



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dr. G R als Masseverwalter der Firma E Gesellschaft m.b.H., X-Straße,

1) vom 29. September 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 17. Juni 2010 betreffend Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer 2006, 2007, 2008 sowie vom 23. Juli 2010 betreffend Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer 2009, und

2) vom 29. September 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 17. Juni 2010 betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen für die Jahre 2006, 2007, 2008 sowie vom 23. Juli 2010 betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen für 2009,

entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

**A)** Mit Gesellschaftsvertrag vom 9.9.1999 war die Firma E Gesellschaft m.b.H. gegründet worden, die im Baugewerbe (Dachdeckerei-Spenglerei) tätig war. Geschäftsführer dieser Gesellschaft war H O. Am 30.3.2010 wurde P K als Geschäftsführer eingetragen und die Funktion des H O am 8.6.2010 im Firmenbuch gelöscht.

Über das Vermögen der Gesellschaft wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 11.6.2010 das Konkursverfahren eröffnet, und Dr. G R zum Masseverwalter bestellt.

**B)** Im Zug einer vor Konkurseröffnung begonnen, nach Konkurseröffnung abgeschlossenen Lohnsteuerprüfung wurden unter anderem folgende Feststellungen getroffen (Punkt 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17.6.2010 betreffend den Zeitraum 1.1.2005 bis 31.12.2008):

#### Tz. 5 Fremdleistungen

Das Unternehmen lässt bestimmte Tätigkeiten wie Verspachtelungen, Reinigung der Verspachtelungsglätte, Reinigung und Abdichtung von Dachrinnen mit Silikon sowie Abdichtungen mit Bitumen durch bestimmte, im Wesentlichen immer gleiche polnische Arbeiter durchführen. Mit einem dieser Arbeiter (J W) wurde ein Vertrag (bezeichnet als Werkvertrag ?) abgeschlossen. Als Firmenname wurde "Fa. RM" angegeben.

Laut den niederschriftlichen Aussagen des Herrn H B O, Geschäftsführer (GF) der Firma E GmbH vom 26. März 2009 ist Herr W der erste Ansprechpartner sowohl für die Firma E als auch für die übrigen polnischen Arbeiter. Die übrigen polnischen Arbeiter sind offensichtlich nicht nur dem GF, sondern auch den zuständigen Technikern und anderen (inländischen), auf Baustellen der Firma E eingesetzten Arbeitnehmern der Firma E namentlich bekannt. Die auf der jeweiligen Baustelle durchzuführenden Tätigkeiten werden im Rahmen einer Baustellenbesichtigung bzw. den wöchentlichen Bauleiterbesprechungen auch mit Herrn W besprochen. Dieser gibt dann die auszuführenden Arbeiten an die übrigen polnischen Arbeiter weiter bzw. teilt diese entsprechend ein. Wie viele von den polnischen Arbeitern auf den einzelnen Baustellen benötigt werden, wird zwischen GF, zuständigem Techniker und Herrn W festgelegt.

Auch wenn Herr W nicht auf der Baustelle anwesend ist, üben die polnischen Arbeiter ihre Tätigkeit weiter aus. Um zur Baustelle zu kommen, haben sich alle Arbeiter in der Früh um 6:45 Uhr zur "Befehlsausgabe" durch den GF bzw. dem zuständigen Techniker bei der Firma E einzufinden. Die Beförderung zu den in Ausführung befindlichen Baustellen erfolgt mit Fahrzeugen der Firma E. Diese Fahrzeuge sind am Abend wieder zurückzubringen. Teilweise werden diese Fahrzeuge (PKW bzw. LKW) durch Herrn W bzw. durch einen polnischen Arbeiter gelenkt.

Sämtliche Arbeitsmaterialien werden von der Firma E beigestellt. Die Dienst- bzw. Einsatzpläne, Anwesenheitsmeldungen (Krank, Urlaub, sonstige Dienstverhinderungen) und Arbeitsaufzeichnungen (Stundenerfassung) werden durch die Firma E (GF, Techniker, sonstige Beauftragte) verwaltet. Das geltende Alkoholverbot auf den Baustellen gilt auch für die polnischen Arbeiter. Änderungen beim Arbeitseinsatz Infolge von Urlaub, Krankheit etc. der polnischen Arbeiter werden unter Federführung der Firma E vorgenommen. Insoweit einmal andere, allenfalls als Ersatz durch Herrn W vorgeschlagene polnische Arbeiter eingesetzt werden, haben sich diese den gleichen Melde- und Arbeitsabläufen, die von der Firma E vorgegeben sind, zu unterwerfen. Eine Vertretungsmöglichkeit besteht nicht. Die fraglichen polnischen Arbeiter sind zudem ausschließlich für die Firma E tätig.

