



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverberberin, Adresse, vertreten durch Dr. Heinrich Balas, 1040 Wien, Operngasse 18/121A-16, vom 10. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 18. März 2008 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG für den Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungsverberberin wurde nach einer Kontrolle der KIAB (Kontrolle illegaler Arbeitsnehmerbeschäftigung) für das Jahr 2006 einer gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) unterzogen.

Aufgrund der Prüfungsergebnisse setzte das Finanzamt (FA) mit dem nunmehr bekämpften Haftungsbescheid für das Kalenderjahr 2006 folgende Beträge fest:

Lohnsteuer	€ 2.441,06
Dienstgeberbeitrag (DB)	€ 3.534,18
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ)	€ 314,15

---

Begründend wird im Bericht der Betriebsprüfung (Bp) ausgeführt, dass im Zuge einer KIAB Kontrolle Herr H1 beim Verspachteln von Gipskartonplatten bzw. die Herrn H2, H3, H4 und H5 bei der Montage von Profilleisten angetroffen worden wären. Diese Tätigkeiten würden nach Ansicht des FA nichtselbständige Tätigkeiten darstellen.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung rügt die Bw. die Verletzung der Begründungspflicht der Behörde, da sie ihre Rechtsansicht unter außer Achtlassung der Argumentation der Bw. nicht nachvollziehbar dargestellt habe. Weiters habe das FA vorgelegte Beweise nicht gewürdigt bzw. sei das Verfahren mit schweren Mängeln behaftet, da der Sachverhalt lediglich aufgrund der Lohnkonten, Bilanzen sowie der Strafanträge der KIAB festgestellt worden sei und somit aktenwidrig, weil nicht alle Akten der Sachverhaltsfeststellung zugrunde gelegt worden seien.

Matriellrechtlich wird unter Hinweis auf die Rz 934ff LStR eingewendet, dass im gegenständlichen Fall weder ein Dauerschuldverhältnis vorgelegen habe noch seien die betroffenen Personen weisungsgebunden gewesen, sie hätten nicht Arbeitskraft sondern einen Arbeitserfolg geschuldet.

Auch sei keine organisatorische Eingliederung vorgelegen und die betroffenen Personen hätten Unternehmerrisiko getragen.

Das ergebe sich aus der Aussage des H1, welcher angegeben habe, dass er mit dem eigenen PKW zur Baustelle angereist sei, meistens alleine auf der Baustelle tätig sei, über eigene Arbeitsmittel (Spachtel, PC) verfüge und diese auch verwende, unterschiedliche Tarife für seine Tätigkeit entsprechend dem Schwierigkeitsgrad der verspachtelten Quadratmeter verrechnen könne, die Verrechnung ausschließlich nach Quadratmetern erfolge und er sich bei seiner Tätigkeit vertreten lasse könne.

Mit seiner einschlägigen Judikatur zu derartigen Hilfstätigkeiten würde sich der VwGH ungerechtfertigt gesetzgeberische Kompetenzen anmaßen. Der vom Gesetzgeber geschaffene Begriff der Arbeitnehmerähnlichkeit werde regelmäßig auf die neuen (osteuropäischen) EU-Bürger angewendet, die durch die [EGV](#) eingeräumte Grundfreiheit der Freizügigkeit des Dienstleistungsverkehrs genießen würden. Daher würden immer mehr freie Gewerbe von den Bezirksverwaltungsbehörden registriert, die nach der Rechtsprechung des VwGH der Selbständigkeit iSd der [AuslBG](#) zugänglich seien. Diese Vorgehensweise betreffe ausschließlich Bürger aus den neuen EU-Staaten, bei österreichischen Unternehmern bzw. Unternehmer aus alten EU-Staaten bestünden nach dem Wissen der Bw. bei gleichartiger Tätigkeit niemals Zweifel an der Selbständigkeit. Die unterschiedliche Rechtsanwendung wäre sowohl verfassungs- als auch gemeinschaftsrechtswidrig.

Die Rechtsansicht des FA sei deshalb unzutreffend, weil eine illegale Ausländerbeschäftigung nicht automatisch ein Dienstverhältnis begründen würde, da auch die Verwendung eines grundsätzlich Selbständigen unter ähnlichen Umständen, wie die eines Arbeitnehmers, als illegale Ausländerbeschäftigung anzusehen sei.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 6. November 2008 gibt das FA das Ergebnis der Aussage von H1 vom 20.3.2006 wieder und führt inhaltlich unter Hinweis auf einschlägige Entscheidungen aus, dass für die steuerliche Beurteilung für das Vorliegen von Beschäftigungsverhältnissen ausschließlich [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) entscheidend sei. Die unterschiedliche Beurteilung ein und desselben Sachverhalts in den unterschiedlichen Rechtsgebieten sei daher durchaus möglich. Eine Bindung der Abgabenbehörde an Feststellungen der Gebietskrankenkasse bestehe nicht.

