



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 8. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 11. Dezember 2009 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Geschäftszweig der Berufungswerberin lautete „Projektmanagement“. Ihre Geschäftstätigkeit bestand darin, mit Firmen im EU-Raum sogenannte „Projektvermittlungsaufträge“ abzuschließen, laut denen sie nach eigener Darstellung diesen Firmen für die Durchführung bestimmter Arbeiten – vorwiegend im Bereich der Metallverarbeitung - selbständig Gewerbetreibende aus osteuropäischen Ländern (insbesondere der Slowakei) vermittelte.

Im Zuge von Lohnsteuerprüfungen wurde jedoch die Feststellung getroffen, dass es sich bei der von der Berufungswerberin ausgeübten Tätigkeit in Wahrheit um eine Überlassung von Arbeitskräften handle und ihr daher hinsichtlich dieser Arbeitskräfte die Stellung eines Arbeitgebers mit den entsprechenden steuerlichen Verpflichtungen zukomme. Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und forderte mit dem angefochtenen Haftungsbescheid die auf die Honorare für die vermittelten Personen entfallende Lohnsteuer nach.

Folgender Sachverhalt lag dieser Rechtsansicht zugrunde: In den Projektvermittlungsaufträgen wurde die Übernahme von bestimmten Arbeitsleistungen geregelt und als Entgelt ein Pauschalentgelt vereinbart, das nach der Stundenanzahl bemessen wurde. Dauerte ein bestimmtes Projekt länger, erfolgte allenfalls eine Ergänzungsvereinbarung mit weiteren Pauschalbeträgen. Die Endabrechnung erfolgte jedoch nach den tatsächlich erbrachten und vom Auftraggeber bestätigten Leistungen. Zu diesem Zweck wurde ein sogenanntes „Projekttagbuch“ geführt, das praktisch nur eine Stundenaufzeichnung der für die Arbeitsleistung eingesetzten Personen war. Der abschließende Rechnungsbetrag wurde vom Beschäftigterbetrieb an die Berufungswerberin bezahlt, welche ihrerseits die beschäftigten Personen (nach einem eigens vereinbarten Stundensatz) entlohnte. Die eingesetzten Arbeitskräfte waren der Autorität der Beschäftigterbetriebe unterworfen, hatten sich an die vorgegebenen Arbeitszeiten zu halten, erhielten Weisungen gleich den eigenen Dienstnehmern der Betriebe, mussten sich bei Urlaub, Krankheit abmelden und traten auch sonst nicht als Selbständige in Erscheinung. Für allfälligen Ersatz bei Abwesenheit sorgte die Berufungswerberin. Für allfällige Schäden sollte die Berufungswerberin haften, wobei jedoch kein konkreter Fall einer derartigen Schadenshaftung festgestellt werden konnte. Zumeist waren die Arbeitskräfte in der Produktion der Beschäftigterbetriebe eingesetzt, wo sie auch deren Betriebsmittel verwendeten. Auch einzelne befragte Beschäftigterbetriebe sahen in der Vereinbarung eine Arbeitskräfteüberlassung, zumal auch die Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden erfolgte.

Die Sachverhaltsfeststellungen ergaben sich aus der Einsicht in Vertragsunterlagen, der Einnahme der damaligen Geschäftsführerin der Berufungswerberin sowie deren Ehegatten, der Aussagen mehrerer der slowakischen Beschäftigten und aus Auskünften seitens einzelner Beschäftigterbetriebe.

