



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 17. Juli 2007 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes C vom 15. Juni 2007 betreffend Lohnsteuer (L) samt Säumniszuschlag (SZ), Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Nach dem Inhalt eines Strafantrages vom 17.1.2006 des Zollamtes A an das B wegen Übertretung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes durch die Berufungswerberin wurden auf einer Baustelle der Berufungswerberin einen Dachbodenausbau betreffend auf Grund einer Erhebung wegen einer anonymen Anzeige die im Bericht des Prüfers über das Ergebnis der Außenprüfung genannten polnischen Staatsbürger angetroffen. Alle angetroffenen Personen hätten über eine Österreichische Gewerbeberechtigung verfügt. Einer von ihnen wäre auf einer Leiter stehend beim Verspachteln angetroffen worden, die anderen hätten Pause gemacht. Sie seien mit Straßenkleidung, welche berufsbedingt verschmutzt gewesen sei, bekleidet gewesen. In den von ihnen ausgefüllten Personenblättern hätten sie angegeben, dass sie zu Arbeitsleistungen herangezogen worden wären.

Erhoben hätte werden können, dass das Arbeitsmaterial von der Berufungswerberin zur Verfügung gestellt worden sei, ebenso der überwiegende Teil des Werkzeuges und die Arbeitskleidung. Die Arbeitsaufsicht sei durch Mitarbeiter der Berufungswerberin

wahrgenommen worden. Alles in allem hätte aufgrund der von den Kontrollorganen durchgeführten Ermittlungen zweifelsfrei festgestellt werden können, dass die Organisation jener Arbeiten, zu welchen die polnischen Staatsbürger jeweils ihren physischen Beitrag zu leisten gehabt hätten, durch die Berufungswerberin erfolgt sei. Die Herstellung des vereinbarten Werkes sei somit unter der Verantwortung der Berufungswerberin, in deren Namen und auf deren Rechnung erfolgt. Nichts hätte hingegen darauf hingedeutet, dass den polnischen Bauarbeitern Selbständigkeit irgendwelcher Art zugekommen wäre, insbesondere auch nicht hinsichtlich der näheren Ausgestaltung der Leistungserbringung. Sie hätten ihre Arbeitsleistung sowohl in persönlicher als auch in wirtschaftlicher Abhängigkeit zu erbringen gehabt.

Auf Grund der in der Folge durchgeführten gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben erließ das Finanzamt unter Hinweis auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung als Begründung den angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheid. Darin wird unter anderem ergänzend zu dem oben genannten Strafantrag des Zollamtes A Team KIAB ausgeführt, dass hinsichtlich der Entlohnung festgestellt worden sei, dass sowohl Dienstnehmer wie vorgebliche Werkvertragsnehmer nach Leistung (pro Quadratmeter erbrachter Leistung) bezahlt worden wären. Der Gewerbeschein der vorgeblichen „selbständigen“ Werkvertragspartner würde in nahezu allen Fällen auf das Anmeldegewerbe „Verspachteln von Gipskartonplatten“ bzw. Verfugen von Fliesen“ lauten. Nach der gängigen Rechtsprechung des VwGH (z.B. 19.12.1990, 89/13/0131) sei bei der Beurteilung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis bestehen würde, vom tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Auch wenn die formalen Voraussetzungen vorliegen würden (Gewerbeschein, etc.) sei trotzdem bei der Beurteilung auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit abzustellen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei im Sinne der Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen. Sie zeige sich unter anderem in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringe eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwiderlaufe. Die polnischen Bauarbeiter hätten ihre Arbeitsleistung sowohl in persönlicher als auch in wirtschaftlicher Abhängigkeit zu erbringen gehabt.