Das Vorliegen eines Gewerbescheines sei für die steuerrechtliche Beurteilung ebenfalls bedeutungslos. Im streitgegenständlichen Sachverhalt sei neben dem Vorliegen der Gewerbescheine auch die Anmeldung zur Sozialversicherung bedeutungslos, da aufgrund der feststellbaren zeitlichen Bindung, der Weisungsgebundenheit, der Bereitstellung der Arbeitsmittel durch den Dienstgeber, die Eingliederung in den Betrieb sowie die Vorgabe der Arbeitszeit ein Dienstverhältnis iSd des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) anzunehmen sei.

Im Vorlageantrag wiederholt die Bw. im Wesentlichen ihr Berufungsvorbringen und führt ergänzend aus, dass aus der Aussage des H1 nicht auf die übrigen Werkvertragsnehmer geschlossen werden könne. Außerdem habe das vernehmende Zollamt bereits zu Beginn der Einvernahme am 20.3.2006 festgehalten, dass Herr H1 selbständig tätig sei. Der Sachverhalt betreffend alle anderen Werkvertragsnehmer sei nicht ermittelt worden.

Im Verfahren vor dem UFS wurden dem Bw. Kopien der im FA-Akt abgelegten Zeugenaussagen von H3, H4, V mit der Bitte um allfällige Stellungnahme übermittelt. Mit Schreiben vom 29. November 2011 führte der Bw. unter Hinweis auf die vorliegenden Gewerbescheine von H5, H3, (jeweils österreichische Gewerbescheine vorliegend) und H4, H2 (jeweils polnische Gewerbescheine) wörtlich aus:

Sohin handelt es sich bei den unter b. genannten Ausländern eindeutig um Unternehmer mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU, die im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit ihr Dienstleistung am österreichischen Markt anbieten. Es ist daher mE zwingend von der Selbständigkeit dieser Personen auszugehen. Die Tätigkeit wird, unter Beachtung der Aktenlage, im Rahmen dieser polnischen Gewerbeberechtigungen ausgeübt, sohin wäre eine Beurteilung dieser Tätigkeit als „nichtselbständig“ ein unzulässiger Eingriff in die Beurteilung der Tätigkeit durch die polnischen Behörden.

Im übrigen verweise ich auf die Ausführungen im Vorlageantrag, unter Zurücknahme des Vorwurfs die Behörde hätte auf Grund einer einzigen Aussage Rückschlüsse auf alle Werkverträge gezogen.

Insbesondere möchte darauf verweisen, dass alle Einvernahmen bestätigen, dass

- Kein Dauerschuldverhältnis vorliegt. Aufträge werden baustellenbezogen vergeben.
- Keine Weisungsgebundenheit gegeben ist. Das durchgeführte Gewerk wird lediglich auf Qualität geprüft, und können die Werknehmer zur Baustelle an- und abreisen, wie und wann sie möchten. (Keine Kontrolle von Arbeitsbeginn und Ende)
- Demzufolge keine organisatorische Eingliederung gegeben sein kann
- Unternehmerrisiko gegeben ist, weil qualitativ schlechtes Gewerk auf eigene Rechnung ausgebessert werden muss. Bei einem Schulden der persönlichen Arbeitskraft, wäre die Zeit für Nachbesserungen der eigenen Schlechterfüllung ebenso zu entlohen.

**Sohin kann bei objektiver Betrachtung des Sachverhalts nicht von einem Dienstverhältnis iSd EStG oder ASVG ausgegangen werden.**

Wenngleich iSd AuslGB ein arbeitnehmerähnlichen Verhältnis vorliegen mag, was sich in dem entsprechenden Straferkenntnis manifestiert, ist diese eben nur arbeitnehmerähnlich und setzt **zwingend die grundsätzliche Selbstständigkeit** des Werknehmers voraus, der allenfalls unter ähnlichen Umständen wie ein Arbeitnehmer beschäftigt wird, diese entsprechen aber nicht dem § 47 EStG.

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

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

H2, H1, H3, H4, H5 waren im Streitzeitraum auf von der Bw. betriebenen Baustellen tätig und führten dort Trockenausbauarbeiten - nämlich das Montieren von Profilleisten, Montieren von Gipskartonplatten oder Dämmstoffen sowie das Verspachteln von Gipsplatten - aus. Alle betroffenen Helfer verfügen unstrittig über einschlägige inländische oder polnische Gewerbeberechtigungen. Der Zeitraum der Tätigkeit für die Bw. sowie die Höhe der Tätigkeitsentlohnung entsprechen den unbestritten gebliebenen Feststellungen des FA.

Wie mittlerweile aus zahlreichen einschlägigen Verfahren vor dem UFS und VwGH (UFS 1.3.2007, RV/2354-W/06; 30.5.2007, RV/0913-W/06; 4.3.2008, RV/1744-W/07; VwGH 19.9.2007, [2007/13/0071](#)) bekannt bedarf es für sämtliche ausgeführten Tätigkeiten keiner besonderen Ausbildung sondern nur einer gewissen praktischen Geschicklichkeit bzw. Übung. Es handelt sich bei den strittigen Tätigkeiten um reine manuelle Hilfstätigkeiten bzw. typische Bauhilfsarbeitertätigkeiten.

