



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch ECOVIS Niederösterreich Steuerberatung GmbH, in 3270 Scheibbs, Rathausgasse 3, vom 22. September 2011, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 22. August 2011 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer und Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2009 und 2010 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages (für: Lohnsteuer 2009 und 2010) wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Geschäftszweig der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) ist das Veranstaltungsgewerbe.

Strittig ist, ob zwei bei der Bw. als Licht- und Tontechniker beschäftigte polnische Staatsangehörige diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 EStG 1988) ausgeübt haben.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Am 13. Jänner 2010 wurde in *[Veranstaltungsort]* vom Finanzamt FA-XY (Abteilung KIAB) eine Beschäftigungskontrolle durchgeführt. Im Zuge dieser Amtshandlung wurde mit einem der beiden polnischen Staatsangehörigen, nämlich Herrn BT1, eine Niederschrift aufgenommen, in

der dieser zu seiner Tätigkeit bei bzw. für die Bw. befragt Folgendes ausgesagt hat:
Er habe einen polnischen Gewerbeschein. Sein Hauptwohnsitz sei in Polen, in Österreich habe er einen Nebenwohnsitz. Durchschnittlich sei er im Jahr die halbe Zeit in Polen und die andere Hälfte in Österreich. Wenn er in Österreich sei, wohne er in der Firma (Anmerkung der Berufungsbehörde: mit Firma ist die Bw. gemeint). In der Firma habe er eine Wohnung mit Zimmer und Bad und kochen könne er in der Betriebsküche. Für die Wohnung bezahle er € 100,00 monatlich. Den Auftrag habe er von der Firma erhalten. Er habe eine Visitenkarte der Firma mit seinem Namen darauf. Am Vortag sei er mit dem Firmenwagen nach *[Veranstaltungsort]* gekommen. Im *[Veranstaltungsort]* hätten sie ein Zimmer in einem Hotel. Wer das Zimmer bezahle, wisse er nicht, er selbst bezahle es aber nicht. Momentan arbeite er nur für die Firma. Er arbeite seit ca. 2006 nur für die Firma. Wenn er arbeite, bekomme er von der Firma meistens auch Essen und Trinken. Die Jacke, die er trage, sei auch von der Firma. Für die Jacke habe er nichts bezahlen müssen. Er habe einen schriftlichen Vertrag mit der Firma. Der werde für jeden neuen Auftrag ausgemacht. Er arbeite mit den Arbeitern der Firma zusammen. Sie würden alle zusammenhelfen. Er habe keine eigenen Aufgaben, sondern sie würden alle gemeinsam arbeiten. Am heutigen Tag, nach dem Abbauen, fahre er mit dem Firmen LKW der Firma zurück zum Firmensitz. Am heutigen Tag habe er kein eigenes Werkzeug mit. Zuhause und in der Firma habe er auch eigenes Werkzeug. Zu den Aufgaben der Firma gehörten Bühnenaufbau, Bühnentechnik, Beschallung, Beleuchtung, Betreuung. Das ganze Material, das hier sei, gehöre der Firma. Für die Fahrt nach *[Veranstaltungsort]* habe er nichts bezahlen müssen. Das bezahle die Firma. Er sei ein Einmannbetrieb. Er habe keine Angestellten in Polen. Wenn er krank sei rufe er in der Firma an und sage, dass er nicht kommen könne. Für Ersatz müsse er aber nicht sorgen. Die Firma kümmere sich dann um einen Leasingarbeiter, der die Arbeit mache. Bevor sie arbeiten anfangen gäbe es eine kurze Besprechung und einer der Firma teile die Arbeiter ein. Dieser sage ihnen dann, wann sie zu arbeiten beginnen sollen. Wenn er Urlaub möchte, sage er vorher in der Firma Bescheid. Seinen Lohn bekomme er einmal im Monat auf sein Konto überwiesen. Im Durchschnitt verdiene er pro Monat € 2.000,00. Es komme darauf an, wie viele Veranstaltungen in diesem Monat gewesen seien. Vor der Veranstaltung werde ein Pauschale für die Veranstaltung ausgemacht. Für die Arbeiten übernehme er keine Garantie. Das Risiko trage die Firma. Weiters hat Herr BT1 ausgesagt, dass das Gleiche auch für seinen Kollegen BT2 gelte.

