lasen können, könne schon deswegen kein Gewicht beigemessen werden, weil diese Regelung, wie aus den Einnahmen- Ausgabenrechnungen hervorgehe, tatsächlich nicht zum Tragen gekommen sei.

Die Umstände, dass der Bw. (gemeint offensichtlich: der Auftragnehmer) einen Gewerbeschein besitze, dass er sich zur Sozialversicherung der selbständig Erwerbstätigen angemeldet habe und anscheinend erst im Berufungsverfahren eine Einkommensteuererklärung für 2005 eingereicht habe, könnten daran nichts ändern. Denn eine solche nach der Lebenserfahrung üblicherweise auf ein Dienstverhältnis hindeutende Beschäftigung werde auch dadurch nicht zu einer selbständigen Tätigkeit, dass die Formalvoraussetzungen vorlägen; seien doch nach der ständigen Rechtsprechung für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis nicht die vertraglichen Abmachungen maßgebend, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen sei (VwGH vom 25.10.1994, 90/14/0184, und vom 20.12.2000, 99/13/0223).

Zusammenfassend sei somit davon auszugehen, dass die Tätigkeit des Bw. (gemeint offensichtlich: des Auftragnehmers), nämlicherspachtelungsarbeiten udgl., nicht als selbständige, sondern als nichtselbständige Tätigkeit zu qualifizieren sei.

Mit Schriftsatz vom 18. März 2008 hat der steuerliche Vertreter der Bw. um Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum 15. Mai 2008 ersucht und dies mit einem Auslandsaufenthalt der Geschäftsführerin der Bw. begründet.

In einem weiteren Schriftsatz vom 9. Mai 2008 hat der steuerliche Vertreter der Bw. neuerlich um eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist, und zwar bis zum 15. Juni 2008, ersucht.

In ihrer Berufung (vom 11. Juni 2008) ist die Bw. den Ausführungen des Finanzamtes wie folgt entgegen getreten:

Als Berufungsgründe würden Mangelhaftigkeit des Verfahrens sowie materielle Rechtswidrigkeit geltend gemacht.

Wie im Bericht der Lohnsteuerprüfung angeführt sei, soll aus dem KIAB-Fragebogen hervorgehen, dass die vertraglichen Leistungen „gemeinsam mit dem Auftraggeber“ festgelegt worden seien und dass „der Arbeitsfortgang vom Auftraggeber kontrolliert“ worden sei. Aus dem der Bw. vom Lohnsteuerprüfer mit Fax vom 15.11.2007 übermittelten Fragebogen von AN-1 (siehe Beilage) sei dies aber nicht zu entnehmen, im Gegenteil, die Fragen „Wer tätigt die Arbeitsaufsicht und wie oft?“ bzw. „Wie sind Ihre Arbeitszeiten (von ... bis ...; Tage)?“ seien jeweils mit „KEINE“, die Frage „Können Sie kommen und gehen wann Sie wollen?“ sei mit „JA“ beantwortet worden.

In der ebenfalls mit Fax vom 15.11.2007 übermittelten Niederschrift der Amts-BP/Erhebungsdienst von AN-1 (siehe Beilage) sei weiters angeführt worden, dass es „keine fixen Arbeitszeiten“ gäbe, dass „Urlaub und Freizeit seine Sache“ seien, dass „nach m² bzw. m³ abgerechnet“ werde, dass es „hinsichtlich Beginn und Dauer der Arbeit keinen Zeitrahmen“ gäbe und dass „der Bauleiter der Firma am Ende der Arbeit die Qualität kontrolliere“.

Gemäß LStR RZ 934 ff 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.

Es sei zu beachten, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge haben müsse, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfülle, werde sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hierdurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht sei auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordere.

Die persönlichen Weisungen seien auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspreche, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stelle. So nehme das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers etwa auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw. Einfluss.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen. Sie zeige sich ua. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringe eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwiderlaufe.

Würden die Kriterien der „Weisungsgebundenheit“ und der „Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers“ noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, so seien noch weitere Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, wie das Fehlen des für eine selbständige Tätigkeit typischen Unternehmerrisikos, heranzuziehen. Ein Unternehmerwagnis liege insbesondere dann vor, wenn 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 abhängig seien und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmen aus Eigenem getragen werden müssten.

Das Unternehmerrisiko komme auch darin zum Ausdruck, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit habe, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang seines Tätigwerdens bzw. dessen wirtschaftlichen Erfolg selbst bestimme. Das Merkmal eines Unternehmerrisikos, wonach sich Erfolg und Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Tätigkeitseinkünfte auswirkten, spräche zwar für eine selbständig ausgeübte Tätigkeit. Dieses Merkmal sei aber für sich allein noch nicht entscheidend und könne auch auf Dienstverhältnisse zutreffen.

Gemäß Informationsbroschüre „Dienstvertrag – freier Dienstvertrag – Werkvertrag“ des BMF könnten Personen für einen Auftraggeber auf Grund eines Dienstvertrages als echte Dienstnehmer (Arbeitnehmer) oder auf Grund eines freien Dienstvertrages bzw. eines Werkvertrages als Selbständige Leistungen erbringen.

Das Steuerrecht kenne keine besondere Definition des freien Dienstnehmers. Freier Dienstnehmer sei demnach jeder, der gegenüber einem Auftraggeber Dauerleistungen erbringe (Dauerschuldverhältnis), aber in keinem Dienstverhältnis stehe.

