



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Kreil und die weiteren Mitglieder HR Dr. Christiane Kestler, Dr. Ernst Grafenhofer und Josef Pointinger über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Erich Halbartschlager, Steuerberatung GmbH, 4400 Steyr, Stelzhamerstraße 1a, vom 20. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 22. November 2006 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2003 und 2004 und Säumniszuschlag für das Jahr 2004 nach der am 21. August 2009 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend das Jahr 2003 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung betreffend das Jahr 2004 wird Folge gegeben. Die Höhe der im Bescheid für das Jahr 2004 angeführten Abgaben beträgt:

Abgabentyp	Zeitraum	Betrag in Euro
Lohnsteuer	2004	0,00
Dienstgeberbeitrag	2004	595,98
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2004	50,33
Säumniszuschlag (betr. Lohnsteuer)	2004	0,00

## Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 2003 bis 2005 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurden unter anderem folgende Feststellungen getroffen:

1. Im Jahr 2003 wurden an zwei Dienstnehmer Diäten ausbezahlt, die nach Ansicht des Prüfers zu Unrecht steuerfrei belassen wurden. Da sie nach den Prüfungsfeststellungen für Arbeitsstunden auf Baustellen ausbezahlt wurden, bei denen keine Nächtigung stattfand, sei die Steuerfreiheit nur für fünf aufeinanderfolgende Arbeitstage zu gewähren und die Diäten für die weiteren Tage nachzuversteuern.
2. In den Jahren 2004 und 2005 wurden auf dem Buchhaltungskonto „Fremdleistungen“ Rechnungen an zwei Firmen (Firma S und Firma P) verbucht, die für Arbeitsleistungen in Zusammenhang mit Platten- und Fliesenverlegungen bezahlt wurden. Die Arbeiten wurden von polnischen Arbeitskräften durchgeführt. Da weder die Existenz der beiden Firmen festgestellt werden konnte noch der für die Firmen aufgetrete Ansprechpartner unter der von der Berufungswerberin genannten Adresse steuerlich geführt wurde, wurde angenommen, dass es sich in Wahrheit um nichtselbständige Arbeitsverhältnisse gehandelt habe, für die Lohnabgaben abzuführen seien.

Das Finanzamt erließ für den geprüften Zeitraum Haftungs- und Abgabenbescheide und forderte neben hier nicht strittigen Nachforderungen für das Jahr 2003 auch die auf die Diäten entfallenden Lohnabgaben und für das Jahr 2004 die auf die verbuchten Fremdleistungen entfallenden Lohnabgaben nach und schrieb für das Jahr 2004 überdies einen Säumniszuschlag vor.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde zunächst sinngemäß eingewendet: Die Behörde sei auf Grund der Feststellungen der GPLA-Prüfung zur Ansicht gekommen, dass die bezahlten Rechnungen für beauftragte Subunternehmer nicht Werklohn, sondern Dienstnehmerlöhne seien. Die Feststellung stütze sich im wesentlichen darauf, dass keine Unterlagen vorgelegen wären, die erkennen lassen, dass die Werkverträge mit den beiden ausländischen Firmen gleich behandelt wurden wie die Werkverträge mit inländischen Subunternehmern. Dies sei unrichtig, es seien der Behörde sämtliche Unterlagen übergeben worden. Die Behörde hätte es nur unterlassen, entsprechende Sachverhaltsermittlungen durchzuführen. Es sei der Behörde eine Liste über Anlagegüter der Berufungswerberin übergeben worden, aus der geringe Stückzahlen erkennbar waren, sodass die beauftragten Subunternehmer mit eigenen Geräten gearbeitet haben mussten. Es sei auch ein Nachweis erbracht worden, dass die von diesem Verfahren betroffenen Subunternehmer gleich behandelt wurden wie die anderen Subunternehmer, es seien dieselben Werkverträge abgeschlossen worden und die Bezahlung in der gleichen Weise erfolgt. Die hiefür

festgesetzten Lohnabgaben erfolgten daher zu Unrecht. Auch die Nichtanerkennung der Reisediäten für den Zeitraum 2003 sei zu Unrecht erfolgt, da bei unregelmäßig wiederkehrenden Reisen die bezahlten Diäten erst nach dem 15. Tag steuerpflichtig zu rechnen seien.

