



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 10

GZ. RV/0433-G/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Herwig Aigner, Dr. Raimund Brandl und Mag. Harald Grassel, im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec, über die Berufung der Bwin., vom 14. Juli 2006, gegen den (Sammel-) Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 2. Juni 2006, betreffend die Festsetzung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Kalenderjahr 2005 (Haftungs- und Abgabenbescheid 2005), nach der am 14. Dezember 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer bleibt unverändert.

Die Festsetzungsbescheide betreffend DB und DZ werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungserberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde vom prüfenden Organ (unter anderem) festgestellt, dass zwei namentlich genannte polnische Staatsangehörige Beschäftigungsvergütungen erhalten haben, die von der Berufungserberin als Werklöhne behandelt wurden, nach Auffassung des Prüfers jedoch lohnsteuerpflichtigen Ar-

beitslohn darstellten.

Unter der Annahme, dass die ausbezahlten Beträge als „Nettolöhne“ anzusehen seien, und unter der weiteren Annahme, dass die Ganzjahresbezüge auch zwei Sonderzahlungen beinhalteten, errechnete der Prüfer Nachforderungen an Lohnsteuer, DB und DZ.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und setzte mit dem nunmehr angefochtenen (Sammel-)Bescheid Lohnsteuer, DB und DZ für das Jahr 2005 fest.

In der dagegen eingebrachten Berufung führt die Vertreterin der Berufungswerberin auszugsweise aus:

„1. Der der GPLA-Prüfung zugrundeliegende "Fragebogen zur Selbständigkeit von EU-Ausländern" ist inhaltlich höchst bedenklich.

Es fehlt ein Hinweis auf die befragende Behörde, den befragenden Beamten - sowie dessen Unterschrift.

Frage 1: "Verstehen Sie die deutsche Sprache?" wurde beantwortet mit: "Ja, mit Einschränkungen"

Der befragte Hr. X kann kaum Deutsch, ein Dolmetscher wurde nicht beigestellt. Ausdrücke wie "Generalunternehmer, Haftungs- und Gewährleistungsrisiko, mündliche oder schriftliche Zusatzvereinbarungen, Standort Ihres Gewerbes", gehören wohl kaum zum allgemeinen Wortschatz einer Person, die nicht der deutschen Sprache mächtig ist.

Der Begriff "steuerlicher Vertreter"- als "Antwort" auf Frage (10) ist nicht einmal bei österreichischen Unternehmen üblich. Sollte Hr. X auf einen steuerlichen Vertreter hingewiesen haben, hätte dieser beigezogen werden müssen.

Es erhebt sich die Frage, ob diese Form der Einvernahme gewählt wurde, um ein von der Finanzverwaltung gewünschtes Resultat zu erzielen. Von daher wäre es verständlich, dass keine Angabe des befragenden Beamten, sowie dessen Unterschrift vorgesehen ist und kein beider Dolmetsch beigestellt wurde, der obige Begriffe ins Polnische übersetzen könnte.

Es handelt sich um einen vorgefertigten Fragebogen, der keinesfalls auf den Einzelfall eingehet und in einer Sprache abgefasst ist, die ein Ausländer mit geringen Deutschkenntnissen nicht verstehen kann.

Es ist daher zu bezweifeln, dass der Inhalt des Fragebogens einer ordnungsgemäßen Sachverhaltsermittlung entspricht und kann daher nicht einem Bescheid zugrundegelegt werden.

2. *Selbst wenn die im Protokoll angegebenen Antworten gegeben wurden, sprechen sie für die Unternehmereigenschaft!*

2.1. Frage der Weisung:

Im Fragebogen ist keine Form der Weisung erwähnt, die auf eine Dienstnehmereigenschaft hinweisen würde.

Die Weisung: auf welcher Baustelle (27), wo auf der Baustelle gearbeitet werden soll (28) und welche Arbeit zu verrichten ist (29), ist eine sachliche, auftragsbezogene Weisung und keine persönliche Weisung. Auch ein anderer Gewerbetreibender (z.B. Installateur) bekommt den Ort und Umfang seiner Tätigkeit mitgeteilt und wird dadurch nicht zum Dienstnehmer.