Ob nun ein Dienstverhältnis oder ein anderes Vertragsverhältnis vorliege, hänge davon ab, welche Merkmale überwiegen würden. Es sei immer auf das „Gesamtbild“ des Tätigwerdens abzustellen. Es müssten eben mehrere Kriterien erfüllt oder nicht erfüllt werden, damit von einem Dienstverhältnis oder von keinem Dienstverhältnis ausgegangen werden könne.

Würden die Merkmale eines Dienstverhältnisses wie Weisungsgebundenheit, organisatorische Eingliederung und Fehlen eines Unternehmerrisikos nicht oder nicht überwiegend vorliegen, dann sei steuerlich von einer betrieblichen (selbständigen) Tätigkeit auszugehen.

Auch im Falle eines Dauerschuldverhältnisses könne eine selbständige Tätigkeit vorliegen, wenn die Merkmale hierfür überwiegen würden.

Aufgrund der oben angeführten Ausführungen des AN-1 bezüglich seines Tätigwerdens wie freie Zeiteinteilung, keine laufende Kontrolle sondern Kontrolle bei Fertigstellen des Werkes würden eindeutig gegen das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit bzw. Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, die Abrechnung der Leistungen nach m² bzw. m³ würden für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos sprechen. Dass bei gleichmäßiger monatlicher Leistungserbringung sowie –abrechnung ähnlich hohe Honorare anfielen, widerspreche nicht dem Vorliegen eines Unternehmerrisikos, da im Falle einer Leistungsverhinderung durch Krankheit, Urlaub oä. keine Entlohnung erfolge und AN-1 das Risiko eines Arbeitsausfalles somit selbst tragen müsse.

Im Bericht der Lohnsteuerprüfung werde weiters angeführt, bei der Durchsicht der durch die

Vertragspartner vorgelegten diversen Unterlagen hätte nicht glaubhaft begründet werden können, weshalb die Bw. für die Durchführung von Bauhilfsarbeiten ausgerechnet einen Werkvertrag mit AN-1 abgeschlossen habe. Welche Unterlagen vorgelegt worden seien, sei nicht angeführt worden bzw. seien diese der Bw. nicht zur Ansicht und Würdigung überreicht worden, im Gegenteil, im Zuge der Prüfung seien vom Prüfer keine Beweismittel mit der Begründung zugelassen worden, dass er die polnischen Werknehmer als Dienstnehmer einstufen müsse, da ansonsten Familienbeihilfen für die in Polen lebenden Kinder der polnischen Werknehmer bezahlt werden müsste.

AN-1 sei mit Schreiben vom 02.08.2007 vom Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg die Vergabe einer Steuernummer für die Festsetzung und Einhebung der Abgabe „Einkommensteuer (E)“ mitgeteilt worden. Weiters besitze er für die Ausübung seiner selbständigen Tätigkeit einen Gewerbeschein, ausgestellt am 27.06.2005 und sei bei der gewerblichen Sozialversicherung als Selbständiger gemeldet und bezahle dort seine Sozialversicherungsbeiträge ein.

Komme es hinsichtlich eines nachweislich Selbständigen, der gewerbe-, sozialversicherungs- und auch steuerrechtlich erfasst sei zu einem Vertragsverhältnis im Zuge einer Baugesellschaft, so heiße dies entgegen der Ansicht des Lohnabgabenprüfers noch lange nicht, dass hiermit der selbständig Tätige als Bauhelfer beschäftigt wäre. Die offensichtliche Ansicht des Lohnabgabenprüfers, dass ein „Scheinwerkvertrag“ vorliegen würde, entbehre jeder Grundlage, noch dazu habe er außer des oben angeführten KIAB-Fragebogens keine weiteren Erhebungen getätigt bzw. Gegenbeweise der Bw. zugelassen.

Weiters sei vom Lohnabgabenprüfer nicht bedacht worden, dass im Sinne der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes einem Werkunternehmer, der etwa 30 Stunden in der Woche für einen Werkbesteller tätig sei, die weitere Verrichtung und Erfüllung von Werkverträgen zumutbar sei.

Am 25.06.2008 würde eine mündliche Verhandlung vor dem Unabhängigen Verwaltungssenat Wien in Angelegenheit der Berufung gegen das Straferkenntnis des Magistrates der Stadt Wien wegen Übertretung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes durch die Bw. iZm der Beschäftigung polnischer Werknehmer stattfinden. Die Bw. ersuche deshalb, mit der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung bis zur Erledigung dieser Berufung beim Unabhängigen Verwaltungssenat Wien abzuwarten.

Mit Bescheid (Berufungsvorentscheidung) vom 3. Dezember 2008 hat das Finanzamt die Berufung abgewiesen und diese Entscheidung wie folgt begründet:

Dem Vorwurf einer Mangelhaftigkeit des Verfahrens könne nicht gefolgt werden, zumal der zuständige Prüfer sehr wohl das Gespräch mit dem steuerlichen Vertreter gesucht habe und das Ergebnis auch im Zuge der Schlussbesprechung minutiös aufgearbeitet habe und die

entsprechenden Unterlagen auch übergeben worden seien. Weiters werde darauf hingewiesen, dass die Frist zur Einbringung eines Rechtsmittels zweimal, in Summe um nahezu vier Monate, verlängert worden sei.

Zur Dienstnehmereigenschaft der polnischen Werknehmer:

Es sei festzuhalten, dass die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zwei Kriterien enthalte, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprächen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die organisatorische und zeitliche Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gäbe jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichten. Bei Vorliegen von Merkmalen, die für die Selbständigkeit sprächen, und solchen, die der Annahme der Selbständigkeit entgegenstünden, sei auf das Überwiegen abzustellen.