In der gegen den Haftungsbescheid eingebrachten Berufung wurde seitens der Berufungswerberin sinngemäß eingewendet: Die jeweils die Berufungswerberin vertretenden Organe hätten die Geschäfte stets mit der gebotenen Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes betrieben. Ausschließlicher Geschäftsgegenstand sei die Geschäftsvermittlung entsprechend der Gewerbeberechtigung. Noch vor Beginn der Geschäftstätigkeit sei eine rechtliche Beurteilung der Geschäftsvermittlung durch Rechtsanwalt Dr. x vorgenommen worden, weiters sei einer der ersten Geschäftsvermittlungsfälle der OÖ Gebietskrankenkasse mit dem Ersuchen der rechtlichen Beurteilung aus Sicht der Gebietskrankenkasse vorgelegt worden und bis heute ohne Beanstandung bzw. Beantwortung des Ersuchens geblieben. Die Berufungswerberin durfte daher von der Rechtmäßigkeit ihres Tuns auch nach den diesbezüglichen arbeits- und sozialrechtlichen Bestimmungen ausgehen. Sie hätte selbstverständlich als Geschäftsvermittler auch auf die Einhaltung der Rechtsvorschriften und auf die Richtigkeit der Geschäftsunterlagen der vermittelten Firmen geachtet. Es hätten alle Firmen über eine ordentliche Gewerbebe-

rechtiung verfügt, sodass diese jederzeit in der Lage seien, einen Nachweis über die Zahlung der ordnungsgemäßen Abgaben in ihrem Heimatland zu führen. Die Berufungswerberin hätte stets im guten Glauben auf die Rechtmäßigkeit der Geschäftstätigkeit gehandelt. Es werde daher der Antrag auf Aufhebung des Haftungsbescheides gestellt.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung hielt die Berufungswerberin in einem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ihr Begehren vollinhaltlich aufrecht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für die im gegenständlichen Fall strittige Frage, ob die Berufungswerberin, wie sie vermeint, nur selbständige Gewerbetreibende an verschiedene Firmen für die Erfüllung bestimmter Aufgaben vermittelt hat oder in Wahrheit eine Zurverfügungstellung von Arbeitskräften zur Arbeitsleistung an Dritte vorgelegen ist und die Berufungswerberin damit als Personalgestellungsunternehmen tätig geworden ist, war zunächst von Bedeutung, ob die Tätigkeit der vermittelten Personen als nichtselbständige Tätigkeit im Sinn der steuerrechtlichen Bestimmungen zu beurteilen ist.

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.

Für die Frage, ob ein steuerrechtliches Dienstverhältnis im Sinn dieser Legaldefinition vorliegt, ist weder maßgeblich, dass ein Dienstverhältnis im Sinn des bürgerlichen Rechts vorliegt, noch ist der Abschluss eines formellen Dienstvertrages Voraussetzung. Entscheidend ist nur, ob die ausgeübte Tätigkeit dem „Tatbild“ des § 47 EStG entspricht (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Tz 14 – 19 zu § 47 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Aus diesem Grund ist es auch unerheblich, dass in den zwischen der Berufungswerberin und den Beschäftigerfirmen abgeschlossenen schriftlichen Verträgen die ausführenden Personen als Projektanten bzw. Subauftragnehmer bezeichnet wurden und festgehalten wurde, dass es sich bei diesen Personen um selbständige Gewerbetreibende handle, für die keine Beschränkungen an Arbeitszeiten und keine Zulagen jedweder Art wie etwa Überstundenzuschläge zum Ansatz kommen würden, dass weiters festgehalten wurde, dass diese Personen nicht in die interne Betriebsstruktur eingebunden seien, dies gelte insbesondere für örtliche und zeitliche Direktiven. Von Bedeutung ist lediglich, wie die betreffenden Vertragsverhältnisse tatsächlich gelebt wurden.