Frau A1 hat in der mit ihr ebenfalls am 13. Jänner 2010 von der Abteilung KIAB des oa. Finanzamtes aufgenommen Niederschrift Folgendes ausgesagt:

Sie habe mit der Bw. einen Vertrag als Eventmanagerin. Ob die beiden polnischen Staatsangehörigen einen Vertrag haben, wisse sie nicht. Die technische Leitung habe Herr A2 über. Dieser teile auch die Arbeitskräfte ein. Weil Herr A2 nicht mehr da sei, habe sie selbst

die Leitung übernommen und organisiere den Abbau und das Einladen. Die beiden polnischen Staatsangehörigen seien mit den Fahrzeugen der Bw. nach *[Veranstaltungsort]* gefahren. Für jede Veranstaltung gäbe es einen eigenen Werkvertrag, in diesen Werkverträgen seien die Dienstleistung, das Datum die geplante Dauer und das Pauschale festgehalten. Abgerechnet werde am Monatsende, dabei werde jede Veranstaltung separat aufgelistet.

In dem der Berufungsbehörde vorliegenden Verwaltungsakt befinden sich auch zwischen der Bw. und den polnischen Staatsangehörigen abgeschlossene Aufträge.

Diese Aufträge haben folgenden Inhalt (am Beispiel des mit BT1 am 28. Dezember 2009 abgeschlossenen Auftrages; die anderen – vorliegenden – Aufträge folgen diesem Muster): unter „Projekt“ ist angegeben: „Div. Aufträge KW1-KW2“. Unter „Auftragsgegenstand“ sind die einzelnen Veranstaltungen (gesondert) angeführt. Für jede Veranstaltung ist ein Gesamtbetrag ausgewiesen. Für die erste Veranstaltung ist hier ein Gesamtbetrag von € 102,00 ausgewiesen. Zu diesem Betrag gelangt man, indem man die (bei jeder Veranstaltung gesondert und in unterschiedlicher Höhe angeführte) „Mengenangabe“ mit dem – für sämtliche Veranstaltungen immer gleichbleibenden – „Einzelpreis“ multipliziert. Der Gesamtpreis von € 102,00 für die erste der auf diesem Auftrag angeführte Veranstaltung ist daher das (rechnerische) Ergebnis der „Menge (8,50)“ mal „Einzelpreis (€ 12,00)“. Beim „Einzelpreis“ handelt es sich daher offensichtlich um den (vereinbarten) Stundenlohn, welcher – multipliziert mit der Stundenanzahl („Menge“) – zu dem Gesamtpreis pro Veranstaltung führt. In den einzelnen Aufträgen ist eine unterschiedlich hohe Anzahl von Veranstaltungen erfasst.

Unter „Rechtsstellung und Pflichten des Auftragnehmers“ finden sich den Aufträgen folgende Vereinbarungen: Der Auftragnehmer verfügt über einen gültigen Gewerbeschein. Der Auftragnehmer hat bei Erbringung seiner Leistung die sachlichen Weisungen des Auftraggebers zu befolgen. Der Auftragnehmer ist bei der Erfüllung des vereinbarten Werkes an keinerlei persönliche Weisungen hinsichtlich Arbeitszeit und Arbeitsort gebunden. Der Auftragnehmer kann sich bei der Erbringung der vereinbarten Leistung jederzeit durch qualifizierte Personen vertreten lassen. Im Vertretungsfall hat er sowohl für die Auswahl einer ausreichend qualifizierten Person, als auch für deren Entlohnung zu sorgen. Der Auftragnehmer haftet dafür, dass der Auftrag entsprechend obiger Beschreibung ordnungsgemäß zum vereinbarten Termin erbracht wird. Der Auftragnehmer erhält für die ordnungsgemäße Erbringung seiner Leistung ein Honorar wie oben angegeben. Im genannten Honorar ist die gesetzliche Mehrwertsteuer nicht enthalten. Sämtliche Aufwendungen, die dem Auftragnehmer zur Erfüllung des Auftrages erwachsen, sind mit dem Pauschalhonorar abgegolten. Somit erfolgt auch kein Ersatz für Materialkosten und Barauslagen. Nach Auftragsvollendung ist vom Auftragnehmer eine Rechnung zu legen. Das dem Auftragnehmer

