



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 13. April 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide 2005 des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 15. März 2006 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben stellte der Prüfer unter anderem fest, dass drei polnische Arbeiter im Zeitraum vom 20.5.2005 bis 31.12.2005 im Unternehmen der Berufungswerberin beschäftigt waren und für diese keine Lohnabgaben entrichtet worden wären. Laut Meldung der KIAB (Kontrolle illegaler Arbeitnehmerbeschäftigung) seien 3 polnische Arbeitnehmer auf der Baustelle in A angetroffen worden, ohne im Besitz einer arbeitsmarktbehördlichen Bewilligung und ohne angemeldet gewesen zu sein. Nach den Angaben der drei Dienstnehmer seien sie seit 20.5.2005 bei der Berufungswerberin zu einem Stundenlohn von 10 € und 169 Monatsstunden beschäftigt gewesen.

In der dagegen erhobenen Berufung wird eingewendet, dass die vom Finanzamt als Dienstnehmer eingestuften polnischen Staatsbürger über polnische Gewerbeberechtigungen verfügen würden und auf Grund von Montageverträgen (Werkverträge) sowohl für die Berufungswerberin als auch für andere Firmen als selbständige Gewerbeberechtigte die ihnen übertragenen Arbeiten als Subunternehmer durchgeführt hätten. Sie hätten selbstständig gearbeitet, seien nicht weisungsgebunden gewesen, jedoch sei ihre Arbeit vom Auftraggeber

kontrolliert worden. Die in den Werkverträgen vereinbarten Pauschalentgelte seien ordnungsgemäß versteuert worden. Im Rahmen ihrer Tätigkeit seien sie an keine bestimmte Arbeitszeit gebunden gewesen und hätten sich ohne weiteres der Mithilfe weiterer Arbeitskräfte bedienen bzw. sich bei der Ausübung ihrer Tätigkeit auch vertreten lassen können. Seitens der Auftragnehmer hätte kein Anspruch auf Entgelt und Urlaub bestanden. Die dem Geschäftsführer vorgehaltene Aussage eines Auftragnehmers gegenüber der KIAB sei nur auf Sprachschwierigkeiten zurückzuführen und hätte ihm durchaus vom Erhebungsorgan in den Mund gelegt worden sein können. Beim Auftragsverhältnis handle es sich um einen Werkvertrag und nicht um einen Dienstvertrag. Die entsprechenden Verträge sowie die gelegten Rechnungen seien der Berufung angeschlossen. Hinsichtlich der „Beschäftigung“ der drei polnischen Staatsbürger laufe auch ein Verwaltungsstrafverfahren nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz, das jedoch noch nicht abgeschlossen sei.

Über das Vermögen der Berufungswerberin wurde mit Beschluss des LG E vom 11.1.2007 das Konkursverfahren eröffnet und mit Beschluss vom 15.1.2007 die Schließung des Unternehmens angeordnet.

Das Finanzamt legte die Berufungen am 23.1.2007 dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 - FLAG - 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.

Nach der Legaldefinition des § 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.

Für die Abgrenzung zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit sind wesentliche Merkmale das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, einer Weisungsgebundenheit und der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers (VwGH 22.2.1996, 94/15/0123). Es ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder jene der Unselbstständigkeit

überwiegen (VwGH vom 24. September 2003, ZI. 2000/13/0182). Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl das hg Erkenntnis vom 2. Juli 2002, 99/14/0056, mwN).

Hinsichtlich der Weisungsgebundenheit als Voraussetzung für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist zu berücksichtigen, dass die Stärke des geforderten Weisungsrechtes von der Art der Tätigkeit abhängig ist. Dabei ist nicht die naturgemäß bei den einen Werkvertrag erfüllenden Unternehmern im Vordergrund stehende sachliche Weisungsgebundenheit entscheidend, sondern das persönliche Weisungsrecht, welches einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert.

Nach der vom Team KIAB beim Zollamt Krems/Donau am 13.12.2005 mit den drei auf der Baustelle in A ohne arbeitsmarktrechtliche Bewilligung angetroffenen drei polnischen Staatsbürgern (SZ, SA und SK) aufgenommenen und dem Geschäftsführer der Berufungswerberin vorgehaltenen Niederschrift bekommen diese die Arbeitsanweisungen immer vom Chef, Herrn M. Er würde mit ihnen auf die Baustelle fahren und genau sagen, was sie zu machen hätten. Ungefähr einmal in der Woche komme der Chef und würde ihre Arbeit kontrollieren.