Die hierfür erforderlichen Feststellungen wurden im Rahmen der Prüfung durch Befragung einzelner beschäftigter Personen bzw. der Verantwortlichen einzelner Beschäftigerfirmen getroffen. Insbesondere von Bedeutung waren die Aussagen von H - ein gelernter und zuvor in der Slowakei auch selbständig tätiger Maler und Fassader - sowie von S - Hilfsarbeiter ohne spezielle Ausbildung und ohne Gewerbeberechtigung in der Slowakei – sowie der Verantwortlichen von deren Beschäftigerfirmen. Danach waren die Arbeitskräfte in den Beschäftigerbetrieben je nach ihren Vorkenntnissen als Schweisser, Maler etc., aber auch als Hilfsarbeiter jeweils für eine unbestimmte Zeit und für die im Einsatzbereich anfallenden Arbeiten eingesetzt. Bezüglich allfälliger Weisungen unterschied sich ihr Arbeitseinsatz nicht von dem allfälliger eigener Arbeiter des Beschäftigerbetriebes, sie waren an die vorgegebenen Arbeitszeiten gebunden und mussten sich im Fall von Abwesenheiten (Urlaub, Krankheit) abmelden. Werkzeug und Material wurde von der Beschäftigerfirma zur Verfügung gestellt. Über die Arbeitseinsätze wurden Stundenaufzeichnungen geführt, die Einhaltung der Arbeitszeiten bzw. der Arbeitsfortschritt wurde von einem Verantwortlichen der Beschäftigerfirma kontrolliert. Die Entlohnung erfolgte nach dem Ausmaß dieser Arbeitsstunden.

Die Aussagen der befragten Personen sind auf Grund ihrer Übereinstimmung glaubwürdig. Wie weiters den Darstellungen der befragten Arbeiter zu entnehmen war, war ihnen - offensichtlich auf Grund von Sprachschwierigkeiten – teilweise der Inhalt des mit der Berufungswerberin geschlossenen Vertrages nicht gänzlich verständlich. Sie haben sich nur für die Entlohnung, den vorgegebenen Stundenlohn interessiert. Für den Fall eines längerzeitigen Arbeitsausfalles war laut Darstellung seitens der Beschäftigerfirmen vereinbart, dass die Berufungswerberin für eine Ersatz sorgen würde.

Die Legaldefinition des § 47 EStG 1988 enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in dessen geschäftlichen Organismus. Wenn beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit ermöglichen, ist anhand weiterer Merkmale zu beurteilen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder der Unselbständigkeit überwiegen. In zahlreichen Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof auch dem Umstand, ob der Steuerpflichtige mit der ausgeübten Tätigkeit ein Unternehmerrisiko trägt, ebenso wesentliche Bedeutung beigemessen wie den beiden Kriterien der Legaldefinition. Im Erkenntnis vom 28.5.2009, 2007/15/0163, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt: Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenüber steht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu zahlen.

Die zuvor getroffenen Feststellungen bieten nun keinerlei Hinweise, dass die Arbeitskräfte den Beschäftigerfirmen für die Herstellung eines konkreten abgegrenzten Werkes zur Verfügung gestellt wurden. Die Vermittlungsverträge sprechen zwar in ihrem Gegenstand von einem bestimmten „Projekt“ laut „ausgehändigter Pläne samt Ausführungsbeschreibung“ gegen ein Pauschalentgelt, diese Vertragsformulierung ist jedoch letztlich ohne Bedeutung, da die tatsächliche Abrechnung (laufende Zwischenabrechnungen und Endabrechnung) nur nach der Anzahl der geleisteten Arbeitsstunden erfolgte. Bei länger dauernden Einsätzen wurden allenfalls auch Ergänzungsverträge mit zusätzlichen „Pauschalbeträgen“ geschlossen oder es wurden die bestehenden Verträge geringfügig abgeändert. Die gesamte Abwicklung zeigt vielmehr, dass die Arbeitskräfte den Firmen für einen unbestimmten Zeitraum zur Durchführung verschiedener nach Leistungseinheiten abgerechneter Arbeiten zur Verfügung gestellt wurden, was darauf schließen lässt, dass die betreffenden Personen in diesem Zeitraum ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellten.