In den dagegen erhobenen Berufungen wird eingewendet, dass die auf der Baustelle angetroffenen Personen bereits in den Protokollen der KIAB unbestritten bekannt gegeben hätten, dass sie die Werkmittel, hier die Werkzeuge selbst mitgebracht hätten und auch die Arbeitsleistung im Rahmen der Fertigstellungstermine der koordinierten Bauarbeiter frei

wählbar gewesen seien. Es sei auch die tatsächliche tägliche Anwesenheit der Personen nicht mittels Stundenbuch erfasst oder kontrolliert worden, sondern der Werknehmer schulde einen Erfolg, also eine dezidierte Werkleistung und es seien auch nur tatsächlich fertiggestellte Arbeiten gesamt bezahlt worden. Dies drücke sich darin aus, dass – wie auch in den KIAB Protokollen und dem Ergebnis der Beweisaufnahme bereits enthalten und unbestritten – die Personen nach Erledigungen, also nach Quadratmetern mit unterschiedlichen Beträgen nach Fertigstellung der jeweiligen Leistung bezahlt worden seien. Wie die Personen über einen längeren Zeitraum anwesend gewesen wären, sei nicht erhoben worden. Die Anwesenheit sei bei den einzelnen Personen unterschiedlich gewesen. Gerade dies spreche jeweils für eine Werkleistung. Die Verwendung und Zurverfügungstellung von speziellem Material könne auch vom Bauherrn vorgegeben werden um die Homogenität der Bauchemie zu gewährleisten.

Die Personen würden einhellig zu Protokoll geben, dass sie - neben der Informationspflicht gegenüber dem Baustellenkoordinator bei ganztägigen Abwesenheiten zur eventuellen Vornahme anderer Professionistenaufträge in der Baustelle – die Baustelle jederzeit verlassen hätten können, was ebenfalls gemäß Ergebnis der Beweisaufnahme der MA unbestritten sei. Es sei bei dieser Form der Werksvergabe von beiden Seiten lediglich vereinbart, dass Spachtelarbeiten innerhalb eines gewissen Zeitrahmens ausgeführt werden würden. Die Arbeiten seien von Subunternehmern ausgeführt worden und die angetroffenen Personen hätten innerhalb dieses Zeitrahmens jederzeit jeder für sich eine weitere andere Werkleistung annehmen können und die Baustelle damit unterbrechen oder vollständig verlassen können ohne weiter an den Werkgeber gebunden zu sein.

Ein Schulden der Arbeitskraft könne nur vorliegen, wenn beide Vertragspartner als Vertragsgrundlage das Schulden eines zeitlichen Zurverfügungstehens vereinbart hätten und die Personen unter anderem auch zu anderen Tätigkeiten herangezogen hätten werden können, was laut Protokollen und dem Ergebnis der Beweisaufnahme nicht der Fall sei, womit keinesfalls eine Weisungsgebundenheit gegenüber dem Werkgeber bestanden haben könne und auch keine Einbindung in den Unternehmensorganismus (auch z.B. Ersatzarbeiten für Stehzeiten).

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde ergänzend darauf hingewiesen, dass Arbeitsmaterial, Werkzeug etc. von der Firma zur Verfügung gestellt und die diversen Arbeiten je nach Bedarf unter Aufsicht der Berufungswerberin durchgeführt worden seien.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird dies bestritten. Den KIAB-Protokollen sei zu entnehmen, dass Arbeitskleidung und Arbeitsmittel selbst mitgebracht worden seien, die Zeiteinteilung sei frei wählbar und die Personen seien in keinen täglichen Zeitablauf eingebunden. Möglicherweise seien die teilweise polnischen Antworten durch die Behörde

falsch verstanden worden, die Aussagen seien jedoch eindeutig und seien nicht berücksichtigt worden. Als Nachweis liege eine Übersetzung bei. Nach Angaben der KIAB seien keine Personen bei der Ausübung der Tätigkeit angetroffen worden und daher eine Bewertung nach Augenschein (Mutmaßung) und Angaben der Protokolle vorgenommen worden.

Eine Umgehung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes liege nicht vor, da alle Personen Gewerbescheine besitzen würden und auch bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft pflichtversichert gewesen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 41 Abs. 1 FLAG 1967](#) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten.

Zu den Dienstnehmern gehören nach [§ 41 Abs. 2 FLAG 1967](#) Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) stehen. Gemäß [§ 41 Abs. 1 FLAG 1967](#) ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die in Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988](#) sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art. im Sinne des [§ 22 Z 2 des EStG 1988](#).

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf [§ 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998](#), [BGBl. I Nr. 103/1998](#).

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 Vorliegen eines Unternehmerrisikos oder der Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. das Erkenntnis vom 22. März 2010, 2009/15/0200).

Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen hat die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich im Allgemeinen bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hierdurch allerdings 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 fordert (vgl. etwa das Erkenntnis vom 28.3.2000, 96/14/0070).

Die sieben Im Bericht des Prüfers namentlich genannten und nach Geburtsdatum bezeichneten polnischen Staatsangehörige besaßen für den strittigen Zeitraum Österreichische Gewerbescheine zum Verspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten unter Ausschluss jeder einem reglementierten Gewerbe vorbehaltenen Tätigkeit.

Bezüglich der Weisungsbindung wird in der Berufung vorgebracht, ein Schulden der Arbeitskraft könne nur vorliegen, wenn beide Vertragspartner als Vertragsgrundlage des Schulden eines zeitlichen Zurverfügungstehens vereinbart hätten und die Personen unter anderem auch zu anderen Tätigkeiten herangezogen hätten werden können, was laut Protokollen und dem Ergebnis der Beweisaufnahme nicht der Fall sei, womit keinesfalls eine Weisungsgebundenheit gegenüber dem Werkgeber bestanden haben könne und auch keine Einbindung in den Unternehmensorganismus (auch z.B. Ersatzarbeiten für Stehzeiten).

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 24.3.2009, 2009/09/0039, mit welchem die Beschwerde des Geschäftsführers der Berufungswerberin bezüglich der Verhängung einer Geldstrafe von insgesamt € 28.000 wegen Übertretung des [§ 28 Abs. 1 Z 1 lit a AuslBG](#) hinsichtlich derselben im Bericht des Prüfers genannten polnischen Staatsbürger abgewiesen wurde, zur Weisungsgebundenheit konkret ausgesprochen:

„Auch der dringende Arbeitskräftebedarf des Beschwerdeführers zur Erfüllung des von ihm übernommenen Auftrages (Überschreitung der Leistungsfrist) deutet nicht auf eine Weitergabe eines Teilauftrages an selbständige Werkvertragsnehmer. Dem Beschwerdeführer kam es gerade darauf an, dass die Polen rasch verfügbar waren, eine Vertretungsmöglichkeit wurde nicht behauptet, weshalb von persönlicher Dienstpflicht auszugehen ist. Der Beschwerdeführer hat auch nicht aufgezeigt, dass die Polen - entgegen den Feststellungen der belangten Behörde - hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsort und arbeitsbezogenem Verhalten weisungsfrei gewesen seien, sondern es wurde von ihm die "Rahmenarbeitszeit" festgesetzt und konkret zugewiesen, "wer welche Fläche zu bearbeiten hatte". Hinzu kommen die vom "täglich" an der Baustelle anwesenden Beschwerdeführer vorgenommenen Kontrollen samt Anordnung von Nachbesserungen."

Damit steht fest, dass im gegenständlichen Verfahren auf Grund der persönlichen Dienstpflicht, dem weisungsgebundenen Verhalten hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsbezogenheit sowie der Kontrollunterworfenheit der von der Berufungswerberin beschäftigten polnischen Staatsbürger von einer Weisungsgebundenheit auszugehen ist. Eine externe Vertretungsmöglichkeit wird nicht behauptet, weswegen die Tätigkeiten von den im Bericht angeführten Personen persönlich zu erbringen waren.

Nach [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) kommt entscheidende Bedeutung weiters auch der Frage zu, ob die genannten Personen bei ihrer Tätigkeit in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin eingegliedert waren.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. etwa das Erkenntnis des VwGH vom 15.9.1999, [97/13/0164](#)).

Nach dem oben zitierten Auszug aus dem Erkenntnis des VwGH vom 24.3.2009, [2009/09/0039](#), hat der Geschäftsführer der Berufungswerberin den beschäftigten polnischen Staatsbürgern den Arbeitsort (gegenständlich die D-Straße) die Arbeitszeit (Rahmenarbeitszeit) und jedem Einzelnen eine konkrete Fläche zur Bearbeitung zugewiesen. Die Tätigkeit der beschäftigten Personen hat er nach den Angaben in der mündlichen Berufungsverhandlung des UVS A am 24.7.2008 regelmäßig (er war praktisch jeden Tag auf der Baustelle) kontrolliert.