Der tägliche Arbeitsfortgang wird entweder durch den GF oder den zuständigen Techniker kontrolliert. Fertig gestellte Bauprojekte werden mit dem Bauherrn, dem zuständigen Techniker oder dem GF im Rahmen einer Endabnahme begutachtet. Nicht ordnungsgemäß durchgeführte Arbeiten (Gewährleistung ?) sind von den polnischen Arbeitern auf eigene Kosten zu beheben. Konkrete Fälle wurden jedoch nicht namhaft gemacht. Ebenso gab der GF in der erwähnten Niederschrift bekannt, dass es noch nie zu einer Pönalzahlung etc. gekommen ist.

Auf Grund des ermittelten Sachverhaltes ergibt sich bei Gesamtbetrachtung desselben, dass die polnischen Arbeiter nicht in einem steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Dienstverhältnis zur Firma "RM" bzw. zu Herrn J W stehen, sondern Dienstnehmer der Firma E sind

(siehe dazu auch die Erkenntnisse des VwGH vom 16.9.2009, [2009/09/0150](#) und 0167 mit gleichartig gelagerten Sachverhalten). Es waren daher sämtliche Lohnabgaben (SV, BMSVG, LSt, DB, DZ, KommSt) der Firma E vorzuschreiben. Aufgrund der zum Teil nicht mehr exakt feststellbaren Lohnzahlungszeiträume war die Lohnsteuer mit einem Pauschalsatz gem. § 86 Abs. 2 EStG 1988 mit einem Durchschnitt von 20 % zu berechnen.

*(Anmerkung: Es folgt sodann eine tabellarische Berechnung der Lohnabgaben).*

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20.7.2010 betreffend den Zeitraum 1.1.2009 bis 11.6.2010 wird unter Tz 1 zu den Fremdleistungen auf die Feststellungen in der Niederschrift vom 17.6.2010 verwiesen; die im Zeitraum 1-12/2009 als Fremdleistungen erfassten Lohnzahlungen werden tabellarisch dargestellt.

In der oben zitierten Niederschrift vom 26.3.2009 hatte der ehemalige Geschäftsführer der Berufungswerberin, H O, zu den Fragen der Prüferin Folgendes angegeben:

1. Wie wurde der Kontakt zu W J hergestellt? Wie sind Sie zu ihm gekommen?  
*Bei einer Baustelle in Wien (X-Baustelle) wurde mit polnischen Arbeitern gearbeitet. Über den dort anwesenden Bauleiter der Y AG habe ich erfahren, wie man zu solchen polnischen Arbeitern kommt. Dort wurde dann der Kontakt zu W J hergestellt.*
2. Wie entstand der Kontakt zu den weiteren "polnischen Arbeitern" (Subunternehmer)?  
*Dieser Kontakt ist dann weiters durch W J entstanden.*
3. Wem unterstehen diese Personen? Wer ist deren Auftraggeber und Ansprechpartner? Wer ist Ansprechpartner für W J?  
*Diese Personen unterstanden der Fa. RM (Inhaber W J), also sind Arbeitnehmer von der Fa. RM. Die Arbeiter tragen keine Arbeitskleidung von der Fa. E. Ansprechpartner für W bin ich.*
4. Wenn Sie diese Personen nicht kennen, ist es Ihnen egal, dass diese für Ihre Firma tätig werden?  
*Diese Arbeiter sind mir namentlich bekannt, ich sehe sie täglich in der Früh. Die Firmenautos werden von der Fa. E für diese Arbeiter zur Verfügung gestellt.*
5. Laut vorgelegter Verträge darf der Auftragnehmer keine Subunternehmer beschäftigen. In welchem Verhältnis stehen dann die "polnischen Arbeiter" (Subunternehmer) zu W J?  
*Meiner Meinung nach handelt es sich bei diesen polnischen Arbeitern um Dienstnehmer von der Fa. RM also keine Subunternehmer beschäftigt. Die Firma hat für alle Arbeiter eine Rechnung gestellt, ab 2008 hat dann jeder einzelne Arbeiter eine eigene Rechnung gestellt.*
6. Ist W J auf der Baustelle nicht anwesend, wer ist für die anderen "polnischen Arbeiter" (Subunternehmer) zuständig?  
*Im Vorfeld wird vereinbart welche Tätigkeiten durchzuführen sind. Die Baustelle wird vorher Herrn W gezeigt. Herr W setzt die Arbeiter dann davon in Kenntnis. Die Baustelle läuft trotzdem weiter, auch wenn Herr W nicht anwesend ist. Die polnischen Arbeiter kommen jeden Tag in der Früh zu uns in die Firma, kommen mit deren Privatautos zu uns und fahren dann mit unseren Firmenautos weiter. Wer die Baustelle betreut, spricht sich dann mit den polnischen Arbeitern weiter ab.*
7. Arbeiten diese Personen (Subunternehmer) trotzdem auf der Baustelle - auch bei Abwesenheit von W J?  
*Ja, sie arbeiten trotzdem weiter.*
8. Welche Weisungen müssen die "polnischen Arbeiter" (Subunternehmer) im Zuge eines Bauvorhabens von der Firma E befolgen?  
*In der Früh bei Übernahme des Firmenautos wird mit dem jeweiligen Zuständigen, entweder einem Techniker oder mit mir, der weitere Tagesablauf und Verlauf der Baustelle abgesprochen.*
9. Sind auf dieser Baustelle auch Dienstnehmer von der Fa. E beschäftigt, oder nur ausschließlich die "polnischen Arbeiter" (Subunternehmer) tätig?