Auch beim Gewerbetreibenden ist die begleitende Kontrolle üblich und erforderlich.

Firma A wird vom Polier des Generalunternehmers kontrolliert (28, 31.1.). Es kann daher nicht schädlich sein, wenn Hr. A. seinerseits seine Subunternehmer kontrolliert.

2.2. Die Eingliederung in eine Baustelle bedingt ein Abstimmen der Tätigkeitszeiten - siehe auch das Bauarbeitenkoordinationsgesetz.

Laut vorliegendem Befragungsprotokoll (32) beträgt die Arbeitszeit ca 8 Stunden, sowie 3 Wochen - Arbeit, 1 Woche - Urlaub. 12 Wochen Urlaub im Jahr sind eine sehr untypische Vereinbarung. Dies spricht gegen ein Dienstverhältnis.

Eine Arbeitszeit von ca 8 Stunden ist auch für einen Unternehmer durchaus üblich.

Die Mitteilung, wann auf der Baustelle nicht gearbeitet werden kann weil z.B. krank oder auf Urlaub, ist für die Koordination einer Baustelle eine Voraussetzung und selbstverständlich, spricht daher nicht für eine Dienstnehmereigenschaft, sondern für eine ordnungsgemäß abgewickelte Baustelle.

Die Erfassung der genauen Arbeitszeiten ist darüber hinaus im Hinblick auf die Verrechnung erforderlich.

2.3. Vertretung:

Lt. Fragebogen (34) wird von einer Vertretung Abstand genommen, da es abrechnungstechnisch schwierig ist und nicht, weil eine Vertretung It. Vertrag nicht möglich ist.

2.4. Rechnungslegung

Abgerechnet wird nur die tatsächlich erbrachte Arbeitsleistung. Als Unternehmer haben die Herren Siewiera ihren steuerlichen Vertreter mit der Honorarerstellung beauftragt - dies entspricht einer arbeitsteiligen Gesellschaft.

2.5. Das Haftungs- und Gewährleistungsrisiko

ist vertraglich vereinbart. Da die abgeschlossenen Arbeiten sofort kontrolliert und in Ordnung befunden wurden, kam es bisher zu keiner Inanspruchnahme aus diesem Titel.

Ein anderer Subunternehmer mit gleichem Vertragsinhalt wurde bereits zur Haftung wegen Verlassen der Baustelle und Qualitätsmängel bei der Verspachtelung herangezogen.

3. Zusammenfassung

Die Herren X V. und X W. sind Unternehmer und erbrachten als Subunternehmer im Werkvertrag Bauleistungen für die Firma a..

Es besteht lediglich sachliche, auftragsbezogene Weisungsgebundenheit wie bei jedem anderen Handwerker auch. Diese kommt darüber hinaus bereits vom Polier des Generalunternehmers an die Fa. A und wird von dieser an ihre Subunternehmer weitergeleitet. Es liegt keine persönliche Weisungsbindung vor.

Es besteht kein Dauerschuldverhältnis. Ein Auftrag kann von den Subunternehmern angenommen oder abgelehnt werden. Bei einem übernommenen Auftrag sind vereinbarte Fertigstellungstermine und Zeiten einzuhalten, da sonst eine Baustellenkoordination nicht möglich ist. Eine Zusicherung auf Weiterbeschäftigung nach Baustellenabschluß gibt es nicht.

Die Subunternehmer tragen das Gewährleistungs- und Haftungsrisiko.

Die beiden Unternehmer haben eine eigene Gewerbeberechtigung, die Erklärungen für 2005 wurden bereits beim Finanzamt eingereicht, es besteht gewerbliche Sozialversicherungspflicht, sie haben einen steuerlichen Vertreter.

Dieselbe Person kann nicht mit den gleichen Einnahmen sowohl den Lohnabgaben als auch der gewerblichen Sozialversicherung unterliegen und zudem noch USt-rechtlicher Unternehmer sein.

