



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin., vom 13. Februar 2006, gerichtet gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 1. Februar 2006, betreffend die Nachforderung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB), und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ), jeweils für den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 2004 bis 31. August 2005, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde von prüfenden Organ (unter anderem) festgestellt, dass an zwei polnische Staatsangehörige, die Herren X XX und Y YY) für verschiedene Tätigkeiten ausgezahlte Beträge als Werklöhne behandelt und daher keine Lohnsteuer einbehalten und kein DB und kein DZ entrichtet wurde.

Auf Grund der in Niederschriften mit den beiden Genannten und mit dem Geschäftsführer der Berufungswerberin festgehaltenen Aussagen gelangte der Prüfer zur Auffassung, dass die Auftragsverhältnisse nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt als Dienstverhältnisse im Sinn des § 47 EStG 1988 anzusehen seien.

In seinem Prüfungsbericht, der auch der Begründung der angefochtenen Bescheide dient, ist auszugsweise ausgeführt:

„Aus den vorliegenden Fragenkatalogen, welche von den Herren ... ausgefüllt wurden geht hervor, dass sowohl hinsichtlich der Arbeitszeit, des Arbeitserfolges und der Arbeitsqualität

eine Kontrolle durch die [Berufungswerberin] erfolgte. Auch wurde das Arbeitsmaterial durch [Berufungswerberin] zur Verfügung gestellt. Weiters mussten sich die Herren bei Krankheit bei der [Berufungswerberin] melden. Eine Vertretungsmöglichkeit bestand nicht."

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und nahm die Berufungswerberin mit den im Spruch genannten (Sammel-) Bescheiden als gemäß § 82 EStG 1988 haftenden Arbeitgeber bzw. als Abgabenschuldner in Anspruch.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wurde ausgeführt:

„Wie in der Bescheidebegründung ausgeführt, geht es um die Unterscheidung von Selbständigkeit und Unselbständigkeit der für unser Unternehmen zeitweise tätigen Herren YY und XX . Bei beiden Unternehmen lag das Unternehmerrisiko bei den mit der Durchführung gewisser Leistungen Beauftragten. Bei ungenügender Leistung hätten sie die Ausbesserungen auf eigene Kosten machen müssen(kein Entgelt bei Leistungsausfall). Jeweils schuldeten sie eine Leistung und nicht ihre persönliche Arbeitskraft

In beiden Fällen gab es weder Urlaubsbewilligungen noch ein Recht auf einen 13, und 14. Bezug.

Auch in Bezug auf Weisungsgebundenheit waren sie nie dergleichen Abhängigkeit, wie unsere Arbeitnehmer ausgesetzt. Es gab keine weitgehende Unterordnung bzw. keinerlei Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit. Beide hatten sich nicht verpflichtet auf eine bestimmte Zeit Arbeitsleistungen zu erbringen. Das technische Weisungsrecht war lediglich auf die vereinbarte Werkleistung bezogen, also nur auf den Arbeitserfolg und es gab keinerlei persönliches Weisungsrecht mit wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit. Selbstverständlich wurde der Arbeitsfortgang und die Arbeitsqualität der von ihnen übernommenen Aufträge von uns kontrolliert. Das ist aber doch bei jeder Baustelle eine Selbstverständlichkeit, egal ob ein Selbständiger od. Unselbständiger tätig ist.

Im Krankheitsfall baten wir um Information zwecks Baustellenorganisation (nicht vergleichbar mit der verpflichtenden Krankmeldung unserer Arbeiter). Eine angebotene Vertretung müssten wir aufgrund der Kürze nie annehmen.

Beide Unternehmen (mit Gewerbeschein, GSVG-Soz.versicherung und in einem Fall mit St.Nr. und UID-Nr.) arbeiteten mit eigenem Werkzeug, wenn auch meist mit unserem Material.

Da wir gerade in diesen Fällen mit ausländischen Erwerbstätigen genau das Vorhandensein eines Gewerbescheins etc. prüften, konnten wir doch nie deren Selbständigkeit bezweifeln."

Das Finanzamt legte diese Berufung, ohne eine Berufungsvorentscheidung zu erlasse, dem unabhängigen Finanzsenat vor.

In einer Beilage zum Vorlagebericht führte das Finanzamt ergänzend und zusammenfassend aus:

„In der Berufung führt der steuerliche Vertreter aus, dass auf diese Personen keine Kriterien zutreffen, die auf ein Dienstverhältnis schließen lassen. Vielmehr schuldeten die betroffenen Personen eine Leistung und nicht ihre persönliche Arbeitskraft.

Im berufungsgegenständlichen Fall waren die polnischen Staatsbürger X XX und Y YY für den Berufungswerber tätig. Herr XX , welcher eine Gewerbeberechtigung vom 1.9.2004 für "Heben, Senken, Tragen und Beförderung von Lasten mit oder ohne Einsatz von mechanischen oder maschinellen Einrichtungen unter Ausschluss der Beförderungen mittels Kraftfahrzeugen" besitzt, war nach Auskunft von Herrn ... (gewerberechtlicher Geschäftsführer) mit Abbrucharbeiten, Stemmarbeiten und Demontagen beschäftigt.