*Mit dem Techniker oder dem Geschäftsführer werden die einzelnen Tagesabläufe auf den Baustellen besprochen. Ja, es sind auch Arbeiter von der Fa. E vor Ort – je nach Bauvorhaben und Bedarf.*

10. Beschäftigten Sie außer diesen "polnischen Arbeitern" (Subunternehmer) noch andere polnische Dienstnehmer im Betrieb?

*Ja, ein fix Beschäftigter in der Werkstatt und ein Leasingarbeiter.*

11. Wie erfolgt die Auftragserteilung? Wie erfährt W J, auf welcher Baustelle er arbeiten soll?

*Bei der wöchentlichen Bauleiterbesprechung werden sämtliche Baustellen abgesprochen.*

*Morgens wird entweder der tägliche Ablauf bzw. der wöchentliche Ablauf mit den Arbeitern, auch mit Herrn W abgesprochen. Dieser ist auch täglich anwesend.*

12. Wer teilt ein, wieviele Arbeiter auf einer Baustelle arbeiten sollen? Handelt sich dann ausschließlich um "polnische Arbeiter" (Subunternehmer) oder sind auch Dienstnehmer von Fa. E beschäftigt?

*Die Einteilung erfolgt in der Früh von der Fa. E (Herr O oder Techniker) mit Herrn W. Es wird auch festgelegt, wieviele Arbeiter benötigt werden. Je nach Bedarf und Größe der Baustelle erfolgt die Einteilung der Arbeiter.*

13. Werden bei Erstellung der wöchentlichen/monatlichen Einsatz-Dienstpläne für die Arbeiter der Fa. E auch die "polnischen Arbeiter" (Subunternehmer) entsprechend in den Dienstplänen berücksichtigt? Gibt es eigene Dienstpläne für diese Arbeiter?

*Ja, sie werden bei den Einsatzplänen berücksichtigt. Ja, es gibt auch eigene Dienstpläne dafür.*

14. Bei wem hat die Abmeldung dieser Arbeiter auf Grund von Krankheit, Urlaub oder sonstiger Dienstverhinderungsgründe zu erfolgen?

*Die Arbeiter melden sich entweder bei mir oder beim zuständigen Techniker morgens in der Früh. Die Arbeiter werden dann "umgeschichtet" - es erfolgt eine andere Einteilung. Wenn Herr W andere polnische Arbeiter beschäftigt, hat dieser sich trotzdem bei der Fa. E in der Früh zu melden.*

Wo sind diese Meldungen zu machen? Im Büro der Fa. E oder direkt beim GF?

*Im Büro der Fa. E - beim GF oder beim zuständigen Techniker.*

15. Wie gelangen die "polnischen Arbeiter" zu den Baustellen? Wie erfolgt der Transport?

*Mit den Firmen-Pkws oder Lkw's der Fa. E. Die Fahrzeuge werden morgens von der Fa. E übergeben und sind abends wieder zurückzubringen.*

16. Gibt es einen Treffpunkt vorab, zB am Firmensitz der Fa. E?

*Jeden Tag in der Früh, um 6:45 - Abfahrt um 07:00. Es muss jeder, der auf eine Baustelle fährt, anwesend sein.*

17. Sind diese "polnischen Arbeiter" (Subunternehmer) überhaupt ortskundig?

*Es ist unterschiedlich, ob W J den Bus lenkt, oder ein anderer Pole fährt. Es wird ihnen einen Ausdruck vom Herold gegeben, sie sind nur teilweise ortskundig.*

18. Von wem erfahren die "polnischen Arbeiter" (Subunternehmer) deren Arbeitseinsatz (Baustelle)?

*Täglich In der Früh erfolgt die "Befehlsausgabe" entweder durch den zuständigen Techniker oder durch mich.*

19. Wer kontrolliert die Tätigkeiten, die Arbeitsqualität, den Arbeitsfortgang und -erfolg, die Arbeitszeit dieser "polnischen Arbeiter" (Subunternehmer) und W J?

*Diese Kontrollen erfolgen ebenfalls entweder durch den zuständigen Techniker oder durch mich. Es wird das Gesamtpaket (die Baustelle) begutachtet.*

20. Wer stellt die Arbeitsmaterialien zur Verfügung? Wer bestellt die erforderlichen Materialien für die Baustellen, an denen die polnischen Arbeiter tätig werden?