zustehende Honorar ist vom Auftraggeber nach erfolgter Rechnungslegung jeweils am 10. des folgenden Monats auf das vom Auftragnehmer bekannt gegebene Konto zu überweisen. Die ordnungsgemäße Versteuerung des Honorars obliegt dem Auftragnehmer. Der Auftragnehmer hat für seinen Versicherungsschutz selbst Sorge zu tragen. Der Auftragnehmer ist verpflichtet, über Verlangen des Auftraggebers, binnen einer Frist von 3 Tagen nachzuweisen, dass sämtliche bezogenen Honorare ordnungsgemäß versteuert wurden bzw. die erforderlichen Beträge zur Sozialversicherung berichtet sind.

Mit den angefochtenen Bescheiden hat das Finanzamt die Bw. zur Haftung für Lohnsteuer hinsichtlich der an die beiden polnischen Staatsbürger ausbezahlten Entgelte herangezogen, Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe nachgefordert und Säumniszuschläge festgesetzt. Zur Begründung dieser Bescheide hat das Finanzamt auf den Bericht vom 22. August 2011 verwiesen. In diesem Bericht findet sich (nur) der Verweis auf eine Niederschrift (gemeint wohl: Niederschrift über die Schlussbesprechung).

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 3. August 2011 wird unter „Feststellung“ Folgendes ausgeführt: die Nachberechnungen seien mit dem Steuerberater ausführlich besprochen worden. Grundlage für diese Berechnungen seien die Feststellungen der Finanzpolizei gewesen. Im Zuge der Betretung durch das Finanzamt FA-XY am 13. Jänner 2010 seien die beiden polnischen Staatsangehörigen bei Arbeiten angetroffen worden. Aufgrund der niederschriftlichen Angaben der betretenen Personen sei die Versicherungspflicht gemäß § 4 Abs. 2 ASVG festgestellt worden.

Ihre dagegen eingebrachte Berufung hat die Bw. wie folgt begründet:

Die beiden polnischen Staatsbürger hätten für die Bw. im Werkvertrag gearbeitet. Für jeden Auftrag sei ein Werkvertrag abgeschlossen worden. Die zu verrichtenden Tätigkeiten seien hauptsächlich der Aufbau von Bühnen und die Installation der Licht- und Tontechnik gewesen. Ein entsprechender Zeitplan, um die jeweiligen Veranstaltungen abhalten zu können, habe sich automatisch durch die Veranstaltungstermine ergeben. Eine Vertretung sei möglich gewesen und auch tatsächlich „gelebt“ worden. Das unternehmerische Risiko hätten die Werkvertragsnehmer selbst zu tragen gehabt – keine Leistung, keine Bezahlung. Der Werkvertrag sei projektbezogen und zeitlich begrenzt gewesen, es habe keinerlei persönliche Weisungsgebundenheit innerhalb des übertragenen Werkes gegeben. Ganz im Gegenteil, die Werkvertragsnehmer hätten über das erforderliche Wissen verfügt.

Die Werkvertragsnehmer hätten der Bw. polnische Gewerbescheine (auch in deutscher Übersetzung) vorgelegt. Die Bw. habe daher annehmen können, dass eine Gewerbeausübung in Österreich grundsätzlich möglich sei. Zusätzlich zu den Tätigkeiten in Österreich, die im Schnitt zwei Wochen in Anspruch genommen habe, hätten die Werkvertragsnehmer ihr Gewerbe auch in Polen ausgeübt.