Aus den der Bw. bekannt gegebenen Zeugenaussagen der im erstinstanzlichen Verfahren vernommenen Personen ergibt sich, dass die Höhe der Entlohnung für die Arbeit vom Gesellschaftergeschäftsführer der Bw. festgelegt wurde, wobei die Entlohnung zum einen Teil auf Stundenbasis (€ 14/Stunde) und zum anderen Teil nach Quadratmetern (€ 1,80 bis € 2,50) erfolgte. Die Zeugen H3, H5 und H1 gaben an, dass der Vorarbeiter der Bw. V oder der GesGf. der Bw. den Helfern auf der Baustelle das Arbeitsgebiet zuteilte und Anweisung

betreffend die auszuführenden Arbeiten erteilte. Auch aus den Aussagen der Zeugen H4 und H2 ist ersichtlich, dass genaue Arbeitsanweisungen vom Vorarbeiter der Bw. erteilt wurden. Die Bw. stellte nach übereinstimmenden unbestrittenen Aussagen der Helfer das gesamte zu verarbeitende Material (Leisten, Platten, Spachtelgips, Kleinmaterial usw) bei. Das eigene Werkzeug der Helfer beschränkte sich auf Spachteln, Kübeln sowie eine Lampe. Erforderliches Großwerkzeug (zB. Leitern) wurden ebenfalls von der Bw. zur Verfügung gestellt.

Die Anreise zu der jeweiligen Baustelle erfolgte durch die Helfer auf eigene Kosten.

Täglich bzw. teilweise zweimal täglich wurden der Arbeitsfortschritt und die Arbeitsqualität von V bzw. dem GesGf. der Bw. kontrolliert.

Die Abrechnung erfolgte laut übereinstimmenden und glaubwürdigen Aussagen der Zeugen monatlich, die verrechneten Beträge wurden überwiesen. Die Zeugen H5 und H3 erklärten überdies ausdrücklich, dass sie keine Umsatzsteuer verrechnen würden, da ihnen eine Mehrwertsteuer in Österreich nicht bekannt sei. Die an die Bw. monatlich verrechneten Beträge lagen zwischen € 800 und € 1.400.

Beide Zeugen geben weiters übereinstimmend und glaubwürdig an, dass sie sich im Falle von Krankheit oder Urlaub nicht vertreten lassen können. Diese Aussagen stimmen auch grundsätzlich mit der Aussage von H1 überein, welcher angab, dass eine allfällige Vertretung nur nach Abstimmung mit dem GesGf. der Bw. möglich gewesen wäre. Es ist zwar zutreffend, dass die im Verfahren vorgelegten Verträge ein Vertretungsrecht einräumen, jedoch scheint dieses tatsächlich nicht vorgelegen haben, sondern die Bw. auf persönliche Leistungserbringung bestanden haben. Im Hinblick auf die häufigen Kontrollen der Bw. auf den Baustellen und die daraus erkennbare Intention der Sicherung von Arbeitsfortschritt bei entsprechender Qualität erscheint die Erklärungen der Zeugen glaubwürdig. Eine tatsächliche Vertretung wurde von der Bw. außerdem gar nicht behauptet. Es ist daher davon auszugehen, dass die Arbeiten von den jeweiligen Helfern immer persönlich ausgeführt wurden und eine jederzeitige Vertretung durch andere Personen – ohne vorherige Genehmigung durch die Bw. - nicht gestattet war.

Weiters ergibt sich aus sämtlichen Zeugenaussagen der Helfer, dass diese neben der mehrere Wochen dauernden durchgängigen Tätigkeit zeitgleich für keinen anderen Auftraggeber tätig geworden waren. Trotz Vorliegens von Gewerbescheinen verfügen die Helfer nicht über eigenes Personal oder umfangreiches Anlage- oder Umlaufvermögen. Werbemaßnahmen um die jeweiligen Betriebe auf dem Markt zu positionieren oder andere Kunden anzuwerben konnten nicht festgestellt werden bzw. wurden nicht gesetzt (Aussage H1). Keiner der Helfer

verfügt über eigene Büroräumlichkeiten oder Büroeinrichtung, lediglich einer der Zeugen erklärt über einen Computer zu verfügen.

Aus den übereinstimmenden Zeugenaussagen der Helfer ist weiters erkennbar, dass wie im Baugewerbe üblich sowohl an langen (Mo-Fr.) als auch in kurzen Arbeitswochen (Mo-Do) von 7:00 bis 16:00 mit einer 45minütigen Mittagspause gearbeitet wurde.

Aus der glaubwürdigen Aussage von V geht hervor, dass die Bw. über zwei Angestellte verfügte, die gleichartige Tätigkeiten ausführten und sechs im Werkvertrag tätige Personen. Zum Zeitpunkt der Zeugenaussage war die Bw. zeitgleich an zwei Baustellen mit insgesamt sieben bis acht Arbeitern (zwei Angestellte, fünf oder sechs im Werkvertrag) tätig.

Aus den Aussagen ist überdies eindeutig ersichtlich, dass die Gewerbescheine deswegen gelöst wurden, weil den Zeugen bekannt war, dass eine Arbeitsbewilligung nicht erteilt werden würde. Sie gingen daher davon aus, dass die Lösung eines Gewerbescheines eine legale Tätigkeit in Österreich bewirken würde. Keiner der Helfer war in Österreich bei Finanzamt oder Sozialversicherungsträger als Unternehmer erfasst bzw. bezahlte Umsatzsteuer oder Einkommensteuer oder gab Steuererklärungen ab. Während der Tätigkeit für die Bw. standen die Werkvertragsnehmer zu keinem anderen Auftraggeber oder Dienstnehmer in einem aufrichtigen Werk- oder Dienstvertragsverhältnis.