*Arbeitsmaterialien werden ausschließlich von der Fa. E besorgt.*

21. Wo sind diese gelagert?

*Lager Pasching - oder die Materialien werden direkt zur Baustelle gebracht.*

22. Wie erfolgt die Verpflegung dieser Arbeiter (Subunternehmer), erhalten Sie steuerfreie Reisekosten?

*Es gibt keine Reisekosten, keinerlei Zuwendungen für Essen usw.*

23. Besteht auf den Baustellen ein Alkoholverbot?

*Ja, es besteht strengstes Alkoholverbot.*

24. Welche Vereinbarung gibt es über die Höhe der Entlohnung (nach Stunden)? Werden alle in gleicher Höhe entlohnt?

*Es wird nach Stunden entlohnt und grundsätzlich auch in gleicher Höhe. Jeder war für mich gleich zu entlohnen. Bei besserer Qualifikation wurde ein besserer Stundenlohn bezahlt.*

25. Wie wird der Pauschalbetrag lt. Vertrag berechnet?

*Es dürften für Großbaustellen ab und zu Pauschalverträge abgeschlossen worden sein. Der zu erwartende "Lohnanteil" als Pauschalsumme wurde dabei vereinbart.*

26. Warum werden die Stunden genau erfasst, wenn lt. Vertrag pauschal nach Bauvorhaben abgerechnet wird?

*Normal wird nach Stunden abgerechnet. Die Stundenerfassung dient auch zur Nachkalkulation innerbetrieblich.*

27. Wie erfolgt die Endabnahme des Bauvorhabens bzw. durch wen?

*Die Endabnahme erfolgt mit dem Bauherrn entweder mit dem zuständigen Techniker oder durch mich.*

28. Wie und wohin erfolgt die Endabrechnung/Überweisung der Rechnung nach Abschluss des Bauvorhabens?

*Die Endabrechnung erfolgt an den Rechnungsausstellers, in dem Fall ausschließlich an die Fa. RM (bis 2007).*

29. Wer haftet für nicht ordnungsgemäß verrichtete Arbeiten oder nicht zeitgerecht durchgeführte Arbeiten (Gewährleistung)?

*In dem Fall haftet die Firma RM. Müssen den Schaden auf eigene Kosten beheben.*

30. Wer bezahlt eine Pönale? Ist das schon mal vorgekommen?

*Ist noch nie vorgekommen.*

31. Arbeiten diese "polnischen Arbeiter" (Subunternehmer) auch für andere Auftraggeber?

Was passiert bei einer Terminkollision?

*Meines Wissens sind diese Arbeiter ausschließlich für die Fa. E (erg: tätig).*

32. Besteht eine Vertretungsmöglichkeit?

*Es besteht keine Vertretungsmöglichkeit - nein.*

33. Beschafft W J Ersatzpersonal für die Baustelle oder sucht die Fa. E selber Ersatz?

*Ja, wenn möglich kann Herr W aus seinem Mitarbeiterkreis jemanden beauftragen. Sonst wird das Ersatzpersonal von Fa. E organisiert.*

34. Wo wohnen die "polnischen Arbeiter" (Subunternehmer)? Ist Ihnen das bekannt?

*Meines Wissens in Kirchschlag in 4040.*

35. Wenn Sie Ausländer in Ihrem Betrieb beschäftigen, welche Nachweise in Bezug auf Sozialversicherung (Formular E 101) usw. verlangen Sie?

*Gewerberegisterauszüge, Gewerbeberechtigungen werden verlangt. Habe sonst keine Ausländer beschäftigt.*

36. Haben Sie die Gewerbeberechtigungen von allen polnischen Arbeitern ?

*Ja habe ich.*

37. Wissen Sie ob W J in Polen die Steuern bezahlt?

*Das weiß ich nicht.*

*Abschließend ist anzumerken, dass ab 2008 die unter W J arbeitenden polnischen Arbeiter nicht mehr unter der Fa. RM tätig sind, sondern jeder einzelne als Neuer Selbstständiger tätig ist und eigene Rechnungen ausstellt und an diesen direkt überwiesen wird (und nicht mehr an Fa. RM). Bei nicht ordnungsgemäßer Ausführung der Arbeiten müssen die Polen in ihrer Freizeit oder in unbezahlten Stunden die Mängel und Schäden beheben. Beim eigenen Personal ist dafür die Fa. E zuständig. Ich habe auch einen preislichen Vorteil, da ich keine Lohnabgaben zu bezahlen habe.*

**C)** Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und nahm die Berufungswerberin mit Bescheiden vom 17.6.2010 und 23.7.2010 gemäß § 82 EStG für Lohnsteuern 2006, 2007, 2008 sowie 2009 in Anspruch. Mit weiteren Bescheiden vom 17.6.2010 und 23.7.2010 wurden

die Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen für die genannten Zeiträume sowie Säumniszuschläge betreffend die Lohnsteuern und die Dienstgeberbeiträge festgesetzt.

Der Masseverwalter ersuchte mit Eingaben vom 20.7.2010 und 30.7.2010 um Verlängerung der Berufungsfristen betreffend die Haftungsbescheide gemäß § 82 EStG und die Bescheide über die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge bis 30.9.2010, welche mit Bescheiden des Finanzamtes vom 23.7.2010 und 6.8.2010 antragsgemäß bewilligt wurde.