Der Verwaltungsgerichtshof zeige in ständiger Rechtsprechung weitere Kriterien auf, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprächen. Dazu gehöre insbesondere das Fehlen des für eine selbständige Tätigkeit typischen Unternehmerrisikos. Dieses bestehe darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit habe, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg weitgehend gestalte. Wesentlich sei, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen treffe.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG 1988 seien solche aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen werde und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstelle, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen sei.

Nicht entscheidend seien die von den Vertragspartnern gewählten Bezeichnungen einer Vereinbarung als Dienst- oder Werkvertrag bzw. der Vertragswille der Parteien, da die Besteuerung immer den tatsächlichen Umständen entsprechen müsse und für die Beurteilung der Inhalt einer Tätigkeit entscheidend sei.

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienst- oder Werkverhältnis werde daher stets das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit sein, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise und der Verkehrsauffassung Gewicht beizumessen sei. Unter den dargestellten Gesichtspunkten sei das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen würden.

Die Art der erbrachten Leistung sei grundsätzlich kein entscheidendes Abgrenzungskriterium zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit; zu prüfen und zu beurteilen sei alleine, wie die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt werde (VwGH 10.04.1985, 83/13/0154).

Für den vorliegenden Fall würden sich damit folgende Überlegungen ergeben:

Dem Akteninhalt (der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005) sei zu entnehmen, dass AN-1 nahezu ausschließlich für die Bw., somit für einen einzigen Auftraggeber, nicht aber für eine unbegrenzte, oftmals wechselnde Zahl von Auftraggebern, wie dies bei einer typischen selbständigen Tätigkeit der Fall wäre, tätig geworden sei. Zwar schließe das Tätigwerden für nur einen Auftraggeber das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit ebenso wenig von vornherein aus, wie eine nur kurz dauernde oder vorübergehende Beschäftigung ein Dienstverhältnis ausschließe. Im zu beurteilenden Fall spräche jedoch die Tätigkeit für einen einzigen Unternehmer – vor allem in Verbindung mit den nachstehenden Erwägungen – für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Die vorgelegten Rechnungen enthielten keinerlei Angaben betreffend den tatsächlichen Umfang des Auftrages bzw. der konkreten Leistung, sie würden lediglich auf „Verspachteln von Gipskartonplatten“, „Montage von mobilen Trennwänden durch Verschrauben fertig bezogener Profiltrile oder Systemwände mit Anschlusskabeln“, „Heben, Senken und Tragen von Lasten“ (z.B. Rechnung vom 22.02.2006) lauten. Hinsichtlich der Abrechnungsform sei angeführt, dass die Leistung lt. Werkvertrag erfolgt sei. Aus den unpräzisen und wenigen Angaben in den vorliegenden Rechnungen würden sich keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass es sich bei der Tätigkeit des AN-1 um eine selbständige Tätigkeit handle und nicht um eine übliche unselbständige Beschäftigung, nämlich ein Dienstverhältnis als Hilfsarbeiter. Auch sei es völlig unüblich, dem Vertragspartner „Auftragnehmer“ seine Beiträge zur Sozialversicherung, wie dies lt. Buchhaltung am 31.08.2005 in Höhe von € 683,50 erfolgt sei, zu ersetzen.

Beurteile man die Tätigkeit des AN-1 nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt, so sei davon auszugehen, dass es sich dabei in Wahrheit um sog. Hilfsarbeiten, nämlich einfache manipulative Tätigkeiten, wie sie auf Baustellen üblich seien, handle, die keine besondere Ausbildung erforderten und bei denen der Gestaltungsspielraum des Ausführenden begrenzt sei. Dass AN-1 bei der Ausführung seiner Arbeiten an die im Gewerbeschein umschriebenen Tätigkeiten gebunden gewesen sei, vermöge daran ebenso wenig zu ändern wie der Umstand, dass dieser mehrere Gewerbescheine besitze.

Für die Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses seien die gesetzlich bestimmten Kriterien (Weisungsgebundenheit, Eingliederung in die Arbeitsorganisation) sowie die ergänzend in der Judikatur des VfGH und VwGH herausgearbeiteten Kriterien (bspw. Unternehmerwagnis, Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr) zu berücksichtigen. Würden bei der Beurteilung des Gesamtbildes der Tätigkeit die Merkmale der Unselbständigkeit überwiegen, sei von einem Dienstverhältnis auszugehen. Das äußere Erscheinungsbild des zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses sei dabei nicht maßgeblich. Seien vermeintliche

Werkverträge für Leistungen im Bereich Trockenbauarbeiten, Bauhilfsarbeiten, „Verspachteln von Gipskartonplatten“ etc. nicht als solche zu qualifizieren, da kein individualisiertes, konkretisiertes und einheitliches Werk vorliege, sondern einzelne manuelle Leistungen erbracht würden, sie die behauptete Selbständigkeit der tätigen Personen („Spachtler“ etc.) in Zweifel zu ziehen. Würden die einfachen manipulativen „Spachtler“ etc.-Arbeiten weisungsgebunden im Rahmen der Auftragserfüllung des Arbeitgebers (der als Auftragnehmer gegenüber den bauführenden Unternehmen auftrete) erbracht und sei bei den tätigen Personen auch kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis gegeben, so sei davon auszugehen, dass die Arbeitskraft geschuldet werde und Dienstverhältnisse vorlägen. Zu diesem vorstehend angeführten Ergebnis gelange man auch für die anderen „Werknehmer“.