Bei jeder Auftragsvergabe sei ein Werkvertrag unterzeichnet worden. Die Werkvertragsnehmer hätten mit ihrer Unterschrift bestätigt, einen Gewerbeschein zu besitzen, an keine Weisungen in zeitlicher Hinsicht gebunden zu sein und sich (durch qualifizierte Personen) vertreten lassen zu können. Außerdem hätten die Werkvertragsnehmer für die ordnungsgemäße Ausführung des Auftrages gehaftet. Für Material hätte es keinen Ersatz gegeben, dies sei im Honorar enthalten. Zusätzlich seien die Werkvertragsnehmer im Auftrag darauf hingewiesen worden, dass sämtliche Steuern und Abgaben aus diesen Honoraren selbst abzuführen seien.

Für die Bw. sei immer außer Frage gestanden, dass es sich um eine selbständige Tätigkeit der Werkvertragsnehmer. Die Bw. habe die Fähigkeiten der Werkvertragsnehmer gekannt und daher genau gewusst, dass sie die gestellten Aufgaben (selbständig und weisungsfrei) zeitgerecht erfüllen könnten.

Die Ausrüstung stehe natürlich im Besitz der Bw., da es sich dabei um teures Bühnen-, Ton- und Lichttechnikequipment handle. Dass die Werkvertragsnehmer (im Zuge der Überprüfung durch die Finanzpolizei) die Kleidung der Bw. getragen und auch Visitenkarten der Bw. mitgeführt haben, spreche nicht für eine Eingliederung, sondern nur dafür, dass die Bw. nicht unbedingt offen zur Schau stellen wollen, dass Arbeiten von Subunternehmern durchgeführt werden. Die „Entlohnung“ sei monatlich erfolgt, weil von den Werkvertragsnehmern eben Monatsrechnungen gelegt worden seien.

Aufgrund der Aufträge könne auch nachgewiesen werden, dass die Werkvertragsnehmer nicht durchgehend für die Bw. gearbeitet hätten, sondern auch immer wieder nach Polen ausgereist seien. Ein weiteres Indiz sei auch, dass die Abrechnungen sehr unterschiedlich ausgefallen seien und somit keinem Monatslohn gleichen würden.

Zusammenfassung: die Werkvertragsnehmer hätten eine selbständige gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, sie hätten Leistungen als Techniker erbracht, die zu bestimmten Zeiten (vor Veranstaltungsbeginn und Abbau nach der Veranstaltung) zu erbringen gewesen wären; die Werkvertragsnehmer hätten sich vertreten lassen können, hätten die Haftung für die ordnungsgemäße Ausführung der Arbeiten übernommen, hatten auch andere Auftraggeber in Polen und hätten in Polen für Sozialversicherung und Versteuerung zu sorgen gehabt.

Mit Bescheid (Berufungsvorentscheidung) vom 19. Dezember 2011 hat das Finanzamt die Berufung abgewiesen und diese Entscheidung wie folgt begründet:

Am 13. Jänner 2010 seien im Rahmen einer Beschäftigungskontrolle in *[Veranstaltungsort]* durch Organe des Finanzamtes FA-XY Mitarbeiter der Bw. überprüft worden. Dabei seien die beiden polnischen Staatsbürger angetroffen worden. Diese seien zuvor gemeinsam mit den anderen Arbeitnehmern der Bw. mit dem Firmenbus (zum *[Veranstaltungsort]*) angereist. Die beiden polnischen Staatsbürger seien – wie alle anderen Arbeitskräfte auch – bei ihrer

Tätigkeit unter der technischen Leitung von Herrn A2 bzw. von Frau A1, die als Eventmanagerin für die Bw. tätig gewesen sei, gestanden. Dies gehe aus der Niederschrift hervor, die am 13. Jänner 2010 mit Frau A1 aufgenommen worden sei.