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 (2) EStG vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft und nicht einen bestimmten Erfolg schuldet. Das ist der Fall, wenn eine 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.

Selbständigkeit liegt dagegen vor, wenn der Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr und unter eigener Verantwortung betrieben wird und der Steuerpflichtige das Unternehmerwagnis trägt.

Grundsätzlich schließt die Erfolgsorientierung einer Tätigkeit ein Dienstverhältnis nicht aus, da auch unselbständige Handwerker regelmäßig Leistungen zu erbringen haben, die über die bloße Anwesenheit hinausgehen (VwGH 16.02.1994, [92/13/0149](#)). Ebenso hat nicht jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft zur Folge, weil auch der einen Werkvertrag erfüllende Unternehmer in aller Regel hinsichtlich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen des Auftraggebers verpflichtet sein wird, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit erfordert.

Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft, auf die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten oder die Vorgabe des Arbeitgebers gerichtet. Charakteristisch dafür ist, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt.

Der Begriff des Dienstverhältnisses ist durch § 47 EStG nicht abschließend definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität ausgeprägt sein müssen (VfGH 1.3.2001, [G 109/00](#)).

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die organisatorische und zeitliche Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In jenen Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständigen ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf die von der Judikatur des VwGH entwickelten weiteren Kriterien abzustellen und diese nach dem Gesamtbild der Verhältnisse gegeneinander abzuwägen.

Dazu gehört insbesondere das Fehlen des für eine selbständige Tätigkeit typischen Unternehmerrisikos. Dieses 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. Wesentlich ist, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft.

Die Art der erbrachten Leistung ist zwar grundsätzlich kein entscheidendes Abgrenzungskriterium zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit; zu beurteilen ist aber, wie die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird (VwGH 10.4.1985, [83/13/0154](#)). Daher ist es im Einzelfall wohl auch wesentlich welche Art und welchen Umfang die jeweils konkret vom Einzelnen ausgeführte Tätigkeit überhaupt umfasst. Vor allem ist dabei auch ausschlaggebend, ob es sich um eine Tätigkeit handelt, die eine eigene Initiative des Ausführenden überhaupt zulässt.

Nicht zuletzt ist auch das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen einer Vertretungsbefugnis sowie laufender Lohnzahlungen in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen.

Nicht entscheidend sind die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnungen einer Vereinbarung als Dienst- oder Werkvertrag bzw. der Vertragswille der Parteien, da die Besteuerung immer den tatsächlichen Umständen entsprechen muss und für die Beurteilung der Inhalt einer Tätigkeit entscheidend ist.

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienst- oder Werkvertragsverhältnis ist daher das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise und der Verkehrsauffassung Gewicht

---

beizumessen sind. Unter den dargestellten Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob inhaltlich die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen.

Die durch das den Zeugen H1 vernehmende Zollamt in der Niederschrift vorgenommene „Feststellung“ der Tätigkeit als selbständige Tätigkeit ist nicht präjudiziell und vermag den UFS in seiner Entscheidung nicht zu binden. Überdies ist davon auszugehen, dass sich der Zeuge im Rahmen seiner Einvernahme als selbständig tätig bezeichnete und der dementsprechende Verweis vom Zollamt in die Niederschrift über die Zeugenvernehmung aufgenommen worden war. Die diesbezüglichen Berufungsausführungen sind daher zu vernachlässigen.

### 1. Weisungsgebundenheit

Weisungsgebundenheit liegt vor, wenn der Arbeitnehmer verpflichtet ist, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen.

Ein sachliches - und damit das Vorliegen einer selbstständigen Tätigkeit nicht ausschließendes - Weisungsrecht ist anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige dazu verhalten ist, innerhalb eines bestimmten örtlichen und zeitlichen Bereiches tätig zu werden. Ebenso spricht die Verpflichtung, eine Arbeit sach- und termingerecht fertig zu stellen, für eine sachliche Weisungsgebundenheit.

Das für ein Dienstverhältnis sprechende persönliche Weisungsrecht fordert dagegen einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit und ist durch eine weit reichende Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit gekennzeichnet.

Eine beschäftigte Person wird aber nicht schon dadurch persönlich unabhängig, dass sich auf Grund ihrer Erfahrungen und/oder der Natur der zu verrichtenden Arbeiten Weisungen über die Reihenfolge und den näheren Inhalt der Arbeiten erübrigen, die Person somit den Arbeitsablauf selbst bestimmt, sofern sie nur der stillen Autorität des Empfängers der Arbeitsleistung, das heißt seinem Weisungs- und Kontrollrecht unterliegt. Unter diesen Umständen kann ein Dienstverhältnis auch vorliegen, wenn der Dienstgeber praktisch überhaupt nicht in den Arbeitsablauf eingreift; er muss lediglich potenziell die Möglichkeit haben, die Arbeit durch Weisungen zu organisieren.