Dem Berufungsbegehren hätte daher nicht entsprochen werden können.

Diesen Ausführungen hat die Bw. in ihrem Vorlageantrag vom 31. März 2009 entgegen gehalten, dass (zu den polnischen Werknehmern) in der Berufungsvorentscheidung lediglich allgemeine Ansichten der Abgabenbehörde angeführt worden seien und auf die in ihrer Berufung vom 11. Juni 2008 angeführten Berufungsgründe jedoch in keiner Weise Stellung genommen worden sei. Das weitere Vorbringen der Bw. erschöpft sich in einer (wortwörtlichen) Wiedergabe de Berufungsvorbringens.

Mit ho. Vorhalt vom 20. Juli 2012 wurde die Bw. ersucht, bis zum 10. August 2012 folgende Unterlagen vorzulegen: die mit den Werkvertragsnehmern abgeschlossenen Vereinbarungen/Werkverträge; die mit den Werkvertragsnehmern aufgenommenen Niederschriften; die von den Werkvertragsnehmern gelegten Rechnungen; die in der Berufung bzw. im Vorlageantrag angesprochene Erledigung des Unabhängigen Verwaltungssenates Wien. Die Bw. hat auf diesen Vorhalt nicht reagiert.

Mit ho. Vorhalt vom 12. September 2012 hat die Berufungsbehörde den Unabhängigen Verwaltungssenat (UVS) Wien um die Übermittlung des do., mit dem gegenständlichen Berufungsverfahren in Zusammenhang stehenden Aktes ersucht.

Aus dem in weiterer Folge vom UVS Wien vorgelegten Akt geht hervor, dass die Geschäftsführerin der Bw. für schuldig erkannt worden ist, im Zusammenhang mit der Beschäftigung der beiden (polnischen) Ausländer AN-1 und AN-2 die Bestimmungen des Ausländerbeschäftigungsgesetzes verletzt zu haben (Berufungsbescheid des UVS Wien vom 4. Februar 2009, GZ: UVS-07/A/28/2939/2008-13).

In den vom UVS Wien vorgelegten Akt befinden sich auch die Werkverträge, die die Bw. mit AN-1 und AN-2 abgeschlossen hat.

Mit AN-1 hat die Bw. einen Werkvertrag folgenden Inhaltes abgeschlossen (auszugsweise):

"Lt. Gewerbeschein:

- 1.erspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten, ausgenommen reglementierter Gewerbe
2. Montage von mobilen Trennwänden durch Verschrauben fertig bezogener Profilverteile oder Systemwände mit Anschlusskabeln
3. Heben, Senken, Tragen von Lasten mit und ohne Einsatz von mechanischen und maschinellen Einrichtungen, ausgenommen die Beförderung mittels Kraftfahrzeugen.

BVH: 1070, Zieglergasse 13

Wir bestellen bei Ihnen zu unseren folgenden und beigelegten Einkaufsbedingungen:

Liefertermin: 08.01.2007 bis 20.12.2007

Lieferkonditionen: monatliche Rechnungslegung

Zahlungskonditionen: siehe Pkt. IV

Pkt.1. Leistung: Beschreibung

Verspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten (700 m²), Montage von mobilen Trennwänden (700 m²), Heben, Senken, Tragen von Lasten (48 m³), Gesamtpreis: 22.032. Die angeführten Preise gelten lt. Vereinbarung als Fixpreise incl. Materiallagerung, Schutträumung. Malfertig zur Übergabe abgerechnet wird die Nettofläche. Werkzeuge und Gerüstung werden nicht vom Auftragnehmer beigelegt; die Beibringung der notwendigen Arbeitsgeräte liegt in der Verantwortung des Auftraggebers.

Pkt II. Abrechnung: Die Abrechnung erfolgt nach tatsächlichem Aufwand.

Pkt. III. Rechnungslegung: Die Verrechnung der Leistung erfolgt getrennt nach Leistungsmonaten mitteln Teilrechnungen. Die Verrechnung von Regie oder sonstigen Zusätzen in Einzelrechnungen ist nicht zulässig, alle Leistungen sind bei den laufenden Teilrechnungen zu erfassen.

...

Pkt. VII. Steuern/Abgaben

Der Auftragnehmer nimmt zur Kenntnis, dass er selbst für die Abfuhr allfälliger Steuern und Sozialversicherungsbeiträge zuständig ist. Der Auftraggeber unterliegt keiner Meldepflicht.

Pkt. VIII. Auftragsweitergabe/Personalbedingungen

Die Weitergabe des Auftrages an andere Subfirmen ist nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung mit dem Auftraggeber möglich.

Der Auftraggeber geht davon aus, dass nur solches Personal zur Verfügung gestellt wird, für welches alle arbeits- und sozialrechtlichen Voraussetzungen in letztgültiger Fassung gegeben sind und dass Ausländerbeschäftigungsgesetz eingehalten wird.

Festgehalten wird, dass das vom Auftraggeber beschäftigte Personal ausschließlich der

Weisungsbefugnis des Auftraggebers unterliegt.

..."

Mit AN-2 hat die Bw. ebenfalls einen Werkvertrag abgeschlossen, der (nur) in den folgenden Punkten von dem mit AN-1 abgeschlossen Werkvertrag abweicht:

"Lt. Gewerbeschein:

1. Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen (mit Anhängern) deren höchstzulässiges Gesamtgewicht insgesamt 3.500kg nicht übersteigt
2. Heben, Senken, Tragen von Lasten mit und ohne Einsatz von mechanischen und maschinellen Einrichtungen, unter Ausschluss der Beförderung mittels Kraftfahrzeugen.