Auf Grund dieser Berufung teilte das Finanzamt der Berufungswerberin in einem umfangreichen Bedenkenvorhalt zunächst mit, dass im Prüfungsverfahren festgestellt wurde, dass die angeblich beauftragten Firmen nicht existierten, und forderte die Berufungswerberin auf, aussagekräftige Nachweise über die Existenz der Firmen zu erbringen bzw. auch Angaben zu dem als Ansprechpartner der Firmen genannten E zu machen, da dieser unter der angegebenen Adresse nicht auffindbar sei.

Da der Vorhalt unbeantwortet blieb, erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungvorentscheidung.

Im Vorlageantrag hielt die Berufungswerberin ihre Ansicht weiterhin aufrecht, dass die beauftragten Subunternehmer tatsächlich selbständige Unternehmer mit eigenen Arbeitsgeräten, wirtschaftlicher und rechtlicher Eigenverantwortung, Haftung für das Werk etc. seien. Wenn das beauftragende Unternehmen beweisen müsse, dass das beauftragte Unternehmen alle Betriebseinrichtungen haben müsse, um als Unternehmen anerkannt zu sein, würde das eine Bewieslastumkehr bedeuten. Nach Darstellung der Abgabenbehörde müsste ein Scheingeschäft vorliegen, eine solche Darstellung fehle jedoch in der Berufungvorentscheidung. Inwieweit ein beauftragtes Subunternehmen die Abgaben ordnungsgemäß bezahle, sei für die Berufungswerberin nicht erkennbar. Auf Grund der bekannten Umstände sei für sie klar gewesen, dass es sich um Unternehmen handle, die im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften tätig seien.

Im Zuge des weiteren Berufungsverfahrens forderte der Unabhängige Finanzsenat die Berufungswerberin mittels Vorhalt auf, auch eine Begründung für die Berufung gegen die Nichtanerkennung der Reisediäten einzubringen. Da im unbeantwortet gebliebenen Vorhalt des Finanzamtes insbesondere die Fragen zur Person des E von wesentlicher Bedeutung waren, sollte überdies nach Möglichkeit vorweg eine Aufklärung der dort gestellten Fragen erfolgen und diese dem Unabhängigen Finanzsenat mitgeteilt werden.

Der Vorhalt wurde bezüglich der Reisediäten sinngemäß folgendermaßen beantwortet: Die von der Berufungswerberin ausbezahlten Reisediäten seien auf Grund kollektivvertraglicher Bestimmungen an die Mitarbeiter zu bezahlen. Auf Grund des Verweises in § 26 Z 4 EStG und § 68 EStG würden lohngestaltende Vorschriften zum unmittelbaren Gesetzesinhalt, sofern sie hinsichtlich des Dienstreisebegriffes günstiger seien als das EStG. Davon betroffen sei die

Feststellung des Dienstortes, die Dauer der Dienstreise sowie die Abrechnung nach Kalendertagen. Im Übrigen könne bei unregelmäßigen Besuch von Dienstorten ein Ort im Jahr maximal fünfzehn mal bereist werden. Die Reisediäten seien daher auf Grund dieser Zitierungen steuerfrei zu belassen. Vorgelegt wurde in diesem Zusammenhang ein Auszug des Kollektivvertrages. Bezuglich der Fragen zu den als Subunternehmer beschäftigten Firmen legte die Berufungswerberin neuerlich verschiedene Unterlagen (Rechnungen, Werkverträge etc.) bei, die jedoch bereits bei der Prüfung vorgelegen waren.

In der Folge forderte der Unabhängige Finanzsenat das Finanzamt auf, den zwischenzeitig ausfindig gemachten Ansprechpartner der strittigen Werkverträge, E , zu den mit der Berufungswerberin abgewickelten Geschäften zu vernehmen. In der niederschriftlich festgehaltenen Aussage bestätigte dieser im Wesentlichen, für die Firmen P und S tätig gewesen zu sein, die Baustellen sowie die Arbeiter eingeteilt zu haben, die Arbeiter auf den Baustellen überwacht zu haben, die Rechnungen geschrieben und die Entgelte in Empfang genommen zu haben. Zur rechtlichen Existenz der Firmen konnte er jedoch keine Angaben machen und verwies lediglich auf hinter den Firmen stehende Personen, einen B und einen Z. Insbesondere B hätte die Organisation durchgeführt und die Aufträge erteilt, an ihn hätte er auch die Entgelte weitergegeben, von ihm wären die Arbeiter bezahlt worden. Belege über die Weitergabe der Gelder würden keine existieren.