Aus den Aussagen der Zeugen ist erkennbar, dass entweder der GesGf. der Bw. oder ein Vorarbeiter der Bw. täglich genaue Arbeitsanweisungen hinsichtlich Ort und Art der zu erbringenden Tätigkeit erteilte und die ordnungsgemäße Ausführung derselben auch täglich vor Ort kontrollierte. Bezogen auf den hier vorliegenden Sachverhalt ist erkennbar, dass sich die auszuführenden Tätigkeiten aus den genauen Arbeitsanweisungen und der zu erledigenden Arbeit selbst ergaben und daher zusätzliche Anweisungen während der Arbeit

nicht von Nöten waren. Schon daraus ist ersichtlich, dass die Helfer kein eigenständiges Werk sondern Arbeitskraft schuldeten.

Aus den übereinstimmenden Aussagen der Zeugen wird weiters deutlich, dass offenbar Vereinbarungen über einzuhaltende Arbeitszeiten vorgelegen haben dürften. Die Zeugen geben nämlich übereinstimmend an, dass die Arbeitszeit je nach kurzer oder langer Woche Montag bis Donnerstag oder Freitag jeweils von 7.00 bis 16:00 arbeiteten mit einer 45 minütigen Mittagspause. Aus diesen Aussagen lässt sich eine de facto Arbeitszeitvereinbarung ableiten, denn bei Schulden eines Erfolges orientiert sich die Zeiteinteilung – vor allem wenn der Unternehmer selbst und nicht durch Arbeitnehmer tätig wird - am Arbeitsfortschritt des geschuldeten Werkes und nicht an üblichen Arbeitszeiten, Stunden oder Wochentagen.

Daraus ist erkennbar, dass das Vertragsverhältnis offenbar keine freie Zeiteinteilung umfasste. Das Fehlen der Weisungsfreiheit ergibt sich auch aus dem Umstand, dass eine dauernde Kontrolle vor Ort erfolgte und zwar sowohl hinsichtlich der Anwesenheit als auch hinsichtlich der erbrachten Arbeitsleistung. Dies ergibt sich aus den übereinstimmenden Aussagen der Helfer als auch des angestellten Vorarbeiters.

Für die Bejahung einer persönlichen Abhängigkeit genügt, wenn die übernommene Verpflichtung den Arbeitenden während dieser Zeit so in Anspruch nimmt, dass er über diese Zeit auf längere Zeit nicht frei verfügen kann und damit seine Bestimmungsfreiheit ausgeschaltet ist (VwGH 27.11.1990, [89/08/0178](#)).

Für ein Dienstverhältnis ist weiters die Tätigkeit für einen einzigen Auftraggeber kennzeichnend. Aus den Aussagen der Zeugen geht hervor, dass die Auftragnehmer für die Bw. für einen längeren Zeitraum ausschließlich tätig waren und während dieser Zeit auch keine anderen Auftraggeber hatten.

## 2. Eingliederung in den geschäftlichen Organismus

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus eines Betriebes beinhaltet u.a. die Vorgabe des Arbeitsortes und die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers bzw. dessen Auftraggebers. Die Eingliederung beinhaltet die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften, wie beispielsweise die Regelung der Arbeitszeit, Arbeitspause, Überwachung der Arbeit durch Aufsichtspersonen und eine disziplinäre Verantwortlichkeit. Zu berücksichtigen sind das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit und die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden. Eine faktische Bindung an die Arbeitszeit in einem Betrieb genügt (vgl. VwGH 23.9.1981, [2505/79](#)). Die Planung und Vorbereitung der Tätigkeit übernimmt der Arbeitgeber oder dessen Auftraggeber.

Eine Eingliederung liegt nicht vor, wenn die Tätigkeit nur gewissen Bindungen an die Dienstzeit des Auftraggebers unterliegt, um etwa eine Abstimmung einzelner Projektphasen im Rahmen eines Gesamtprojektes zu ermöglichen. Auch Werkverträge enthalten ihrer Natur

nach einer bestimmten Leistungszeit und einen bestimmten Leistungsort (VwGH 2.6.82, [81/13/0190](#)). Bezogen auf die strittigen Werkverträge ist anzumerken, dass diese zwar einen Arbeitsort (zB.: Umbau Markt Filiale Horn) jedoch keine Leistungszeitraum erkennen lassen. Es wird lediglich ein Arbeitsbeginn angegeben, wobei dieser für Werkverträge unüblich kein Datum oder eine Kalenderwoche ausweist, sondern auf eine **Lohnwoche** (zB. LW 16/06) Bezug nimmt. Diese Formulierung stellt ein weiteres Indiz dafür dar, dass zwischen den Vertragspartner – unabhängig von der Vertragsbezeichnung - de facto ein Dienstverhältnis vereinbar war.

In den Werkverträgen wird – trotz ausdrücklichen Hinweises auf die Haftung für die termingerechte Fertigstellung – kein Leistungszeitraum oder Endtermin für die Fertigstellung des Werkes vereinbart. Auch die Höhe des Werklohnes ist aus dem Werkvertrag nicht ersichtlich, da dieser zu Frage der Entlohnung auf eine Vereinbarung zwischen den Geschäftspartnern verweist.