Das Verfahren in Zusammenhang mit der Umsatzsteuernachschauführung ist ebenfalls noch nicht abgeschlossen und betrifft die Rechnungen der Herren X . Es handelt sich um USt-befreite Rechnungen nach § 6 (1) Z 27. Vom Finanzamt wurde jedoch Reverse Charge angewendet in der Form, dass die USt belastet, die Vorsteuer jedoch nicht gutgeschrieben wurde. Eine Begründung ist bisher nicht erfolgt.

4. *Selbst wenn jedoch (was ich ausdrücklich bestreite) Dienstnehmereigenschaft vorliegen würde, wäre die von der Abgabenbehörde vorliegende Berechnung der Abgaben falsch.*

Richtig wäre:

4.1. Zwischen Fa. a. und den Subunternehmern wurden Entgelte lt. untenstehender Liste (A-Honorare) vereinbart. Das Entgelt würde im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit dem Bruttobezug entsprechen und dieser ist der Abgabenpflicht zugrunde zu legen. Die Lohnsteuer und der DN-Anteil zur SV sind vom DN von seinem Entgelt zu entrichten.

Dem Bericht zum Haftungsbescheid ist zu entnehmen, dass der ausgezahlte Betrag als Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer herangezogen wurde. Gemäß § 2 (4) EStG errechnen sich die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Gegenüberstellung der Einnahmen (Bruttobezug) abzüglich der Werbungskosten (z.B. SV) und dieser Betrag unterliegt der Einkommensteuer.

Aufgrund unserer fiktiven Berechnung (Auszahlungsbetrag = Bruttobezug) ergäben sich folgende Abgaben

...

Eine Nachforderung für DB und DZ für S.D. entsteht nur dann, wenn die Gebrüder X als DN abgerechnet würden. Ansonsten liegt die BMGl. unter dem Freibetrag.

...

5. Ich beantrage die ersatzlose Aufhebung des Haftungs- und Abgabenbescheides und..."

In der am 14. Dezember 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt

1. Der „Fragenkatalog zur Selbständigkeit von EU-Ausländer“ ist tatsächlich keine im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung aufgenommene Niederschrift, sondern wurde im Zuge einer Amtshandlung wegen des Verdachts der Übertretung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes durch die Berufungswerberin ausgefertigt, und dem Finanzamt als, vom Vertreter des Finanzamtes so bezeichnete, „Kontrollmitteilung“ zur Verfügung gestellt.

2. Es wird von der Vertreterin der Berufungswerberin klar gestellt, dass sich die Berufung nicht gegen die Vorschreibung von Lohnsteuer für den Dienstnehmer D. S. richtet. Der Berufungsantrag wird dem entsprechend eingeschränkt.

3. Es wird einvernehmlich von beiden Parteien festgehalten, dass „Nettolohnvereinbarungen“ mit den beiden polnischen Auftragnehmern nicht bestanden haben. Die ausgezahlten Beträge

stellen daher „Brutto-“ und keine „Nettobeträge“ dar.

Außerdem wird festgehalten, dass sonstige Bezüge nicht gewährt wurden. Die steuerliche Behandlung von einem Siebtel der ausgezahlten Beträge entspricht daher in keinem Fall der bestehenden Rechtslage.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes (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 Arbeitsgebers 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 (vgl. das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 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. etwa das schon zur inhaltsgleichen Regelung des § 47 Abs. 3 EStG 1972 eingangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 14. Juni 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 tatsäch-

lich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl. mit weiteren Nachweisen das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 3. August 2004, 2000/13/0046).

Im Akt befindet sich ein ausgefüllter „Fragenkatalog zur Selbständigkeit von EU-Ausländern“. In diesem ist einleitend fest gehalten, dass der Befragte die deutsche Sprache zwar mit Einschränkungen verstehen, nicht aber lesen kann. Dazu, und auch zu den Ausführungen in der Berufungsschrift, muss jedoch fest gehalten werden, dass der Fragenkatalog im Beisein des Geschäftsführers der Berufungswerberin beantwortet worden war.