**D)** Mit inhaltlich gleichlautenden Schriftsätzen vom 29.9.2010 wurde gegen die Lohnsteuer-Haftungsbescheide gemäß § 82 EStG und die Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeiträge Berufung erhoben und darin die Zurechnung der polnischen Arbeitskräfte als Dienstnehmer der Berufungswerberin mit folgenden Argumenten bestritten.

1) Zum einen seien die eingesetzten polnischen Arbeitskräfte ausschließlich Herrn J W, Inhaber der Firma "RM", weisungsunterworfen gewesen. Die Firma "RM" wiederum habe als Auftragnehmer Werkverträge mit der Firma E Gesellschaft m.b.H. als Auftraggeber unter Vereinbarung eines Pauschalhonorars abgeschlossen. Ein Exemplar eines abgeschlossenen Werkvertrages samt Abrechnung der Firma "RM" gegenüber der E Gesellschaft m.b.H. für erbrachte Werkleistungen werde als Beilage angehängt (Beilage 1). Bereits dies spreche eindeutig für eine Zurechnung der polnischen Arbeitskräfte zur Firma "RM".

2) Nichts Gegenteiliges werde im Übrigen in der Niederschrift der Behörde über die Schlussbesprechung vom 17. Juni 2010 festgehalten. In dieser werde ausdrücklich hervorgehoben, dass Herr W erster Ansprechpartner, sowohl für die polnischen Arbeitskräfte, als auch für die E Gesellschaft m.b.H. als Auftraggeber gewesen sei. Herr W sei von der E Gesellschaft m.b.H. über die zu verrichtenden Tätigkeiten informiert worden. Weisungen an die polnischen Arbeitskräfte seien dann ausschließlich von Herrn W erteilt worden und auch nur Herr W habe die polnischen Arbeitskräfte für die zu verrichtenden Tätigkeiten an den jeweiligen Baustellen eingeteilt. Dass die polnischen Arbeitskräfte auch bei Abwesenheit von Herrn W an der Baustelle ihre von ihm angewiesenen Tätigkeiten fortgesetzt hätten, ändere nichts daran, dass die polnischen Arbeitskräfte ausschließlich auf Weisung von Herrn W gehandelt haben. Dass es auf Baustellen, auf denen mehrere Arbeiter tätig waren, gewisse Absprachen, Koordinationen und Überschneidungen gab, verstehe sich von selbst und sei auch für einen reibungslosen Baustellenbetrieb unbedingt erforderlich. Eine Weisungsunterworfenheit unter die Firma E Gesellschaft m.b.H. ergebe sich dadurch allerdings nicht.

3) Die Behörde selbst spreche in ihrer Niederschrift nur von einer Auftragserteilung und Einweisung der polnischen Arbeitskräfte durch Herrn W. Für eine direkte Weisungserteilung durch die E Gesellschaft m.b.H. an besagte polnische Arbeitskräfte lägen hingegen keinerlei

Anhaltspunkte vor und würden solche auch gar nicht behauptet. Dies wäre aber eines der wesentlichsten Kriterien für eine Zurechnung als Dienstnehmer. Es fehle daher bereits an einer für die Zurechnung als Dienstnehmer der E Gesellschaft m.b.H. notwendigen Weisungsausübung und Weisungsbefugnis der E Gesellschaft m.b.H. Die polnischen Arbeitskräfte seien daher ausschließlich der Firma "RM" bzw. deren Inhaber, Herrn J W, zuzurechnen.

4) Auch das zweite wesentliche Kriterium der Zurechnung als Dienstnehmer, nämlich die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers liege gegenständlich im Hinblick auf die E Gesellschaft m.b.H. nicht vor. Richtig sei zwar, dass die polnischen Arbeitskräfte gemeinsam mit Dienstnehmern der Firma E Gesellschaft m.b.H. zur Baustelle gefahren seien. Dies allein begründe jedoch noch keine entsprechende organisatorische Eingliederung in den Betrieb der E Gesellschaft m.b.H. Hintergrund der gemeinsamen An- und Abfahrt sei ein rein funktioneller. Da es sich bei den eingesetzten polnischen Arbeitskräften überwiegend um ortsunkundige Personen gehandelt habe, sei es sinnvoll gewesen, diese gemeinsam mit Arbeitnehmern der E Gesellschaft m.b.H. zur jeweiligen Baustelle an- und abfahren zu lassen. Von einer organisatorischen Eingliederung könne hier aber nicht gesprochen werden.

5) Wie in der Niederschrift ausgeführt, sei einziger Ansprechpartner der polnischen Arbeitskräfte Herr W gewesen. Schon dies schließe eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb der E Gesellschaft m.b.H. aus. Hinzu komme der Umstand, dass die polnischen Arbeitskräfte bereits optisch von Arbeitern der E Gesellschaft m.b.H. zu unterscheiden gewesen wären, da die polnischen Arbeitskräfte keine Arbeitskleidung der Firma E Gesellschaft m.b.H. getragen hätten, wie aus der niederschriftlichen Aussage des ehemaligen Geschäftsführers der E Gesellschaft m.b.H., Herrn H O, vom 26. März 2009 hervorgehe. Somit sei auch nach außen hin erkennbar gewesen, dass die polnischen Arbeitskräfte im Gegensatz zu den sonstigen Arbeitern am Bau nicht der Firma E Gesellschaft m.b.H. zuzurechnen waren.