Auch Herr BT1 habe bei seiner Einvernahme am 13. Jänner 2010 angegeben, dass er mit den (anderen) Arbeitern der Bw. zusammengearbeitet habe. Dabei habe er unter anderem erklärt, dass alle zusammenhelfen würden und dass er keine eigenen Aufgaben habe. Er habe seit ca. 2006 für die Bw. gearbeitet und nach seinen Angaben auch meistens „Essen und Trinken“ von der Bw. erhalten. Weiters habe er mitgeteilt, dass er bei der Firma (der Bw.), ebenso wie wahrscheinlich auch sein Kollege Herr BT2, eine Wohnung habe, für die er monatlich € 100,00 bezahle, darüber hinaus könne er die Betriebsküche bei der Bw. benutzen. Für die Fahrt zum Arbeitsplatz (gemeint: zu den Veranstaltungsorten) brauche er nichts zu bezahlen. Er selbst habe keine Angestellten. Vor Arbeitsbeginn gäbe es kurze Besprechungen und jemand von der Bw. teile die Arbeiten ein und sage den Leuten, wann sie zu arbeiten beginnen sollen. Wolle er auf Urlaub gehen, so sage er vorher der Firma (der Bw.) Bescheid. Der Lohn, durchschnittlich € 2.000,00, sei einmal im Monat auf sein Konto überwiesen worden. Für die Arbeiten habe er keine Garantie übernommen, das Risiko habe die Bw. getragen. Über eigenes Werkzeug habe er nicht verfügt und was zu tun sei, sei vom technischen Leiter, Herrn A2, gesagt worden. Für seinen Kollegen BT2 hätten die gleichen Bedingungen gegolten.

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis – so das Finanzamt weiter in seiner Bescheidbegründung – seien nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen sei (vgl. VwGH vom 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223; VwGH 19.09.2007, 2007/13/0071). Den von den beiden polnischen Staatsbürgern ausgestellten Rechnungen, ihren Gewerbescheinen sowie den unterzeichneten Werkverträgen könne im Hinblick auf die tatsächliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zur Bw. keine entscheidende Bedeutung zukommen. Die in der Berufung angedeutet Möglichkeit einer (tatsächlich „gelebten“) Vertretung lasse nach den Aussagen von BT1 zur Vorgehensweise im Urlaubs- oder Krankheitsfall ebenfalls keine Rückschlüsse auf einen Werkvertrag zu. Indes würden die von den Organen des Finanzamtes FA-XY im Zuge ihrer Überprüfungshandlungen am 13. Jänner 2010 getroffenen Feststellungen sowie die Aussagen des Herrn BT1 und von Frau A1 eindeutig auf das Vorliegen von Dienstverhältnissen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 hinweisen.

Diesen Ausführungen ist die Bw. im Vorlageantrag vom 16. Jänner 2012 wie folgt entgegen getreten:

In der Berufungsvorentscheidung sei auf die Argumente, die in der Berufung vorgebracht

worden seien, nicht eingegangen worden.

Die Bw. möchte besonders darauf verweisen, dass die beiden polnischen Staatsbürger hauptsächlich für den Aufbau von Bühnen und der Installation der Licht- und Tontechnik zuständig gewesen seien, wofür sie auch das (spezielle) fachliche Wissen gehabt hätten. Da auch noch anderes Equipment hätte aufgebaut werden müssen, habe sich ein entsprechender Zeitplan ergeben, um die jeweiligen Arbeiten zeitgerecht im Ablauf durchführen zu können. Dazu hätte es einer gewissen Koordination bedurft, die von Herrn A2 oder von Frau A1 ausgeübt worden sei. Dadurch hätte sich das Bild ergeben, dass die Werkvertragsnehmer unter der Leitung des Arbeitgebers gestanden seien. Dieses Bild wäre aber ebenso entstanden, wenn eine österreichische externe Firma diese Arbeiten verrichtet hätte. Auch der Umstand, dass die Werkvertragsnehmer Essen und Trinken (und Unterkunft gegen Bezahlung) von der Bw. erhalten haben, sei kein Indiz für eine Eingliederung der Werkvertragsnehmer in das Unternehmen.

Auch die Höhe des Werklohnes lasse darauf schlussen, dass nie ein Dienstverhältnis vorgelegen sei, denn welcher Licht- und Tontechniker würde in 14 Tagen durchschnittlich € 2.000,00 verdienen. Die Werkvertragsnehmer hätten diese Beträge nur erhalten, weil sie als Firma abgerechnet und ihre Abgaben davon selbst zu bezahlen gehabt hätten.