Herr YY , welcher eine Gewerbeberechtigung vom 1.9.2004 für "Verschließen von Bauwerkfugen mittels plastischer und dauerelastischer Kunststoffmassen und Kunststoffprofilen" besitzt, war nach Auskunft von Herrn [Geschäftsführer] mit dem Aufstellen und Verspachteln von Ständerwänden, kleineren Fliesenarbeiten sowie Ausbessern von Malerarbeiten beschäftigt.

Nach den vorliegenden "Fragenkatalogen Gewerbescheine EU-Ausländer" sind sowohl Herr XX als auch Herr YY seit 1. 9.2004 bei der [Berufungswerberin] beschäftigt. Die Arbeitseinteilung erfolgt in der Form, dass Herrn [Geschäftsführer] (Ansprechperson) mitteilt, auf welcher Baustelle sie arbeiten sollen. Bei Arbeitsbeginn und Arbeitsende haben sich Herr XX und Herr YY bei der [Berufungswerberin] zu melden, sie müssen auch melden, wenn sie krank sind oder auf Urlaub gehen möchten.

Bei der Ausübung der Tätigkeit werden beide Personen hinsichtlich der Arbeitszeit, Arbeitsfortgang und Arbeitsqualität von Herrn [Geschäftsführer] kontrolliert. Ein Vertretungsrecht durch andere Personen besteht nicht.

Die Abrechnung der Leistungen erfolgt derart, dass hinsichtlich der zu verrichtenden Arbeiten, nach vorheriger Besichtigung der Herrn [Geschäftsführer], ein Pauschalbetrag festgelegt wird. Die Bezahlung dieses Pauschalbetrages erfolgt nach Rechnungslegung durch die Herren XX und YY .

Zur Ausübung der Tätigkeit benötigt Herr XX kein Werkzeug, da er lediglich Hilfsarbeiten erledigt. Auch bei Herrn YY ist das benötigte Werkzeug (Silikonpistole, Fugenbrett, Rollen, Pinsel) nur von geringfügigem Wert.

Das notwendige Arbeitsmaterial wird jedoch in beiden Fällen von der [Berufungswerberin] zur Verfügung gestellt.

Mitarbeiter werden von beiden Personen nicht beschäftigt.

Das Haftungs- und Gewährleistungsrisiko trägt die [Berufungswerberin].

Beide Personen bezogen sonst keine Einkünfte.

...

Nach Ansicht der Behörde sind auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes die Beschäftigungen der Herrn XX und YY nicht als selbständige, sondern als nichtselbständige Tätigkeit zu qualifizieren. Von beiden Personen [Bw.] wurde dem Arbeitgeber nur ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt.

Insbesondere aus nachstehenden Erwägungen ist davon auszugehen, dass sich die Tätigkeiten nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht als selbständige, sondern vielmehr als eine typische unselbständige Beschäftigung als Hilfsarbeiter auf einer Baustelle darstellen:

- *Arbeitsort (Baustelle) wird von der Ansprechperson vorgegeben*
- *Arbeitseinteilung und Arbeitseinsatz auf der Baustelle erfolgen über Anordnung der Ansprechperson*
- *Der Bw. wird hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsfortgang und Arbeitsqualität von der Ansprechperson kontrolliert*
- *Der Bw. muss sich bei Arbeitsbeginn und Arbeitsende bei seiner Ansprechperson melden*
- *Ebenso hat eine Meldung bei Krankheit und Urlaub des Bw. zu erfolgen*
- *Der Bw. seinerseits beschäftigt keine Arbeitnehmer, bzw. bedient sich bei der Ausführung der Arbeiten keiner Hilfskräfte*
- *Das zu verarbeitende Material wird vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt*
- *Werkzeug wird entweder keines benötigt (Herr XX) oder ist geringfügig (Herr YY)*
- *Eine Vertretungsmöglichkeit ist nicht vorgesehen*
- *Das Haftungs- und Gewährleistungsrisiko trägt der Auftraggeber*

Inwieweit sich die Art der Tätigkeiten von jener eines Hilfsarbeiters eines mit solchen Arbeiten befassten Unternehmens unterscheiden sollte, ist an Hand des vorliegenden Sachverhaltes nicht zu erkennen. Der Umstand, dass der Bw. einen Gewerbeschein besitzt, dass er sich zur Sozialversicherung der selbständig Erwerbstätigen angemeldet und beim zuständigen Finanzamt um Vergabe einer Steuernummer angesucht hat, vermag daran nichts zu ändern.

Denn eine solche nach der Lebenserfahrung üblicherweise auf ein Dienstverhältnis hindeutende Beschäftigung wird auch nicht dadurch zu einer selbständigen Tätigkeit, dass die Formalvoraussetzungen vorliegen; sind doch nach gängiger 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 ist (vgl. VwGH vom 25. Oktober 1994, 90/14/0184, und vom 20.12.2000, 99/13/0223).

Zusammenfassend ist nach Ansicht der Behörde somit davon auszugehen, dass die Beschäftigung der Herrn XX und YY nicht als selbständige, sondern als nichtselbständige Tätigkeit zu qualifizieren sind."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 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.