Die Arbeitskräfte wurden durch die Berufungswerberin den Beschäftigerbetrieben zugeteilt und waren dort nicht nur zur sach- und termingerechten Erledigung der zugewiesenen Arbeiten verpflichtet, sondern waren in dieser Zeit, wie sich aus den übereinstimmenden Aussagen der Arbeiter und der Beschäftiger ergibt, auch zur Gänze den betrieblichen Ordnungsvorschriften wie Arbeitszeit, Arbeitspausen unterworfen, unterstanden der betrieblichen Kontrolle und führten die erforderlichen Arbeiten auch unter Anleitung eines Vorarbeiters oder einer anderen für die Beschäftigerfirma verantwortlichen Person durch, sodass sie nicht nur sachlich, sondern auch persönlich weisungsgebunden waren.

Aus der Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften ergibt sich zweifellos für die Dauer der jeweiligen Arbeitseinsätze eine betriebliche Eingliederung. Dafür spricht auch der Umstand, dass den Arbeitern alle zur Ausführung der Arbeiten erforderlichen Werkzeuge und Arbeitsmaterialien von der Beschäftigerfirma zur Verfügung gestellt wurden.

Schließlich ist auch noch festzuhalten, dass die vermittelten Personen auf Grund der Bezahlung in Form eines fixen Stundenlohnes keinerlei Unternehmerrisiko zu tragen hatten. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Vereinbarung eines Stundenhonorars ein Indiz dafür dar, dass der Mitarbeiter nicht einen bestimmten Arbeitserfolg schuldet, sondern die Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Ein vereinbarter Stundenlohn spricht auf Grund des Fehlens einer erfolgsabhängigen Leistungskomponente für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (z.B. VwGH 15.9.1999, [97/13/0164](#); VwGH 28.5.2009, [2007/15/0163](#)).

Bei diesen sachlichen Gegebenheiten ist davon auszugehen, dass die von der Berufungswerberin ihren Vertragspartnern zur Verfügung gestellten Arbeiter keineswegs selbständig tätig geworden sind, sondern in Wahrheit steuerrechtliche Dienstverhältnisse vorgelegen sind. Be-

merkt wird, dass dies offensichtlich auch von den im Rahmen der Prüfung einvernommenen Arbeitern selbst so gesehen wurde und sich auch die hiezu einvernommenen Beschäftigerfirmen dahingehend äußerten, dass für sie Personalvermittlung vorlag bzw. sie sich nicht bewusst gewesen wären, dass sie eigentlich (nach Ansicht der Berufungswerberin) selbständig Tätige beschäftigen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei Überlassung (Gestellung) von Arbeitskräften an Dritte im Regelfall derjenige als Arbeitgeber anzusehen, der die Dienste verschafft hat (VwGH 15.9.1999, [97/13/0164](#) unter Hinweis auf VwGH 20.12.1972, [2340/71](#)). Danach entspricht es der organisatorischen Eingliederung in ein Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen, den Anordnungen über den jeweiligen Tätigkeitseinsatz zu folgen.

Die ausländischen Arbeitskräfte wurden von der Berufungswerberin vertraglich zur Arbeitsleistung bei den jeweiligen Beschäftigerfirmen verpflichtet, wobei auch die auszuführenden Tätigkeiten weitestgehend umschrieben waren, und sie wurden von der Berufungswerberin für diesen Einsatz nach einem zwischen der Berufungswerberin und dem Arbeiter vereinbarten Stundensatz – nach Kontrolle des tatsächlichen zeitlichen Ausmaßes - entlohnt. Es besteht kein Zweifel, dass die Arbeiter damit zum Arbeitseinsatz nach den Vorgaben der Berufungswerberin verpflichtet waren, wodurch die organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Berufungswerberin verwirklicht ist.

Die Berufungswerberin wurde daher zu Recht als Arbeitgeberin der eingesetzten Arbeiter zur Haftung für die Lohnabgaben herangezogen. Aus den angeführten Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 25. August 2011