Diese Arbeitsweise spricht grundsätzlich nicht gegen eine nichtselbständige Tätigkeit. Das Vorliegen der Weisungsgebundenheit wird in der Berufung zwar bestritten, jedoch nicht dargelegt, aus welchen Gründen eine Weisungsgebundenheit bei dieser oben geschilderten Arbeitsweise im Zusammenwirken mit den weiteren im Folgenden behandelten Voraussetzungen des § 47 EStG 1988 nicht vorliegen soll. Die persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit zeigt sich darin, dass die polnischen Arbeiter entgegen den Behauptungen in der Berufung ausschließlich für die Berufungswerberin tätig waren und somit auch nur von ihr Einkünfte beziehen konnten. Eine für einen Werkvertrag typische Werkleistung, bei der es lediglich auf den Arbeitserfolg und nicht auf das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft ankommt, konnte nicht festgestellt werden (siehe die unten stehenden Ausführungen zu den Montageverträgen).

Als weiteres Merkmal ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu beurteilen. Wie aus der Niederschrift vom 13.12.2005 zu ersehen ist, werden den drei beschäftigten polnischen Staatsbürgern das Arbeitsmaterial und das Werkzeug zur Verfügung gestellt. Weiters treffen sie sich vor Arbeitsbeginn in der Früh bei der Firma in E und nicht an ihrem eigenen Firmensitz. Sie legen keine von ihnen erstellten Honorarabrechnungen. Es wurde zwar in der Berufung behauptet, auch für andere Firmen als selbständige

Gewerbeberechtigte tätig gewesen wären, Angaben über diese Unternehmen, für welche sie als Subunternehmer gearbeitet haben, wurden allerdings nicht gemacht.

Damit haben die in Rede stehenden polnischen Arbeiter die gesamte Infrastruktur der Berufungswerberin genutzt, woraus im Zusammenwirken mit der über mehrere Monate andauernden Tätigkeit eine unabdingbare Eingliederung in den geschäftlichen Organismus erkennbar ist. Auch dadurch, dass die drei polnischen Staatsbürger ihre Löhne in bar und nicht auf ein Firmenkonto überwiesen erhalten, zeigt sich, dass sie im Vergleich zu tatsächlich selbständig tätigen Unternehmen keine eigene im wirtschaftlichen Verkehr übliche unternehmerische Struktur haben.

Neben den aus der Legaldefinition zu ersehenden Unterscheidungsmerkmalen ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH als weiteres Unterscheidungskriterium das Unternehmerrisiko zu beurteilen. Der VwGH sieht ein Unternehmerwagnis dann gegeben, wenn der Erfolg der Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Leistende für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Leistungserbringer tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (vgl. VwGH vom 2. Juli 2002, 99/14/0056).

In der oben bereits genannten Niederschrift haben die drei polnischen Staatsbürger angegeben, einen Stundenlohn von 10 € zu bekommen. Sie würden gemeinsam in der Früh um 8 Uhr anfangen und ca. 8 Stunden bei 1 Stunde Pause die ganze Woche von Montag bis Freitag arbeiten. Am Wochenende würden sie nach Polen fahren. Das Arbeitsmaterial und das Werkzeug seien vom Chef. Das Material werde meistens mit einem großen LKW geliefert. Sie wüssten, dass der Chef ein Geschäft habe, wo er fertige Fenster und Türen verkaufen würde. Das Arbeitsgewand sei von ihnen selber. Ihren Lohn würden sie in der Firma in E vom Chef persönlich bekommen. Er drucke mit dem Computer die Rechnung für sie aus und sie müssten dann diese unterschreiben. Auf dieser Rechnung seien der Name von ihnen, die Stunden und der Betrag. Selber hätten sie noch keine Rechnung geschrieben. Das Geld würden sie dann vom Chef bar auf die Hand bekommen. Wenn sie krank seien, würden sie einfach den Chef anrufen und ihm das sagen. Sie müssten auch keine Strafe zahlen, wenn sie mit einem Termin nicht rechtzeitig fertig werden würden.

Die Vereinbarung eines Stundenlohnes im Zusammenwirken mit der vorgegebenen Tagesstundenanzahl kommt einem Fixbezug gleich und stellt nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ein starkes Indiz gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses dar (vgl. VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339). Eine Abhängigkeit

dieser Bezüge vom Unternehmenserfolg kann bei einer derartigen Entlohnung nicht nachvollzogen werden. Durch die zur Untermauerung einer selbständigen Tätigkeit zwischen der Berufungswerberin und einem der drei polnischen Staatsbürger abgeschlossenen Montageverträge wird eine vom Erfolg abhängige Berechnung der Entgelte von der Berufungswerberin nicht dargelegt. Weiters kommt das Unternehmerrisiko auch darin zum Ausdruck, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang seines Tätigwerdens bzw. dessen wirtschaftlichen Erfolg selbst zu bestimmen (vgl. das in der Berufung zitierte Erkenntnis des VwGH vom 17.5.1989, 85/13/0110). Nach den Angaben der drei beschäftigten polnischen Staatsbürger sind sie jedoch seit 20. Mai 2005 ausschließlich bei der Berufungswerberin an verschiedenen Baustellen beschäftigt. Die Arbeitszeit ist ihnen vorgegeben. Ein Krankenstand hat keine Auswirkungen auf die Bezahlung. Eine Entgeltkürzung bei Unmöglichkeit der Leistungen oder verspäteter Leistungserbringung kann nicht ersehen werden.