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.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind 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 nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018). Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. 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 gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (vgl. z.B. das zur inhaltsgleichen Regelung des § 47 Abs. 3 EStG 1972 ergangene Erkenntnis des „VwGH vom 14.6.1988, 88/14/0024).

Für das Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl. VwGH 3.8.2004, 2000/13/0046).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bezieht sich das im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübte sachliche bzw. technische Weisungsrecht lediglich auf die vereinbarte Werkleistung und somit nur auf den Arbeitserfolg, während das persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit her-

vorrufen (vgl. mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, Tz 4.3 zu § 47).

Dem Hinweis in der Berufung auf das Vorliegen einer entsprechenden Gewerbeberechtigung und auf die Meldung der Beschäftigten bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, kann keine entscheidungswesentliche Bedeutung zukommen, wie dem behaupteten Umstand, dass in einem Fall eine Steuernummer sowie eine UID – Nummer vorhanden gewesen sei, weil es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, in welches äußeres Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte.

Aus den von den beiden „Auftragnehmern“ und dem Geschäftsführer der Berufungswerberin getätigten Aussagen geht nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenats zweifelsfrei das Vorliegen einer persönlichen Weisungsgebundenheit der beiden „Auftragnehmer“ hervor (vgl. dazu die in der Beilage zum Vorlagebericht des Finanzamtes erfolgte Zusammenfassung).

Dass im vorliegenden Fall ein bloß sachliches, auf die Erbringung einer vereinbarten Werkleistung bezogenes Weisungsrecht bestanden habe, vermag die Berufung nicht aufzuzeigen, geht aus den Aussagen der Beteiligten nicht hervor und ist überdies bei der Art und dem Umfang der zu erbringenden Arbeiten gar nicht vorstellbar.

Die ausgeführten Tätigkeiten sind in aktenkundigen Rechnungen wie folgt beschrieben:

XX : „diverse Hilfsarbeiten: ausräumen, einräumen, Material und Werkzeug bereitstellen, reinigen und wegräumen“.

YY : „verfugen und silikonieren“, „silikonieren und isolieren“, „silikonieren“, „verfugen“.

Diese Tätigkeiten, die anderen Arbeitern deren Arbeit erleichtern, oder diese anderen Arbeiter von Hilfstätigkeiten entlasten (XX), oder nur geringer Teil einer zu erbringenden Gesamtleistung sind (YY) beweisen für sich schon die Eingliederung der beiden tätig gewordenen Personen in den betrieblichen Organismus der Berufungswerberin. Die beiden Hilfsarbeiter waren für die Berufungswerberin, um deren Aufgaben effizient ausüben zu können, geradezu unverzichtbar.

Nach den Feststellungen des Finanzamtes im somit im vorliegenden Fall sowohl von einer persönlichen Abhängigkeit als auch von einer Eingliederung der für die Beschwerdeführerin tätig gewordenen Personen in den betrieblichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen.

Abgesehen davon, dass das Finanzamt bei dieser Sachlage davon ausgehen musste, dass bereits die vorrangig zu prüfenden Kriterien - Weisungsgebundenheit und Eingliederung - ein-

deutig für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen, ist auch nicht zu erkennen, dass die auf den Baustellen der Beschwerdeführerin eingesetzten Personen ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen hatten. Das Berufungsvorbringen, „bei ungenügender Leistung hätten sie die Ausbesserungen auf eigene Kosten machen müssen (kein Entgelt bei Leistungsausfall)“ ist schon deshalb nicht von entscheidender Bedeutung, weil der Eintritt eines solchen Falles nicht aktenkundig ist. Bei den auszuführenden Tätigkeiten ist der Eintritt eines Gewährleistungsrisikos überdies kaum vorstellbar.

Das Bestehen eines wesentlichen ausgabenseitigen Unternehmerrisikos ist nach der Aktenlage ebenfalls auszuschließen, hatte doch Herr XX schon angegeben, dass er auf Grund der Art seiner Tätigkeiten („Hilfsarbeiten“) überhaupt kein (eigenes) Werkzeug benötige, und Herr YY angegeben, nur (näher genanntes) Kleinwerkzeug zu benötigen. Dass die Beistellung von Kleinwerkzeugen zu ins Gewicht fallenden (insbesondere schwankenden) Aufwendungen geführt hätte, ist nicht zu erkennen.

Die Berufungsausführungen, „eine angebotene Vertretung müssten wir aufgrund der Kürze nie annehmen“, beweisen nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats nicht nur, dass eine Vertretung tatsächlich nicht stattgefunden hat, sondern auch, dass eine solche – völlig unüblich im Falle des Vorliegens eines Werkvertrags – gar nicht vertragskonform gewesen wäre.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Auffassung des Finanzamtes die beiden „Auftragsverhältnisse“ seinen nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt als „Dienstverhältnisse im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988“ anzusehen, nicht widersprochen werden kann.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen somit der bestehenden Rechtslage, weshalb die dagegen gerichtete Berufung, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abgewiesen werden musste.

Graz, am 17. April 2012