Pkt.1. Leistung: Beschreibung

Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen; Heben, Senken und Tragen von Lasten (60m³); Preis: € 20.196,00"

In den der Berufungsbehörde vom UVS Wien vorgelegten Akt befinden sich auch zwei Gewerbescheine des AN-2 folgenden Wortlautes: „Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen oder Kraftfahrzeugen mit Anhängern, deren höchstzulässiges Gesamtgewicht insgesamt 3500 kg nicht übersteigt" und „Heben, Senken, Tragen von Lasten mit und ohne Einsatz von mechanischen und maschinellen Einrichtungen unter Ausschluss der Beförderung mittels Kraftfahrzeugen".

In dem der Berufungsbehörde vom UVS Wien vorgelegten Akt befinden sich auch an die Bw. gelegte Rechnungen.

Rechnungen des AN-2: in der Rechnung vom 23. Februar 2007 über den Gesamtbetrag von € 1.680,00 ist unter „Menge" und „Preis/Leistungszeitraum" angeführt: „Güterbeförderung Pauschale lt. Werkvertrag Leistungszeitraum KW 1-8/07"; in der Rechnung vom 30. März 2007 über den Gesamtbetrag von € 1.836,00 ist unter „Menge" und „Preis/Leistungszeitraum" angeführt: „Güterbeförderung Pauschale lt. Werkvertrag Leistungszeitraum KW 9-13/07"; in der Rechnung vom 31. Mai 2007 über den Gesamtbetrag von € 1.800,00 ist unter „Menge" und „Preis/Leistungszeitraum" angeführt: „Güterbeförderung Pauschale lt. Werkvertrag Leistungszeitraum KW 18-22/07"; in der Rechnung vom 11. Oktober 2006 über den Gesamtbetrag von € 1.680,00 ist unter „Menge" und „Preis/Leistungszeitraum" angeführt: „Güterbeförderung Pauschale lt. Werkvertrag Leistungszeitraum KW 31-39/06".

Rechnungen des AN-1: Rechnung vom 26. April 2007 über den Gesamtbetrag von € 1.500,00: „Heben, senken und tragen von Lasten; Lt. Werkvertrag; Leistung Ort: Baustelle [*Anschrift*]; Leistung zeit: April 2007". In der Rechnung vom 2. April 2007 über den Gesamtbetrag von

€ 1.830,00 findet sich der idente Leistungsgegenstand, als Leistungszeitraum ist hier der März 2007 angegeben.

Im Zuge der vom Finanzamt Wien 9/18/19/Klosterneuburg (Team KIAB) am 14. August 2007 durchgeführten Kontrolle wurde mit AN-1 eine Niederschrift aufgenommen, in der dieser – zu seiner Tätigkeit für die Bw. befragt – Folgendes ausgesagt hat: derzeit sei er (nur) für die Bw. tätig; sein Auftrag bei der Bw.: heben, senken, tragen spachteln; die Auftragssumme gehe aus dem Werkvertrag hervor; das Material werde von der Bw. zur Verfügung gestellt; er stelle sein eigenes Werkzeug und die Arbeitskleidung zur Verfügung; er unterliege keiner Arbeitsaufsicht und keiner fixen Arbeitszeit, Rahmenzeit.

Anlässlich einer Neuaufnahme wurde mit AN-1 am 24. Juli 2007 vom Finanzamt Wien 9/18/19/Klosterneuburg eine Niederschrift aufgenommen, in der dieser Folgendes ausgesagt hat: er arbeite für die Bw.; er verwende sein eigenes Werkzeug, das Material werde von der Bw. zur Verfügung gestellt; es gäbe keine fixen Arbeitszeiten; er melde sich beim Bauleiter der Bw. und frage, ob es Arbeit gäbe und was zu machen sei; Urlaub und Freizeit seien seine Sache; abgerechnet werde nach m² bzw. nach m³; z.B. werde Schotter von der Bw. auf die Baustelle geliefert, den er dann händisch abschaufle und mit einer Schiebetruhe zur Baustelle befördere; Arbeitskleidung und Arbeitsschuhe seien Eigenbesitz; hinsichtlich Beginn und Dauer der Arbeit gäbe es keinen Zeitrahmen; er sei derzeit nur an einer Zusammenarbeit mit der Bw. interessiert und habe derzeit keine weiteren Auftraggeber; der Bauleiter der Bw. kontrolliere am Ende der Arbeit die Qualität; 2006 habe er zuletzt Verspachtelungsarbeiten durchgeführt, seither nur: Heben/Senken von Lasten mit Hubwagen, Schiebetruhe.