In der am 21. August 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der Berufungswerberin zur Berufung gegen die Nachversteuerung der Diäten ausdrücklich erklärt, dass gegen die Sachverhaltsfeststellungen des Prüfers kein Einwand bestünde und lediglich die Ansicht vertreten wurde, dass die steuerfreien Diäten nicht nur für fünf Tage, sondern für fünfzehn Tage zu gewähren seien. Bezuglich der strittigen Subunternehmer wurde daran festgehalten, dass es der Berufungswerberin als Auftraggeberin nicht erkennbar gewesen sei, dass es sich bei den Auftragnehmern um keine ordnungsgemäßen Firmen gehandelt habe.

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

##### **1. Diätenzahlungen:**

Gemäß § 26 EStG 1988 in der für den Berufungszeitraum geltenden Fassung gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit unter anderem nicht:

Z 4: Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütung und als Tages- und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers - seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von

Dienstverrichtungen verlässt oder

- so weit weg vom ständigen Wohnort arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort nicht zugemutet werden kann.

Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinn des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden.

Auf Grund des Verweises in dieser Gesetzesstelle werden lohngestaltende Vorschriften zum unmittelbaren Gesetzesinhalt, sofern sie hinsichtlich des Dienstreisebegriffes günstiger sind als das Einkommensteuergesetz. Zu derartigen lohngestaltenden Vorschriften, die eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise für steuerliche Zwecke enthalten können, zählen jedenfalls Kollektivverträge.

Der im gegenständlichen Fall im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegte Kollektivvertrag für Bauhilfsgewerbe – Steinarbeiter, Stand 1.5.2003, enthält in § 11 und 12 Regelungen betreffend „betriebsentsandte Arbeitnehmer“ und definiert diese Arbeitnehmer folgendermaßen: „- das sind solche, die auf eine außerhalb ihres ständigen Betriebsortes gelegen Arbeitsstätte entsendet werden, die vom Betrieb oder Wohnort so weit entfernt ist, dass ihnen eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann“.

Der Kollektivvertrag für Hafner, Platten/Fliesenleger regelt die Zahlung einer Auslöse bei Arbeiten außerhalb einer 10-Kilometer-Grenze von der Stadtmitte oder Ortsmitte, falls der Arbeitnehmer „nicht am Abend auf Anordnung und Kosten der Firma zurückfährt und ihm nicht ausreichende Verpflegung und Quartier beschafft werden kann“. Die Auslöse gebührt erstmalig von der ersten Übernachtung an.

Im Sinn dieser lohngestaltenden Vorschriften sind Reisevergütungen jedenfalls dann vorgesehen, wenn der Arbeitnehmer am Arbeitsort nächtigt. Da nach den Feststellungen des Lohnsteuerprüfers in den strittigen Fällen Nächtigungen nicht stattgefunden haben, lagen keine Reisen im Sinn dieser Kollektivverträge vor, sodass eine Steuerfreiheit der ausbezahnten Diäten nur entsprechend dem Dienstreisebegriff des § 26 Z 4 EStG 1988 gegeben war.

Wie eingangs zitiert, liegt nach dem ersten Tatbestand dieser Gesetzesstelle eine Dienstreise vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt. Führt die Dienstreise täglich an denselben Ort, kann sich je nach Dauer ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit ergeben. Der Arbeitnehmer ist dann nicht mehr auf Dienstreise, solange er an diesem neuen Mittelpunkt der Tätigkeit tätig ist. Ein neuer Mittelpunkt ist bei täglicher Rückkehr an den Wohnort insbesondere nach einer Einsatzdauer von mehr als einer Woche anzunehmen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 49 und 49/1 zu § 26).

Diese Annahme wurde auch vom Verwaltungsgerichtshof bereits in mehreren Erkenntnissen bestätigt (z.B. VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, oder VwGH 20.11.1996, 96/15/0097).

In diesem Sinn erfolgte eine Nachversteuerung der nach dem fünften Arbeitstag ausbezahlten Diäten zu Recht, da die sachverhaltsmäßigen Feststellungen des Prüfers unbestritten blieben (keine Nächtigungen; Tätigkeit an aufeinander folgenden Tagen – sh. Pkt. 3 des Programmes der Schlussbesprechung).