6) Weiters beziehe sich die vom ehemaligen Geschäftsführer der E Gesellschaft m.b.H. in seiner niederschriftlichen Aussage erwähnte nicht bestehende Vertretungsmöglichkeit lediglich auf die Firma "RM", sodass diese kein Subunternehmen für die Verrichtung der Tätigkeiten heranziehen durfte. Dies gehe auch ausdrücklich aus § 5 des beigelegten Werkvertrages zwischen der Firma "RM" und der Firma E Gesellschaft m.b.H. hervor (Beilage 1). Ein Austausch der einzelnen polnischen Arbeitskräfte durch die Firma "RM" sei selbstverständlich möglich gewesen. In diesem Sinne sei der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17. Juni 2010 sowie der niederschriftlichen Aussage des ehemaligen Geschäftsführers der E

Gesellschaft m.b.H. zu entnehmen, dass Herr W Ersatzarbeitskräfte für verhinderte polnische Arbeitskräfte einsetzen konnte. Auch dies spreche, selbst wenn dies der Firma E Gesellschaft m.b.H. zu melden gewesen sei, eindeutig gegen eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb der E Gesellschaft m.b.H.

7) Dass eine Meldung an die Firma E Gesellschaft m.b.H. erfolgt sei, welche polnischen Arbeitskräfte (infolge Urlaub, Krankheit etc.) an welchen Tagen verhindert waren, habe als reine Information zur weitem Planung der Bauvorhaben gedient, sei jedoch nicht Grundlage der Berechnung der Entlohnung gewesen. Diese sei ausschließlich durch Rechnungslegung durch die Firma "RM" über die erbrachten Arbeiten erfolgt. Auch sei es dem ehemaligen Geschäftsführer der E Gesellschaft m.b.H., Herrn H O, nicht bekannt, ob die polnischen Arbeitskräfte auch für andere Auftraggeber neben der E Gesellschaft m.b.H. tätig gewesen seien, ausschließen habe er dies jedoch nicht können. Auch dies sei ein Umstand, der klar gegen die Zurechnung als Dienstnehmer der Firma E Gesellschaft m.b.H. spreche.

8) Im Gegensatz zu zurechenbaren Dienstnehmern, deren nicht ordnungsgemäß durchgeführte Arbeiten von deren Dienstgeber zu tragen gewesen wären, seien gegenständlich nicht ordnungsgemäß durchgeführte Arbeiten der polnischen Arbeitskräfte in der Verantwortlichkeit der Firma "RM" gelegen. Die Firma E Gesellschaft m.b.H. hätte daher bei nicht ordnungsgemäß durchgeführten Leistungen der polnischen Arbeitskräfte einen Gewährleistungsanspruch gegenüber der Firma "RM" aus den abgeschlossenen Werkverträgen gehabt. Eine derartige Auslagerung der Verantwortlichkeit für Leistungen stehe einer organisatorischen Eingliederung der polnischen Arbeitskräfte in den Betrieb der E Gesellschaft m.b.H. klar entgegen.

9) Aus oben genannten Gründen liege somit auch keine Eingliederung der polnischen Arbeitskräfte in den Betrieb der E Gesellschaft m.b.H. vor, sodass diese auch aus diesem Grund nicht der Firma E Gesellschaft m.b.H., sondern der Firma "RM" zuzurechnen seien. Aus beiliegender Bescheinigung über die Eintragung in das Unternehmensregister sowie aus beiliegenden Steuererklärungen gehe hervor, dass die Firma "RM" wirksam in das polnische Unternehmensregister eingetragen und in Polen als Steuersubjekt erfasst sei (Beilagen 2 und 3). Die polnischen Arbeitskräfte seien somit zu keinem Zeitpunkt der Firma E Gesellschaft m.b.H. zuzurechnen gewesen.

10) Der Umstand, dass ab 2008 die Abrechnungen der polnischen Arbeitskräfte nicht mehr über die Firma "RM" gelaufen seien, sondern die einzelnen polnischen Arbeitskräfte selbst ihre Leistungen gegenüber der Firma E Gesellschaft m.b.H. abgerechnet hätten, ändere nichts an der fehlenden Zurechenbarkeit der polnischen Arbeitskräfte zur Firma E Gesellschaft m.b.H. Vielmehr sei davon auszugehen, dass diese als Unternehmer selbständige Tätigkeiten



gegenüber der Firma E Gesellschaft m.b.H. verrichteten, da die polnischen Arbeitskräfte für derartige Leistungen in Polen als selbständige Unternehmer registriert gewesen wären, wie aus beiliegendem Konvolut an Unternehmerbescheinigungen hervorgehe (Beilage 4). Selbst wenn man allerdings nicht von einer Selbständigkeit der polnischen Arbeitskräfte ausginge, wären die polnischen Arbeitskräfte jedenfalls nicht der Firma E Gesellschaft m.b.H. zuzurechnen, da diese weiterhin keine Weisungsbefugnis gehabt hätte bzw. weiterhin keine organisatorische Eingliederung der polnischen Arbeitskräfte bestanden habe. Die polnischen Arbeitskräfte seien daher für den gesamten Zeitraum 2006 bis 2009 nicht als Dienstnehmer der Firma E Gesellschaft m.b.H. zuzurechnen.