Am 25. Juni 2008 wurde vor dem UVS Wien eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Im Zuge dieser Verhandlung wurde auch AN-2 zeugenschaftlich einvernommen und hat Folgendes ausgesagt (auszugsweise):

Auf der Baustelle in XY, habe er im Auftrag der Bw. gearbeitet. Er habe das Baumaterial zum Bauaufzug bringen müssen. Weiters habe er kleinere Transporttätigkeiten durchgeführt, wie beispielsweise – zum Zeitpunkt der Kontrolle – Gerüstteile eines abzubauenen Gerüsts auf eine Palette legen. Er habe entweder den Bauleiter (der Bw.) angerufen oder er sei vom Bauleiter (der Bw.) angerufen worden und dieser habe ihm dann gesagt, dass er dann und dann auf die Baustelle kommen müsse. Er habe auf der Baustelle den Arbeitern der Bw. zugearbeitet. Es sei vereinbart gewesen, dass er nach Kubikmetern bezahlt werde. Wenn er einen Betrag von € 1.500,00 erreicht habe, sei ihm dieser ausbezahlt worden. Werkzeug habe er für seine Arbeiten nicht gebraucht. Das transportierte Material sei von der Bw. gewesen. Er glaube, er hätte die ggstdl. Arbeiten auch weitergeben können, sicher sei er sich nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen erachtet:

AN-2 hat ausgesagt, dass er beim Bauleiter der Bw. angefragt hat, ob er Arbeit für ihn habe oder dass er von diesem angerufen worden ist, wenn es Arbeit gegeben hat. Dies hat auch AN-1 ausgesagt.

AN-2 hat weiters ausgesagt, dass der Bauleiter ihm dann gesagt hat, wann er auf die Baustelle kommen muss. Auf der Baustelle hat er den (anderen) Arbeitern der Bw. zugearbeitet. In Ermangelung eines gegenteiligen Vorbringens der Bw. geht die Berufungsbehörde davon aus, dass die Bw. auch hinsichtlich der anderen sog.

Werkvertragsnehmer in gleicher Weise vorgegangen ist. Für einen von der dargestellten Vorgangsweise abweichenden Sachverhalt bietet auch der gesamte Akteninhalt keinen Anhaltspunkt.

AN-2 hat Baumaterial zum Bauaufzug gebracht und hat die Gerüstteile eines abgebauten Gerüsts auf eine Palette gelegt. AN-1 hat Schotter (weiter)befördert, bei der am 14. August 2007 durchgeführten KIAB-Kontrolle wurde er beim Verputzen der Außenfassade angetroffen. Der in den sog. „Werkverträgen“ vereinbarte Leistungsgegenstand – der sich am Inhalt der jeweiligen Gewerbeberechtigung orientiert – gibt daher keinen verlässlichen Aufschluss darüber, welche Arbeiten die sog. Werkvertragsnehmer tatsächlich ausgeführt haben.

AN-1 hat ausgesagt, dass er sich seine Arbeitszeit frei einteilen konnte und dass der Bauleiter der Bw. am Ende der Arbeit die Qualität kontrolliert hat.

Das Arbeitsmaterial und die Arbeitsgeräte wurde von der Bw. zur Verfügung gestellt, die sog. Werkvertragsnehmer haben – falls erforderlich – ihr eigenes Werkzeug verwendet. Die Bw. hat den sog. Werkvertragsnehmern die Sozialversicherungsbeiträge ersetzt.

Die Weitergabe des Auftrages war nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung der Bw. möglich (Pkt. VIII der als Werkvertrag bezeichneten Vereinbarungen).

Die Rechnungen wurden für einen bestimmten Leistungszeitraum ausgestellt, entweder für mehrere Kalenderwochen oder für jeweils einen Kalendermonat.

Dieser Sachverhalt ist wie folgt zu beurteilen:

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 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 Bund Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg. cit. u.a. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

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

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, Zl. 84/13/0015; vom 31. März 1987, Zl. 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, Zl. 2007/13/0071, vom 28. April 2004, Zl. 2000/14/0125, vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079), noch darauf, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht oder dem Gewerberecht, zu beurteilen ist (VwGH vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191; vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071).

Entscheidend sind vielmehr die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071, vom 28. April 2004, Zl. 2000/14/0125, vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079).

Dass die mit den sog. Werkvertragsnehmern abgeschlossenen Vereinbarungen als „Werkverträge“ bezeichnet worden sind, kommt daher ebensowenig eine entscheidungsrelevante Bedeutung wie dem Umstand, dass die sog. Werkvertragsnehmer bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Versicherung versichert gewesen sind und über eine Gewerbeberechtigung verfügt haben.

Der Begriff des „freien Dienstnehmers“ ist dem Steuerrecht fremd. Wird von den Vertragspartner ausdrücklich ein „freier Dienstvertrag“ begründet, steht dies der Qualifikation der Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit dann nicht entgegen, wenn das tatsächlich verwirklichte Geschehen überwiegend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 spricht (VwGH vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079; vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0078). Ob die Beschäftigungsverhältnisse der sog. Werkvertragsnehmer als freie Dienstverhältnisse zu beurteilen sind, ist daher für das gegenständliche Verfahren ebenfalls nicht von Bedeutung.

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 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, Zl. 2009/09/0094, mwN).

Wie bereits ausgeführt worden ist, gibt der Inhalt der als „Werkvertrag“ bezeichneten Vereinbarungen keinen verlässlichen Aufschluss darüber, welche Arbeiten die sog. Werkvertragsnehmer tatsächlich durchgeführt haben. Den Aussagen der sog. Werkvertragsnehmer ist jedoch nicht zu entnehmen, dass sie die Erbringung einer genau umrissenen Leistung (eines Werkes) geschuldet hätten. Gegen die Annahme, dass die sog. Werkvertragsnehmer einzelne Werke hergestellt hätten, sprechen auch die erstellten Rechnungen, in denen nicht ein konkreter Leistungsgegenstand (ein Werk), sondern ein Zeitraum abgerechnet worden ist. Die Berufungsbehörde gelangt daher – wie auch schon das Finanzamt – zu dem Ergebnis, dass die sog. Werkvertragsnehmer nicht einzelne Werke hergestellt haben, sondern dass sie der Bw. ihre Arbeitskraft zur Durchführung diverser Hilfsarbeiten zur Verfügung gestellt haben. Auch der Umstand, dass die sog. Werkvertragsnehmer – wie von der Bw. vorgebracht – im Falle ihres Arbeitsausfalles (Urlaub, Krankheit) kein Entgelt erhalten haben, bedeutet noch nicht, dass sie der Bw. nicht ihre Arbeitskraft geschuldet hätten (so auch: VwGH vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079).