Die Antworten zu einigen der gestellten Fragen, insbesondere zu den Fragen 27 bis 33, lassen auf die persönliche Weisungsgebundenheit des Befragten schließen. Auch die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin geht daraus hervor, ebenso das Fehlen jeglichen Unternehmerwagnisses bei den Auftragnehmern.

Im ebenfalls aktenkundigen „Subunternehmervertrag“ ist als Vertragsgegenstand nur allgemein „Trockenbau und Spachtelungs-Arbeiten“ zu einem fixen Preis von 12,00 Euro je Regiestunde genannt. Der Umfang der vom Auftragnehmer zu erbringenden Leistungen sei jeweils aus der Aufgabenstellung sowie der örtlichen Besichtigung zu entnehmen.

Nach dieser Aktenlage ist im vorliegenden Fall daher sowohl von einer persönlichen Abhängigkeit als auch von einer Eingliederung der für die Berufungswerberin tätig gewordenen Personen in ihren betrieblichen Organismus auszugehen.

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

Auch die Ausführungen in der Berufungsschrift sprechen nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenats nicht gegen die vom Finanzamt angenommene persönlich Weisungsgebundenheit der beiden Hilfskräfte der Berufungswerberin, die zur Erfüllung der von der Berufungswerberin übernommenen Arbeiten überdies unverzichtbar waren.

Zusammenfassend ist fest zu halten, dass die beiden Auftragnehmer der Berufungswerberin nicht nur organisatorisch in ihren Betrieb eingegliedert waren, sondern der Berufungswerberin in Person ihres Geschäftsführers auch persönlich weisungsgebunden waren. Es liegen daher die im Gesetz genannten Voraussetzungen für ein Dienstverhältnis im einkommensteuerrechtlichen Sinn vor, sodass das Finanzamt die ausgezahlten Entgelte zu Recht als steuerpflichtigen Arbeitslohn behandelt hat.

Es sei hier noch erwähnt, dass die beiden Auftraggeber de facto auch keinerlei Unternehmerwagnis zu tragen hatten und in wirtschaftlicher Abhängigkeit von der Berufungswerberin tätig waren (Vgl. dazu auch das Erkenntnis des VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071).

Der Berufung kommt jedoch insoweit Berechtigung zu, als das Finanzamt die ausgezahlten Entgelte zu Unrecht als „Nettolöhne“ behandelt hat. Bei der Korrektur der Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Lohnsteuer ist allerdings zu berücksichtigen, dass sonstige Bezüge nicht gewährt wurden, weshalb Teile des Entgelts auch nicht als solche behandelt werden können.

Neuberechnungen:

Lohnsteuer M. S.:

Entgelt:	20.088,00
----------	-----------

abzüglich Werbungskosten- und Sonderausgabenpauschale:	192,00
--	--------

Steuerpflichtiges Einkommen:	19.896,00
------------------------------	-----------

Einkommensteuer:	3.448,47
------------------	----------

Vorschreibung lt. Finanzamt:	2.483,39
------------------------------	----------

Lohnsteuer G. S.:

Entgelt:	20.136,00
----------	-----------

abzüglich Werbungskosten- und Sonderausgabenpauschale:	192,00
--	--------

Steuerpflichtiges Einkommen:	19.944,00
------------------------------	-----------

Einkommensteuer:	3.466,87
------------------	----------

Vorschreibung lt. Finanzamt:	2.499,57
------------------------------	----------

Von einer Abänderung des Haftungsbescheides zum Nachteil der Berufungswerberin wird aus Billigkeitsgründen abgesehen.

DB und DZ:

Bemessungsgrundlage	59.321,73	DB:	2.669,48	DZ:	237,28
bisher:					

Bemessungsgrundlage	51.776,86	DB:	2.329,95	DZ:	207,11
neu:					

Der Berufung war daher insgesamt, wie im Spruch geschehen, teilweise Folge zu geben.

Graz, am 11. Jänner 2011