Wie oben ausgeführt waren die Auftragnehmer de facto an bestimmte Arbeitszeiten gebunden, die keinen erkennbaren oder behaupteten projektbezogenen Konnex aufweisen. Die einzelnen auszuführenden Arbeiten an den Baustellen wurden vom GesGf. bzw. dem Vorarbeiter der Bw. eingeteilt und koordiniert, wobei die Auftragnehmer an zwei verschiedenen Baustellen der Bw. eingesetzt waren und daher regelmäßig eine Arbeitsverteilung erforderlich war. Diese wurde wie aus den Aussagen deutlich erkennbar ausschließlich von der Bw. vorgenommen.

Weiters ist aus dem Sachverhalt erkennbar, dass die Bw. lediglich über zwei angestellte Arbeiter verfügte, die diese Art von Tätigkeiten ausführten. Aus den Erfahrungen des Alltages ist jedoch bekannt, dass jedes Bauunternehmen neben gelernten Fachkräften auch Bauhilfskräfte auf Baustellen benötigt um einfache Arbeiten durch angelernte und damit billigere Arbeitskräfte zu erledigen. Wenn daher ein Bauunternehmen nur sehr wenige derartige Arbeitskräfte beschäftigt, fehlt dem wirtschaftlichen Organismus Bauunternehmen ein wesentlicher Teil. Im vorliegenden Fall ist das Bauunternehmen auf Trockenausbau spezialisiert. Die Haupttätigkeit der Bw. stellt gerade das Montieren von Zwischenwänden und Decken dar, weshalb ausreichend Personal, das diese Tätigkeiten ausführt, im Unternehmen vorhanden sein muss um die übernommenen Aufträge abzuwickeln, wobei sich die Anzahl der erforderlichen Arbeiter nach dem Umfang der übernommenen Aufträge richtet bzw. bei sehr wenig Personal nur kleine Aufträge ausgeführt werden können. Der Umfang des erkennbaren Auftragsvolumens der Bw. war mit lediglich zwei Angestellten nicht zu bewältigen. Die Auftragnehmer erfüllten daher genau diese fehlende Funktion der erforderlichen zusätzlichen Arbeitskräfte, was ebenfalls für eine Eingliederung in das Unternehmen der Bw. spricht.

---

Auffallend ist überdies, dass - wie aus den Zeugenaussagen und den übrigen Ermittlungsergebnissen unstrittig ersichtlich - an einer Baustelle zeitgleich mehrere Auftragnehmer tätig waren. Wenn Arbeiten auf Baustellen an einen Subunternehmer vergeben werden, ist es dessen Aufgabe für die termingerechte und vollständige Erledigung dieses Auftrages Sorge zu tragen. Es ist bei Vorliegen eines Subauftrages absolut unüblich, dass mehrere Subauftragnehmer an derselben Baustelle dieselben Aufgaben - Verspachteln von Gipskartonplatten, Montieren von Profilleisten - ausführen. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die Bw. anstelle der benötigten Bauhilfsarbeiter eine erforderliche Anzahl von Personen mittels Werkvertrag engagierte und dort einsetzte wo sie gebraucht wurden.

### 3. Weitere Merkmale

Auch wenn sich aufgrund der obigen Ausführungen erkennen lässt, dass aufgrund der fehlenden Weisungsfreiheit und der Eingliederung der Werkvertragsnehmer in den Betrieb der Bw. im strittigen Fall von einem Dienstverhältnis ausgegangen werden kann, sollen der Vollständigkeit halber auch die wesentlichen übrigen Merkmale beleuchtet werden:

Als weitere Merkmale für die Nichtselbstständigkeit gelten insbesondere das Fehlen eines Unternehmerwagnisses, die Unzulässigkeit einer Vertretung oder eine laufende Lohnzahlung.

#### a) Unternehmerwagnis:

Unternehmerrisiko bedeutet, dass sich Erfolg und Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Einkünfte auswirken.

Das Unternehmerwagnis besteht darin, dass ein Steuerpflichtiger die Höhe seiner Einnahmen beeinflussen und seine **Ausgaben selbst** bestimmen kann. Hängt der Erfolg einer Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens ab, und muss ein Steuerpflichtiger für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen, sprechen diese Umstände für ein Unternehmerwagnis. Ebenso spricht für ein Unternehmerwagnis die Möglichkeit, Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang des Tätigwerdens zu bestimmen. Abzustellen ist auf die tatsächlichen Verhältnisse.

Der Steuerpflichtige muss in der Lage sein, durch eigene Geschäftseinteilung, durch die Auswahl von Hilfskräften oder eine zweckdienliche Organisation seines Betriebes, den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen. Im Vordergrund steht dabei, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmeschwankungen trifft. Das Unternehmerwagnis besteht somit im Wesentlichen darin, dass die Höhe der Einkünfte eines Steuerpflichtigen weitgehend vom Erfolg seines Tätigwerdens abhängen.