Zu dem gleichen Ergebnis ist auch der UVS Wien gelangt, der in seinem Berufungsbescheid vom 11. Februar 2009 das Vorliegen von Werkvertragsverhältnissen ebenfalls verneint hat. Diese Auffassung steht auch im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach – wie im gegenständlichen Fall - einfache Hilfsarbeiten (die im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf erbracht werden müssen) kein selbständiges Werk darstellen können (VwGH vom 13. Februar 1997, Zl. 95/09/0154, und vom 7. Mai 1996, Zl. 95/09/0190) und dass bei einfachen manuellen Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten, die in Bezug auf die Art der Arbeitsausführung und auf die Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum des Dienstnehmers erlauben – in Ermangelung gegenläufiger Anhaltspunkte – das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses in persönlicher Abhängigkeit ohne weitwendige Untersuchungen vorausgesetzt werden kann (VwGH vom 20. September 2006, Zl. 2003/08/0274).

Das Vorliegen von Werkvertragsverhältnissen ist daher im gegenständlichen Fall zu verneinen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 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 auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071, mw Judikaturhinweisen).

Es trifft zu, dass - wie die Bw. ausgeführt hat – nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft zur Folge hat, da auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten muss, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (so auch: VwGH vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163, mw Judikaturhinweisen).

Wie oben ausgeführt worden ist, hat der Bauleiter der Bw. den sog. Werkvertragsnehmern gesagt, wann sie auf die Baustelle kommen müssen. Tatsache ist weiters, dass die sog. Werkvertragsnehmer zur Durchführung diverser Hilfsarbeiten herangezogen worden sind und den (anderen) Arbeitern der Bw. zugearbeitet haben. Darin kommt nach Auffassung der Berufungsbehörde mit hinreichender Deutlichkeit der „zweckmäßige Einsatz“ der sog. Werkvertragsnehmer zum Ausdruck. Das Vorliegen eines – für ein Dienstverhältnis typischen – persönlichen Weisungsrechtes ist daher im Ergebnis zu bejahen.

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 die Bw. das Arbeitsmaterial zur Verfügung gestellt hat. Unstrittig ist weiters, dass der Bauleiter der Bw. den sog. Werkvertragsnehmern gesagt hat, wann sie auf welche Baustelle kommen müssen, dass die sog. Werkvertragsnehmer für diverse Hilfsarbeiten herangezogen worden sind und dass sie den (anderen) Arbeitern der Bw. zugearbeitet haben. Es besteht daher nach Auffassung der Berufungsbehörde kein Zweifel daran, dass die sog. Werkvertragsnehmer in die im Unternehmen der Bw. bestehenden

betrieblichen Abläufe (unmittelbar) eingebunden gewesen sind. Auch das kurzfristige einvernehmliche Vereinbaren der Arbeitszeit – der Bauleiter der Bw. hat den sog. Werkvertragsnehmern gesagt, wann sie auf der Baustelle sein müssen – spricht nicht gegen das Vorliegen von Dienstverhältnissen (VwGH vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200, und vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163).

Die Berufungsbehörde geht davon aus, dass die von den sog. Werkvertragsnehmern ausgeübte Tätigkeit – Zuarbeiten (diverse Hilfsarbeiten) auf Baustellen – eine gewisse zeitliche Koordination des Arbeitseinsatzes erfordert hat. Für diese Annahme spricht auch die Aussage des AN-2, dass der Bauleiter der Bw. ihm gesagt hat, wann er auf der Baustelle sein müsse. Eine völlig freie Zeiteinteilung – wie dies von der Bw. behauptet wird und auch die Aussage des AN-1 nahe legt – ist daher nach Auffassung der Berufungsbehörde weniger wahrscheinlich als (gewisse) zeitliche Vorgaben. Aber selbst die Möglichkeit, sich seine Arbeitszeit frei einteilen zu können, würden das Vorliegen von Dienstverhältnissen (§ 47 EStG 1988) nicht ausschließen, da dieser Umstand weder gegen das Bestehen einer persönlichen Abhängigkeit des Arbeiters, noch gegen dessen Eingliederung in den Betrieb spricht (so auch: VwGH vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. ist daher im Ergebnis ebenfalls zu bejahen.

Von der Bw. wird das Vorliegen von Dienstverhältnissen ua. auch mit der Begründung in Abrede gestellt, dass die Arbeiten der sog. Werkvertragsnehmer nicht laufend kontrolliert worden seien. Eine Kontrolle sei nur bei Fertigstellung des „Werkes“ erfolgt.