Da in einer Gesamtschau sämtlicher Umstände die polnischen Arbeitskräfte, die von der E Gesellschaft m.b.H. in den Jahren 2006 bis 2009 zur Erbringung von Fremdleistungen herangezogen wurden, somit nicht der E Gesellschaft m.b.H. als Dienstnehmer zuzurechnen wären, wären die angefochtenen Bescheide um die auf die polnischen Arbeitskräfte von der Behörde berechneten Lohnabgaben zu kürzen und (wie näher dargestellt) abzuändern.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob die auf den Baustellen der Berufungswerberin eingesetzten polnischen Arbeitskräfte dieser als Dienstnehmer zuzurechnen waren.

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 (VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#)).

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 (z.B. VwGH 3.8.2004, [2000/13/0046](#)).

Im gegenständlichen Fall wurden im Zuge der Lohnsteuerprüfung ausreichende Feststellungen getroffen, welche das Überwiegen jener Merkmale, die für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen, dokumentieren. Die dagegen in der Berufung vorgebrachten Argumente überzeugen aus folgenden Gründen nicht:

1) Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein Werkvertrag vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt besteht, wobei es sich um eine 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 bis zu einem bestimmten Termin) zu erbringen. Das Interesse des Bestellers bzw. die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind auf das Endprodukt als solches gerichtet.

Als Gegenstand des von der Berufungswerberin beispielhaft vorgelegten Werkvertrages vom 1.3.2007 wird die Erbringung folgender Leistungen angeführt: "Abdichten gegen Feuchtigkeit und Druckwasser, Verspachtelung, Dachrinnenreinigung, Bituminöse Abdichtungen, Baustellen-Reinigung". Als Vertragsdauer wird der Zeitraum 1.3.2007 bis 31.3.2007 und als Vergütung für die erbrachte Leistung eine Pauschalsumme von 26.600,00 € genannt.

Tatsächlich wird damit aber eine zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen vereinbart, wie sie für einen Dienstvertrag charakteristisch ist. Auf ein konkretes Werk wird dabei – unter anderem wegen fehlender Bezugnahme auf eine konkrete Baustelle – auch nicht ansatzweise Bezug genommen. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits in zahlreichen ähnlich gelagerten Fällen ausgesprochen, dass derartige einfache Hilfsarbeiten wie die gegenständlichen Arbeiten, die im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf erbracht werden müssen, in der Regel kein selbständiges Werk darstellen können (vgl. VwGH 16.9.2009, [2009/09/0150](#) mit Hinweis auf VwGH 21.10.1998, [96/09/0183](#)). Auch ist nicht erkennbar, inwiefern ein abgrenzbares, unterscheidbares "gewährleistungstaugliches" Werk zu dem von der Berufungswerberin herzustellenden Werk vorgelegen wäre.

2) Es kann keine Rede davon sein, dass Weisungen an die polnischen Arbeitskräfte ausschließlich von Herrn W erteilt worden wären, wie dies in der Berufung darzustellen versucht wird. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sich alle Arbeiter um 6:45 Uhr zur "Befehlsausgabe" beim Geschäftsführer der Berufungswerberin bzw. beim zuständigen Techniker zu melden hatten (vgl. dazu auch Punkt 12 und 18 der Aussage des Geschäftsführers). Dieser hatte ferner angegeben, dass die polnischen Arbeiter bei der Erstellung der Einsatzpläne der Arbeiter der Berufungswerberin nicht nur berücksichtigt wurden, sondern für diese sogar eigene Dienstpläne aufgestellt worden waren (vgl. Punkt 13 seiner Aussage). Auch das auf den Baustellen bestehende

Alkoholverbot stellt eine für Dienstverhältnisse charakteristische Weisung des Dienstgebers dar (vgl. Pkt. 23 der Aussage des Geschäftsführers). Entgegen dem Berufungsvorbringen gab es auf den Baustellen, auf denen mehrere Arbeiter tätig waren, nicht nur "gewisse Absprachen, Koordinationen und Überschneidungen", sondern es wurden bei der wöchentlichen Bauleiterbesprechung sämtliche Baustellen abgesprochen, wobei morgens entweder der tägliche bzw. der wöchentliche Ablauf mit den Arbeitern abgesprochen wurde (vgl. Punkt 11 der Aussage des Geschäftsführers). Detaillierter können Weisungen an Arbeiter kaum mehr erteilt werden.