Ausgabenseitig ist ein Unternehmerrisiko ebenfalls nicht erkennbar, da das Arbeitsmaterial und das Werkzeug (bis auf die Arbeitskleidung) nach den Angaben der beschäftigten polnischen Staatsbürger von der Berufungswerberin bereitgestellt werden. Weiters ist der Niederschrift vom 13.12.2005 zu entnehmen, dass die polnischen Staatsbürger mit dem Firmenauto der Berufungswerberin zu den einzelnen Baustellen gebracht werden. Das konkret weder einnahmen- noch ausgabenseitig nachgewiesene Unternehmerrisiko lässt eine selbständige Tätigkeit nicht erkennen.

Nachdem die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit und somit das verwirklichte Geschehen in seiner äußeren Erscheinungsform im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 23.3.1983, 82/13/0063, nach den bisherigen Darstellungen überwiegend dem Tatbild für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 entspricht, steht der Qualifikation der Einkünfte der drei polnischen Staatsbürger als solche aus nichtselbstständiger Arbeit auch nicht entgegen, dass sie mit der Berufungswerberin „Montageverträge“ abgeschlossen haben, wonach Art und Umfang der von den polnischen Staatsbürgern zu erbringenden Leistungen durch folgende Vertragsbestandteile bestimmt werden:

- Montageverträgen für jeweils sich ändernde Baustellen mit den durchzuführenden Arbeiten (wie z.B. Fensterbankmontage außen und innen, Geschäftslokalmontage und Fenstermontage, Stiegenhäuser Montage Fenster, Wintergartenvorbau und Fenstermontage, Fertighaus und Wintergarten)
- die behördlichen Bescheide und Verhandlungsschriften zum Bauvorhaben
- die Ausführungspläne des Auftraggebers

- sämtliche einschlägige Ö- und DIN-Normen

Die nachfolgende "Preisgestaltung" beinhaltet eine Pauschalsumme zuzüglich Umsatzsteuer.

Ob nach diesen Montageverträgen eine Dienstverhältnis oder ein Auftragsverhältnis im zivilrechtlichen Sinn vorliegt, ist ohne Bedeutung, da es steuerrechtlich auf die gewählte Bezeichnung (Dienstvertrag, Werkvertrag oder wie gegenständlich, Montagevertrag) nicht ankommt. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen und das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit von Bedeutung (vgl. VwGH vom 31.5.2005, 2000/15/0127). Zusammengefasst ist aus steuerrechtlicher Sicht von einer Scheinselbständigkeit der polnischen Staatsbürger auszugehen, da die verwirklichten Gegebenheiten eindeutig für eine nichtselbständige Tätigkeit sprechen.

Im Zusammenhang mit der gleichzeitig mit der Berufung vorgelegten und in deutscher Sprache übersetzten polnischen Gewerbeberechtigung eines der polnischen Staatsbürger fällt weiters auf, dass sie offensichtlich am 13.2.2006 ausgestellt wurde und erst rückwirkend den Beginn der Tätigkeit mit 10.3.2004 bestätigt, was die Glaubwürdigkeit dieses Dokumentes in Frage stellt. Darüber hinaus sagt die polnische Gewerbeberechtigung nichts darüber aus, ob der Inhaber in Österreich selbständig oder nicht selbständig beruflich tätig war.

Was die Bedenken der Berufungswerberin in der Berufung dahingehend betrifft, die Aussagen der drei polnischen Staatsbürger in der oben genannten Niederschrift könnten nur auf Sprachschwierigkeiten beruhen und könnten ihnen vom Erhebungsorgan in den Mund gelegt worden sein, wird darauf hingewiesen, dass bei der Einvernahme ein Dolmetsch für Polnisch, AK, anwesend war und die Niederschrift mit seiner Unterschrift auch bestätigt wurde. Darüber hinaus wurden die mit der Berufungswerberin abgeschlossenen Montageverträge ebenfalls in deutscher Sprache abgefasst, was darauf schließen lässt, dass die drei polnischen Staatsbürger in ausreichendem Ausmaß die deutsche Sprache beherrschen.

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 13. Mai 2008