Eine Vertretung sei möglich gewesen und auch tatsächlich „gelebt“ worden. Das unternehmerische Risiko hätten die Werkvertragsnehmer selbst zu tragen gehabt – keine Leistung, keine Bezahlung.

Es werde daher nochmals beantragt, die Selbständigkeit der Werkvertragsnehmer anzuerkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen erachtet:

Die beiden polnischen Staatangehörigen sind bereits seit mehreren Jahren für die Bw. als Bühnenarbeiter (Bühnenauf- und Abbau, Bühnentechnik, Beschallung, Beleuchtung) tätig. In den als „Auftrag“ bezeichneten Vereinbarungen wurden die Veranstaltungen, bei denen die beiden polnischen Staatsangehörigen jeweils in den nächsten Wochen mitarbeiten sollten, festgehalten. Festgehalten wurde darin auch die Anzahl der Stunden pro Veranstaltung und die Höhe des Stundenlohnes. Die beiden polnischen Staatsangehörigen wurden zusammen mit den anderen Arbeitern der Bw. mit dem Firmenfahrzeug zum jeweiligen Veranstaltungsort gebracht. Am Veranstaltungsort wurde ihnen – wie den anderen Arbeitern der Bw. auch – von Angestellten der Bw. gesagt, wann sie was zu tun haben. Sie haben (ausschließlich) mit den andern Arbeitern der Bw. zusammengearbeitet. Für die Ausübung ihrer Tätigkeit haben die

beiden polnischen Staatsangehörigen die (technische) Ausrüstung der Bw. verwendet. Die Aufenthaltskosten am jeweiligen Veranstaltungsort wurden von der Bw. ebenso getragen wie die Kosten für Essen und für Trinken. Wenn sie krank gewesen sind oder auf Urlaub gehen wollten, haben sie bei der Bw. angerufen, dass sie nicht kommen werden. Für einen Ersatz mussten sie nicht sorgen. Von der Bw. haben sie auch eine Jacke und eine Visitenkarte (mit ihrem Namen darauf) erhalten.

Dieser Sachverhalt ist wie folgt zu beurteilen:

Nach § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist dann 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.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind ua. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen (Abs. 2 leg. cit.).

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und Abs. 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG) 1998.

Bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071, vom 28. April 2004, Zl. 2000/14/0125, vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079). Entscheidend sind vielmehr die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071, vom 28. April 2004, Zl. 2000/14/0125, vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079).

Dass die zwischen den beiden polnischen Staatsangehörigen und der Bw. abgeschlossenen Vereinbarungen als „Aufträge“ bezeichnet werden ist daher ebenso wenig von Bedeutung wie der Umstand, dass die Bw. in ihren Schriftsätzen immer wieder von Werkverträgen spricht. Da es somit bei steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis kleiden oder wie eine Tätigkeit auf einem anderen Rechtsgebiet zu beurteilen ist (VwGH vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191, vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071), kommt auch dem Umstand, dass die beiden polnischen Staatsangehörigen über eine Gewerbeberechtigung verfügen, für

die gegenständliche – ausschließlich nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorzunehmende – Beurteilung keine Bedeutung zu.

Nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis dann vor, „wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet“. Das steuerrechtliche Dienstverhältnis ist daher charakterisiert durch das „Schulden der Arbeitskraft“. Ein Werkvertrag liegt hingegen dann vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernommen wird, wobei es sich bei dem „Werk“ um eine schon im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung (in der Regel zu einem bestimmten Termin) zu erbringen (VwGH vom 15. Mai 2009, ZI. 2009/09/0094, mwN).