3) Es trifft aus den oben angeführten Gründen daher nicht zu, dass keine direkten Weisungen der Berufungswerberin an die polnischen Arbeiter erteilt worden wären.

4) Die organisatorische Eingliederung der polnischen Arbeiter in den Betrieb der Berufungswerberin beschränkte sich keineswegs nur auf die gemeinsam mit deren Dienstnehmern durchgeführten Fahrten zu den Baustellen, sondern wird auch durch die bereits erwähnte tägliche morgendliche Meldung beim Geschäftsführer oder Techniker der Berufungswerberin, die Berücksichtigung in den Einsatzplänen, den eigenen Dienstplänen, der Abmeldung im Fall von Krankheit, Urlaub oder sonstigen Dienstverhinderungsgründen im Büro der Berufungswerberin (beim Geschäftsführer oder Techniker) dokumentiert. Durch die Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe der Berufungswerberin besteht an der organisatorischen Eingliederung im vorliegenden Fall kein Zweifel.

5) Aufgrund dieser bestehenden organisatorischen Eingliederung in den Betrieb der Berufungswerberin kommt dem Umstand, dass die polnischen Arbeitskräfte keine Arbeitskleidung der Berufungswerberin trugen, keine entscheidende Bedeutung zu.

6) Es spricht zwar gegen ein Schulden der Arbeitskraft, wenn sich ein Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und er über die Vertretung selbst bestimmen kann. Die Vertretungsmöglichkeit hat der Geschäftsführer der Berufungswerberin aber ausdrücklich verneint (Punkt 32 seiner Aussage), und dies weiter präzisiert, dass das Ersatzpersonal von der Berufungswerberin organisiert wird, falls dies nicht von Herrn W erledigt wird (Punkt 33 seiner Aussage). Damit wird aber auch eine Bestimmung der Berufungswerberin über die Vertretung dokumentiert und kann von einer selbstbestimmten Vertretung keine Rede sein.

7) Wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses ist, dass fortlaufende, im Wesentlichen gleich bleibende Arbeiten mit einem fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt werden. In den ab 2008 mit den Arbeitern direkt abgeschlossenen Werkverträgen wurde das Honorar je geleisteter Arbeitsstunde berechnet. Dieser vereinbarte Stundenlohn spricht für das

Vorliegen von Dienstverträgen. Es wurde auch nicht dargelegt, inwieweit die Einnahmenerzielung aufgrund der behaupteten "Werkverträge" tatsächlich von anderen Faktoren als der Verrechnung der erbrachten Stundenleistungen abhängig gemacht worden wäre, etwa durch konkretisierte Hinweise auf erfolgsabhängige Leistungskomponenten. Aber auch in den Jahren 2006 bis 2008 wurde laut den Aussagen des Geschäftsführers der Berufungswerberin "normal nach Stunden abgerechnet" (Punkt 26 seiner Aussage). Anlässlich der Prüfung wurden detaillierte Stundenaufzeichnungen festgestellt, in denen entweder die Zahl der vom einzelnen Arbeiter geleisteten Stunden an einem bestimmten Arbeitstag, oder zusätzlich auch noch die Beginn- und Endzeit der geleisteten Stunden erfasst wurde. Der Geschäftsführer gab ferner an, dass "seines Wissens" die Arbeiter nur für die Berufungswerberin gearbeitet haben. Dass die Arbeiter tatsächlich für eine Mehrzahl von Arbeitgebern tätig gewesen wären, wird in der Berufung weder dezidiert behauptet noch auch nur ansatzweise glaubhaft gemacht. Für eine Mehrzahl oder Vielzahl von Auftraggebern, welche gegen das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen würde, finden sich daher tatsächlich keine Anhaltspunkte.

8) Ein Gewährleistungsanspruch aus einem Werkvertrag setzt einen tatsächlich vorliegenden Werkvertrag voraus. Schon oben wurden unter Punkt 1) die Gründe genannt, die gegen das Vorliegen solcher Werkverträge sprechen.

9, 10) Aus der Eintragung der Fa. RM in das polnische Unternehmensregister ist für die Rechtsansicht der Berufungswerberin ebenso wenig zu gewinnen wie aus den vorgelegten polnischen Unternehmerbescheinigungen für die einzelnen Arbeiter, weil es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten (z.B. Gewerberecht) zutreffend sein sollte (vgl. VwGH 19.9.2007, [2007/13/0071](#)). Entscheidend ist allein der wahre wirtschaftliche Gehalt der steuerrechtlich zu beurteilenden Tätigkeit. Abgesehen davon ist keineswegs ausgeschlossen, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Dienstnehmer über einen Gewerbeschein bzw. im gegenständlichen Fall eine polnische Bescheinigung als Unternehmer verfügt.

Insgesamt gesehen ging das Finanzamt daher zu Recht davon aus, dass die auf den Baustellen der Berufungswerberin eingesetzten polnischen Arbeitskräfte dieser als Dienstnehmer zuzurechnen waren. Die streitgegenständlichen Lohnabgaben erweisen sich daher als rechtmäßig, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 13. März 2013