In diesem Zusammenhang sind die Aussagen zur Preisgestaltung relevant. Aus diesen Aussagen lässt sich erkennen, dass je nach Schwierigkeitsgrad der Tätigkeit identische m2-Preise

---

bzw. Stundenlöhne bezahlt wurden. Aufgrund der unterschiedlichen Kostenstruktur in den einzelnen Unternehmen, werden aber von unterschiedlichen Unternehmern üblicherweise unterschiedliche Preise je m<sup>2</sup> Einheit oder Arbeitsstunde verrechnet. Auf Grund welcher Parameter die Festlegung der verrechneten Preise erfolgte und inwieweit der Werkzeugverschleiß, Kleinmaterial und das Kilometergeld, wohl aber auch die aufzuwendende Arbeitszeit und eine Gewinnkomponente der Werkvertragsnehmer auf die Preisgestaltung Einfluss genommen haben, ist nicht nachvollziehbar. Die Kalkulation richtete sich offenbar vielmehr nach dem Unternehmen und der Preisgestaltung der Bw. und nicht nach der Kalkulation der Auftragnehmer. Überdies erklären die Zeugen übereinstimmend, dass die Preise nicht von den Werkvertragsnehmern kalkuliert sondern von der Bw. vorgegeben worden waren.

Zudem ist nicht erkennbar, inwieweit die Auftragnehmer die Höhe ihrer Einnahmen durch besonderen Fleiß oder besondere Geschicklichkeit hätten beeinflussen können und dadurch ein Unternehmerwagnis zu tragen gehabt hätten.

Gegen ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko spricht, dass durch die Vereinbarung eines von der Bw. vorgegebenen m<sup>2</sup> Preises bzw. Stundenlohns für die Auftragnehmer offenbar keine Möglichkeit bestand, ihre Einkünfte durch entsprechende Leistungen zu steigern. Gerade diese fehlende Einflussnahme ist ein typisches Merkmal für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Ein dem Auftragnehmer verbleibender Spielraum für eine eigene unternehmerische Gestaltung ist nicht erkennbar.

Hinzu kommt, dass die ausgabeseitig anfallenden Aufwendungen für die Tätigkeit zum weitaus größten Teil von der Bw. getragen wurden, da sie das benötigte Arbeitsmaterial nicht nur kaufte sondern auch auf der Baustelle zur Verfügung stellte, also auch die Materialtransportkosten übernahm. Sogar größere Werkzeuge (Leitern) wurden von der Bw. zur Verfügung gestellt. Das eigene Werkzeug der Auftragnehmer beschränkte sich nach ihren Angaben auf Spachteln und Kübel. Weitere ausgabeseitige Aufwendungen, neben den üblichen Aufwendungen für die Fahrt zum Arbeitsplatz und die Anschaffung von Arbeitskleidung waren für die Tätigkeit nicht erforderlich. Eine ausgabenseitige Beeinflussung der Einkünfte (etwa billigerer Materialeinkauf) war daher für die Auftragnehmer gar nicht möglich.

Die Zeugen stellten zwar eigene Betriebsmittel bereit, das Ausmaß der erforderlichen Betriebsmittel ist aber derart vernachlässigbar gering, dass auch ausgabenseitig keine Beeinflussungsmöglichkeit des "Unternehmensergebnisses" erkannt werden kann. Auch aus dem Umstand, dass die Werkvertragsnehmer nicht alle erforderlichen Hilfsmittel für die Ausführung ihrer Tätigkeit bestellten (zB. Leitern) ist die mangelnde Unternehmereigenschaft ersichtlich. Andere unternehmerische Infrastruktur – zB. Büro oder Büroeinrichtung,

---

Buchhaltung, Lager, EDV uÄ. konnte nicht ebenfalls nicht erkannt werden. Lediglich ein Zeuge erklärte über einen Computer zu verfügen.

Die Übernahme der Fahrtkosten zum Arbeits- bzw. Einsatzplatz sind Kosten die nichtselbständige Personen ebenfalls selbst zu tragen haben. Die Tragung dieser Aufwendungen stellt daher entgegen den Berufungsausführungen gerade eben kein geeignetes Indiz für das Vorliegen einer Unternehmereigenschaft dar. Das Vorhandensein eines Computers allein und die Übernahme der damit verbundenen Kosten sind ebenfalls nicht ausschlaggebend für die Einstufung einer Tätigkeit als selbständig. Personalcomputer sind bereits in nahezu allen Haushalten vorhanden und werden auf unterschiedlichste Weise genutzt.

Die vom der Bw. behauptete Verpflichtung zur Nachbesserung ohne zusätzliche Entlohnung kann aus den Zeugenaussagen nicht eindeutig ableitet werden. Selbst wenn eine derartige Verpflichtung vorgelegen haben sollte, so wäre sie schon deswegen in einem nur eingeschränkten Rahmen schlagend geworden, weil aufgrund der täglichen Kontrollen mangelhafte Arbeitsleistungen zeitnah gerügt worden wären und damit nur ein geringer und zeitlich und damit wirtschaftlich kaum ins Gewicht fallender Nachbesserungsbedarf gegeben gewesen wäre. Überdies vermag dieses umfänglich relativ geringe Risiko das vorliegende Fehlen wesentlicher unternehmensimmanenter Wagnisse nicht auszugleichen.

b) Vertretungsbefugnis, Konkurrenzverbot:

Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber seine Leistung persönlich zu erbringen und kann sich nicht vertreten lassen. Kann sich dagegen ein Auftragnehmer generell - und **nicht nur im Einvernehmen mit dem Auftraggeber** und nur bei seiner Verhinderung - vertreten lassen und steht das Bestimmungsrecht darüber nicht dem Auftraggeber zu, sondern im Belieben des Auftragnehmers, dann liegt in der Regel ein Werkvertrag vor.