Im gegenständlichen Fall kann nach Auffassung der Berufungsbehörde weder auf Grund der vertraglichen Gestaltung, noch auf Grund der tatsächlichen Durchführung die Rede davon sein, dass die beiden polnischen Staatsangehörigen die Erbringung einzelner Werke geschuldet hätten. Auf Grund der vertraglichen Gestaltung deshalb nicht, da in den Aufträgen lediglich die einzelnen Veranstaltungen angeführt sind. Die Angabe eines (konkreten) Leistungsgegenstandes – eines „Werkes“ – lässt sich diesen Vereinbarungen hingegen nicht entnehmen. Aber auch auf Grund der tatsächlichen Durchführung kann ausgeschlossen werden, dass die beiden polnischen Staatsangehörigen (einzelne) „Werke“ erbracht hätten: nach Auffassung der Berufungsbehörde liegt nämlich im (gesamten) Bühnenaufbau bzw. Bühnenabbau das „Werk“, dessen Herstellung die Bw. ihren (jeweiligen) Auftraggebern gegenüber geschuldet hat. Die beiden polnischen Staatsangehörigen haben – wie auch die anderen Arbeiter der Bw. – lediglich einen (ihnen von der Bw. zugewiesenen) bestimmten Ausschnitt der zur Herstellung dieses „Werkes“ erforderlichen Arbeiten besorgt. Damit haben die beiden polnischen Staatsangehörigen – wie auch die anderen Arbeiter – der Bw. ihre Arbeitskraft zur Herstellung der jeweiligen „Werke“ zur Verfügung gestellt (in diesem Sinn auch: VwGH vom 17. Jänner 1995, ZI. 93/08/0092, zu der § 47 Abs. 2 EStG 1988 vergleichbaren Bestimmung des § 4 Abs. 2 ASVG). Damit im Einklang steht auch die Aussage des BT1, dass er keine eigenen Aufgaben gehabt, sondern mit den anderen Arbeitern (der Bw.) zusammengearbeitet habe.

Dafür, dass die gegenständliche Leistungsbeziehung vom „Schulden der Arbeitskraft“ und nicht von der „Erbringung einzelner Werke“ geprägt war spricht nach Auffassung der Berufungsbehörde auch, dass sie im Krankheitsfall (nur) angerufen haben, dass sie nicht kommen werden, sich aber nicht um einen Ersatz kümmern mussten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 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 auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen (VwGH vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200, vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191, vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163, vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071).

An der betrieblichen Eingliederung der beiden polnischen Staatsangehörigen bestehen nach Auffassung der Berufungsbehörde keine Zweifel: sie sind – zusammen mit den anderen Arbeitern der Bw. – mit dem Firmenfahrzeug zum jeweiligen Veranstaltungsort gebracht worden und haben dort – wie die anderen Arbeiter auch – von den Angestellten der Bw. ihre Anweisungen erhalten, welche Arbeiten sie wann zu verrichten haben. Sie haben mit den anderen Arbeitern der Bw. zusammengearbeitet. Sowohl die Fahrtkosten als auch die Kosten für die Unterkunft am jeweiligen Veranstaltungsort wurden von der Bw. getragen. Für die Durchführung ihrer Arbeiten haben sie die (technische) Ausrüstung der Bw. verwendet. Die beiden polnischen Staatsangehörigen waren daher (unstrittig) in die im Unternehmen der Bw. bestehenden betrieblichen Abläufe eingebunden. Dieses Bild wird durch den Umstand, dass sie auch Kleidung (Jacken) der Bw. getragen und Visitenkarten der Bw. mitgeführt haben, noch abgerundet.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die – die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses maßgeblichen – persönlichen Weisungen auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft ausgerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200, vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163).

Unstrittig ist, dass die beiden polnischen Staatsangehörigen (wie die anderen Arbeiter auch) vor Arbeitsbeginn von den Angestellten der Bw. ihre Anweisungen erhalten haben, welche Arbeiten sie wann zu verrichten haben. Darin kommt nach Auffassung der Berufungsbehörde hinreichend zum Ausdruck, dass das von der Bw. (unstrittig) ausgeübte Weisungsrecht auf den „zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft“ ausgerichtet war. Ein – für das Vorliegen einer selbständig ausgeübten Tätigkeit sprechender – eigenständiger gestalterischer Spielraum bei der Ausübung ihrer Tätigkeiten ist hingegen nach Auffassung der Berufungsbehörde nicht erkennbar.

Kann sich ein Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und steht das Bestimmungsrecht darüber nicht dem Auftraggeber zu, so spricht dies nach der ständigen

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in der Regel für ein Werkvertragsverhältnis (VwGH vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079).