Dazu ist Folgendes auszuführen: die gegenständlichen Arbeiten (Zuarbeiten [diverse Hilfsarbeiten] auf Baustellen) bieten in ihrer Ausführung den sie Auszuführenden (den sog. Werkvertragsnehmern) keinen gestalterischen Spielraum, sodass auch für eine „laufende“ Kontrolle dieser Arbeiten kein Raum verbleibt. Es liegt vielmehr in der Natur der Sache dieser Arbeiten, dass diese (erst und nur) nach Beendigung derselbigen kontrolliert werden: ob die Gerüstteile auf die Palette befördert worden sind bzw. ob das Arbeitsmaterial (oder der Schutt) an die dafür vorgesehen Stelle befördert worden ist.

Mit ihrem Einwand, dass keine „laufende“ Kontrolle stattgefunden habe, vermag die Bw. daher das Vorliegen von Dienstverhältnissen ebenfalls nicht in Zweifel zu ziehen.

Zum Einwand der Bw., die Abrechnung nach m² bzw. nach m³ würde für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos (und damit: gegen das Vorliegen von Dienstverhältnissen) sprechen:

Ein Unternehmerwagnis liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Leistende für die mit seiner Tätigkeit

verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (VwGH vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079).

Unstrittig ist, dass die Bw. das Arbeitsmaterial zur Verfügung gestellt hat und dass sie den sog. Werkvertragsnehmern die Sozialversicherungsbeiträge ersetzt hat. Vom Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerwagnisses kann daher überhaupt nicht die Rede sein.

Unstrittig ist weiters, dass die Entlohnung der sog. Werkvertragsnehmer nach m² bzw. nach m³ erfolgt ist. Nun trifft es zwar zu, dass eine (ausschließlich) am wirtschaftlichen Erfolg orientierte Entlohnung für einen Dienstnehmer eher selten ist; dessen ungeachtet kommt sie im Wirtschaftsleben vor (z.B. Akkordantentätigkeit, Provisionsempfänger etc.). Sie begründet insbesondere dann kein Unternehmerwagnis, wenn – wie im gegenständlichen Fall – die mit der Tätigkeit verbundenen Kosten unmittelbar vom Auftraggeber (der Bw.) getragen werden (VwGH vom 30. November 1993, Zl. 89/14/0300). Der Umstand, dass die Bw. die sog. Werkvertragsnehmer nach m² bzw. m³ entlohnt hat, begründet daher kein Unternehmerwagnis.

Auch mit ihrem weiteren Einwand, dass die sog. Werkvertragsnehmer im Falle einer Leistungsverhinderung (Krankheit, Urlaub) keine Entlohnung erhalten hätten und damit das Risiko eines Arbeitsausfalles selbst getragen hätten, vermag die Bw. kein Unternehmerwagnis zu begründen. Ansprüche auf Urlaubsgeld und auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall sind Merkmale eines sozial gestalteten Arbeitsverhältnisses. Dass die sog. Werkvertragsnehmer kein Urlaubsgeld und keine Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall erhalten haben kann daher, wenn – wie im gegenständlichen Fall – bereits entgegenstehende Merkmale gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses sprechen, nicht zur Charakterisierung eines Unternehmerwagnisses herangezogen werden (so auch: VwGH vom 29. September 1987, Zl. 87/14/0110; vgl. auch VwGH vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079).

Dem Einwand der Bw., dass die sog. Werkvertragsnehmer ein Unternehmerwagnis getragen hätten, kann daher ebenfalls nicht gefolgt werden.

Wie das Finanzamt zutreffend ausgeführt hat, ist bei der Gesamtbeurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, auch der im Wirtschaftsleben übliche Gestaltungsweise Gewicht beizumessen (so auch: VwGH vom 1. Dezember 1992, Zl. 88/14/0115). Dass – wie im gegenständlichen Fall – Hilfsarbeiten (Zuarbeiten) auf einer Baustelle, die – da sie im Zusammenwirken mit anderen Arbeitern ausgeführt werden – einer gewissen (zeitlichen) Koordination bedürfen und daher auch zwangsläufig eine Eingliederung in die betrieblichen Abläufe des Unternehmens nach sich ziehen, üblicherweise im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt werden, hat auch der Verwaltungsgerichtshof bestätigt (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071).

Abgerundet wird das Gesamtbild noch durch den Umstand, dass die sog. Werkvertragsnehmer - wie das Finanzamt in der (unwidersprochen gebliebenen) Bescheidbegründung ausgeführt hat – ausschließlich für die Bw. gearbeitet haben. Ein Umstand, der bei der gebotenen Gesamtbeurteilung ebenfalls für das Vorliegen von Dienstverhältnissen spricht (so auch: VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071).

Für das Vorliegen von Dienstverhältnissen spricht auch die Verpflichtung zur persönlichen Erbringung der Arbeitsleistung, wie dies in Pkt. VIII der als „Werkvertrag“ bezeichneten Vereinbarungen, wonach die Auftragsweitergabe nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung der Bw. möglich gewesen wäre, zum Ausdruck kommt.

Das Finanzamt ist daher zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass die sog. Werkvertragsnehmer die Arbeiten, die sie für die Bw. ausgeführt haben, im Rahmen von Dienstverhältnissen (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) erbracht haben.

Zu den Säumniszuschlägen:

Wird eine Abgabe – ausgenommen Nebengebühren – nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO (idF BGBl. I Nr. 142/2000) nach Maßgabe der folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabebetrages (Abs. 2 leg. cit.).

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt abzuführen.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind.

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten.

Dass die vorgeschriebenen Abgaben nicht (rechtzeitig) entrichtet und damit Säumniszuschläge verwirkt worden sind, ist unstrittig.

Die Festsetzung von Säumniszuschlägen ist daher ebenfalls zu Recht erfolgt.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 17. Oktober 2012