Die Auftragnehmer gaben glaubwürdig an, dass eine allfällige Vertretung nur nach Rücksprache und vorheriger Genehmigung möglich gewesen wäre. Die im schriftlichen Werkvertrag vereinbarte Vertretungsregelung existierte daher offenbar nicht. Eine tatsächliche Vertretung hat unstrittig nie stattgefunden und hatte die Auftragnehmer auch kein Personal an das sie Arbeiten hätten delegieren können. Hat ein Steuerpflichtiger nicht die Möglichkeit, Arbeiten zu delegieren oder sich sonst vertreten lassen, so spricht dieser Umstand für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Das Fehlen des Konkurrenzverbotes ist nicht entscheidend, da bei einfachen Dienstleistungen der vorliegenden Art eine Wettbewerbsgefährdung des Bw. durch ein Tätigwerden seiner Helfer für andere Unternehmer kaum zu erwarten ist (VwGH 28.5.2009, [2007/15/0163](#)).

c) Lohnzahlung:

Werden fortlaufende, im Wesentlichen gleich bleibende Arbeiten mit einem fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt, spricht dieser Umstand für ein Dienstverhältnis.

Im vorliegenden Fall erfolgte die Abrechnung der Bw. mit ihren Auftragnehmern laut den Aussagen der Zeugen in Monatsabständen. Die Zahlung erfolgt jeweils nach Rechnungslegung der Werkvertragsnehmer und bewegte sich zwischen € 800 und € 1.400. Verrechnet wurden die von der Bw. hinsichtlich ihres Umfangs bereits kontrollierten und mengenmäßig bestätigten Arbeitsleistungen in unterschiedlichem Ausmaß.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.2003, [2000/13/0182](#)) steht eine leistungsbezogene Bezahlung der Annahme einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit jedoch nicht entgegen, wenn entgegen stehende Merkmale - also für die Annahme einer nichtselbständigen Tätigkeit sprechenden Kriterien - überwiegen.

Die Ausführungen der Bw. dass kein Dauerschuldverhältnis vorgelegen habe, da die Auftragnehmer nur für einen bestimmten Auftrag aufgenommen worden seien und daher ein Werk geschuldet hätten vermag nicht zu überzeugen. Die Bw. übersieht bei dieser Argumentation, dass auch (befristete) Dienstverhältnisse für die Abwicklung bestimmter Aufträge denkbar sind, also Personal je Auslastung für kurze Zeit aufgenommen wird oder Aushilfspersonal gar nur tageweise bzw. Gelegenheitsarbeiter angestellt werden können. Gerade in der Baubranche ist diese Art der kurzfristigen Spitzenanabdeckung üblich. Die (lange oder kurze) Dauer eines Vertragsverhältnisses ist kein entscheidendes Kriterium für das Vorliegen eines Ziel- oder Dauerschuldverhältnisses.

Insgesamt überwiegen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im vorliegenden Fall bei allen Auftragnehmern jene Kriterien, die für die Annahme einer nicht selbständigen Tätigkeit und damit für ein Dienstverhältnis iSd [§ 47 EStG 1988](#) sprechen. Das Vorliegen von einschlägigen Gewerbescheinen der beteiligten Personen hat keinen entscheidenden Einfluss auf die Beurteilung der einzelnen Vertragsverhältnisse.

Die Ausführungen zur Verletzung von Primärrecht nämlich Verletzung der Niederlassungsfreiheit und Freizügigkeit der Erwerbstätigkeit sind lediglich unsubstantiierte Behauptungen. Keinesfalls kann nach dem Vorbringen oder den getroffenen Feststellungen erkannt werden, dass österreichische Staatsbürger bei gleicher Sachverhaltslage anders behandelt würden als der Bw.

Die Ausführungen der Berufung, dass das Vorliegen eines polnischen Gewerbescheines zwingend eine selbständige Tätigkeit nach sich zöge, sind aus dem Gesetz, Völkerrecht oder dem Primärrecht nicht ableitbar.

Gemäß [§ 82 EStG 1988](#) haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

---

Gemäß § 41 Abs. 1 und Abs. 2 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs. 2 des EStG 1988](#) stehen.

Gemäß § 122 WirtschaftskammerG sind die einzelnen Kammermitglieder verpflichtet von der Summe der in ihren Unternehmungen nach § 2 leg.cit. anfallenden Arbeitslöhne einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu berechnen und abzuführen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach [§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967](#), gilt.

Die Höhe der vom FA errechneten und festgesetzten LSt, DB und DZ ist unstrittig, weshalb sich weitere Ausführungen dazu erübrigen.

Wien, am 14. Dezember 2010