Im gegenständlichen Fall war ein (generelles) Vertretungsrecht vertraglich vereinbart worden (siehe Auftrag). Dazu in Widerspruch steht jedoch der (unstrittige) Umstand, dass die beiden polnischen Staatsangehörigen im Krankheitsfall nicht für eine Vertretung sorgen mussten. Aus dem gesamten Verwaltungsakt geht auch nicht hervor, dass es jemals tatsächlich zu einer Vertretung gekommen wäre. Dem (wiederholten) Vorbringen der Bw., dass eine Vertretung tatsächlich „gelebt“ worden wäre, vermag sich die Berufungsbehörde daher aus den dargestellten Gründen und in Ermangelung jeglicher Konkretisierung dieses Vorbringens, nicht anzuschließen. Das Vorliegen eines (generellen) Vertretungsrechtes wird daher als nicht erwiesen erachtet.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Unternehmerwagnis dann gegeben, wenn der Erfolg der Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Leistende für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (für viele: VwGH vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079).

Die Bw. erblickt ein (einnahmenseitiges) Unternehmerrisiko darin, dass die beiden polnischen Staatsangehörigen bei „keiner Leistung keine Bezahlung“ erhalten hätten. Dem ist entgegenzuhalten, dass auch unstrittig in einem Dienstverhältnis stehende Arbeitskräfte für ihre (Arbeits)Leistung - und nicht nur für die (bloße) Anwesenheit – entlohnt werden (so auch: VwGH vom 30. November 1993, Zl. 89/14/0300). Mit diesem Vorbringen vermag die Bw. daher kein (einnahmenseitiges) Unternehmerwagnis zu begründen. Unstrittig ist, dass die Bw. sämtliche mit der Arbeitsausübung in Zusammenhang stehende Aufwendungen getragen hat: Fahrtkosten, Kosten für Unterkunft und für Verpflegung und für Kleidung (Jacke). Darüber hinaus haben die beiden polnischen Staatsangehörigen bei der Ausübung ihrer Tätigkeit die (technische) Ausrüstung der Bw. verwendet. Es liegt daher auch kein ausgabenseitiges Unternehmerwagnis vor.

Dem Einwand der Bw., dass die beiden polnischen Staatsangehörigen in den mit ihnen abgeschlossenen Aufträgen darauf hingewiesen worden seien, dass sie sämtliche Steuern und Abgaben selbst abzuführen hätten, ist entgegenzuhalten, dass die Besteuerung nach den entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen vorzunehmen ist und von Vertragsparteien darüber nicht disponiert werden kann (so auch: VwGH vom 29. September 1987, Zl. 87/14/0110, und vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063). Die vertragliche Überbindung einer – nicht bestehenden – Verpflichtung, die Versteuerung selbst durchzuführen, lässt daher keinen

Schluss darauf zu, ob eine Beschäftigung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt (VwGH vom 28. September 2004, Zl. 2000/14/0094).

Zusammenfassend lässt sich daher sagen, dass die beiden polnischen Staatsangehörigen der Bw. ihre Arbeitskraft geschuldet haben, in deren betrieblichen Organismus eingegliedert waren, dass die Bw. (auch) ein persönliches Weisungsrecht ausgeübt hat und dass die polnischen Staatsangehörigen kein Unternehmerwagnis getragen haben.

Die zwischen der Bw. und den beiden polnischen Staatsangehörigen bestehenden Leistungsbeziehungen sind daher nach Auffassung der Berufungsbehörde als Dienstverhältnisse (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) zu qualifizieren.

Zu den Säumniszuschlägen:

Wird eine Abgabe – ausgenommen Nebengebühren – nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabenbetrages (§ 217 Abs. 2 BAO).

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Dass die Lohnsteuer nicht (rechtzeitig) entrichtet und damit Säumniszuschläge verwirkt worden sind, ist unstrittig,

Die Vorschreibung der Säumniszuschläge wegen nicht (rechtzeitig) entrichteter Lohnsteuer ist daher ebenfalls zu Recht erfolgt.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen somit der Sach- und Rechtslage.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 27. März 2012