## 2. Zahlungen für Subunternehmer:

Bezüglich dieses Punktes bestand zwischen Finanzamt und der Berufungswerberin Uneinigkeit darüber, ob die in der Buchhaltung als Zahlungen an die Firmen P und S ausgewiesenen Beträge tatsächlich Zahlungen an Subunternehmer für verschiedene Fliesenleger- oder Steinarbeiten waren oder ob es sich lediglich um Scheinrechnungen gehandelt hat, mit denen die Bezahlung von Schwarzarbeitern verschleiert werden sollte bzw. allenfalls ein Beschäftigungsverbot von Ausländern umgangen werden sollte.

Vorgelegt wurden in diesem Zusammenhang Werkverträge, abgeschlossen zwischen der Berufungswerberin und den genannten Firmen, jeweils über bestimmte Bauvorhaben. Als Ansprechpartner und Zahlungsempfänger für beide Firmen wurde lediglich ein Herr E angeführt, der von der Berufungswerberin auch als einziger Kontaktmann bezeichnet wurde.

Für den Standpunkt des Finanzamtes war insbesondere ausschlaggebend, dass beide Firmen weder im Firmenbuch aufschienen noch ein Telefonbucheintrag existierte und die Firmen auch nicht im Branchenverzeichnis der Wirtschaftskammer aufschienen. Auch ein Versuch, nähere Auskünfte über den Ansprechpartner zu erhalten, scheiterte zunächst, da seine tatsächliche Adresse der Berufungswerberin nicht bekannt war. Die Zahlungen an die beiden Firmen erfolgten nur in bar an diesen Ansprechpartner, sodass auch der Zahlungsfluss und die tatsächlichen Empfänger nicht nachzuvollziehen waren.

Auf Grund der nunmehr im Zuge des Berufungsverfahrens erfolgten Einvernahme des E liegt dem Unabhängigen Finanzsenat dessen Aussage vor, in der dieser im Wesentlichen bestätigt, für beide genannten Firmen tätig gewesen zu sein. Für die Firma P , die in Polen errichtet wurde, hätte er Baustellen und die Arbeiter eingeteilt und auf den Baustellen beaufsichtigt. Hinter dem Firmennamen S stehe ein polnischer Arbeiter mit dem Namen Z , der sein Gewerbe angemeldet habe und für den er die Unterlagen gemacht und die Rechnungen geschrieben habe. Organisiert seien alle Firmen von B worden, der auch die Aufträge erteilt hätte. Ihm hätte er auch die Zahlungen weitergegeben und die Arbeiter seien von diesem bezahlt worden.

Insbesondere auf Grund dieser Aussagen, wonach E gleich einem Unternehmer die Aufträge angenommen, die Arbeiter auf den Baustellen selbst eingeteilt und beaufsichtigt hat, sieht der Unabhängige Finanzsenat die Annahme, dass die hier strittigen Arbeiten in Wahrheit von Dienstnehmern der Berufungswerberin im Sinn des § 47 EStG 1988 durchgeführt wurden, nicht mehr als gerechtfertigt an.

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 das Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung an, vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend.

Ausgehend von der Feststellung, dass die Arbeiter, die die Tätigkeiten auf den Baustellen letztlich ausgeführt haben, mit der Berufungswerberin in keinem direkten Kontakt standen, den Arbeitsauftrag von einer dritten Person (E oder B) erhielten und auch unter deren Aufsicht standen, kann die Berufungswerberin nicht als deren Arbeitgeberin angesehen werden. Vertragspartner war, soweit die angeführten Firmen rechtlich nicht existent waren, allenfalls E persönlich.

Auch unter dieser Annahme kann ein Dienstverhältnis nicht unterstellt werden, da auch bei E weder eine Verpflichtung zur Erbringung persönlicher Arbeitsleistungen gegeben war, was gegen das Vorliegen einer persönlichen Weisungsbindung spricht, noch die Abwicklung der Tätigkeit (Erledigung jeweiliger Einzelaufträge ohne Bindung an arbeitsrechtliche Vorgaben der Berufungswerberin) eine Eingliederung in den Betrieb erkennen lässt.

Unter diesen Gesichtspunkten kann die Nachforderung von Lohnabgaben von der Berufungswerberin nicht weiter aufrecht erhalten werden.

Die im Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2004 vorgeschriebenen Beträge waren auf Grund dieser Feststellung folgendermaßen zu ändern: die vorgeschriebene Lohnsteuer in Höhe von 3.315,10 € sowie der Säumniszuschlag von 66,30 € waren zur Gänze zu streichen, der Dienstgeberbeitrag war um 1.491,80 € zu vermindern, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag um 125,97 €.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. August 2009