Bezüglich der verwendeten Arbeitsmittel wird in der Berufung zwar vorgebracht, dass die Werkzeuge selbst mitgebracht worden seien, die Verwendung und Zurverfügungstellung von speziellem Material könne auch vom Bauherrn vorgegeben werden, um die Homogenität der Bauchemie zu gewährleisten. Dazu ist anzumerken, dass die von Arbeitnehmern mitgebrachten und verwendeten Werkzeuge aus einkommensteuerrechtlicher Sicht einer nichtselbständigen Tätigkeit nicht entgegenstehen, da nichtselbständigen Erwerbstätigen die Geltendmachung von Werbungskosten für die für den Beruf getätigten Aufwendungen offen steht.

Auf Grund dieser Ausführungen ist von der Eingliederung der betroffenen Personen in das Unternehmen der Berufungswerberin auszugehen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 26.2.1994, [92/13/0149](#), ist das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses insbesondere dann anzunehmen, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit

der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden müssen.

In der Berufung wird zum Entgelt angegeben, dass die Personen entsprechend ihrer Erledigungen nach Quadratmetern mit unterschiedlichen Beträgen nach Fertigstellung der jeweiligen Leistung bezahlt worden wären. In dem vom Finanzamt vorgelegten Berufungsakt befinden sich von den betroffenen Personen an die Berufungswerberin ohne Umsatzsteuerausweis gelegte Rechnungen mit folgendem Inhalt: Bauvorhaben (alle D-Straße), Ausgeführte Arbeiten (z.B. Bauhilfsarbeiten,erspachtelungen, diverse Bauarbeiten, Verfugen,erspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten, Trennwändemontage, Innenausbau), Leistungszeit (z.B. Juli August 2005), Pauschalbetrag = Rechnungsbetrag (z.B. 4.000 €, 4.250 €, 3.800 €).

Wie bereits oben ausgeführt wurde den betroffenen Personen nach den Angaben des Geschäftsführers der Berufungswerberin ein bestimmter Bereich zumerspachteln zugewiesen. Nach Fertigstellung erhielten sie das pauschale Entgelt. In dieser Vorgangsweise ist jedoch kein Unternehmerrisiko zu sehen, wonach die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sein müssen und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden müssen. Wenn die betroffenen Personen pauschale Beträge in Rechnung stellen, die sie für die zugewiesenen Bereiche je nach Quadratmeter erhalten, gleichzeitig ihnen aber gar keine oder nur unwesentliche Aufwendungen erwachsen, sind ihnen Wagnisse aus Schwankungen nicht überwälzbarer Ausgaben nicht oder nur in geringem Ausmaß entstanden, weswegen die betroffenen Personen insgesamt nicht in der Lage waren, die Höhe ihrer Einkünfte wesentlich zu beeinflussen. Somit unterscheiden sie sich nicht von nichtselbständig tätigen Arbeitnehmern, die kein Unternehmerrisiko zu tragen haben, da es sich dabei nicht um wesentliche Einnahmenschwankungen und den damit zusammenhängenden Wagnissen eines echten Selbständigen handelt.

Die den polnischen Staatsbürgern ausgestellten österreichischen Gewerbescheine bzw. die Meldungen der Beschäftigten bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft sind nicht entscheidungsrelevant, 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 zutreffend ist. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 3. August 2004, [2000/13/0046](#), kommt es für das Bestehen eines Dienstverhältnisses nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als

Dienstvertrag oder als Werkvertrag an, sondern entscheidend sind vielmehr die tatsächlichen Umstände des Beschäftigungsverhältnisses.

Unter Hinweis auf die oben dargestellten Gründe im Zusammenhalt mit den tatsächlichen Umständen der Beschäftigungsverhältnisse der polnischen Staatsbürger kommt die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu dem Ergebnis, dass die betroffenen Personen in einem nichtselbständigen Arbeitsverhältnis zur Berufungswerberin gestanden sind und das Finanzamt die strittigen Abgaben zu Recht in den angefochtenen Bescheiden festgesetzt hat. Diese Rechtsansicht gründet sich nicht zuletzt auf die in der Literatur vertretene Meinung (vgl. Doralt, Einkommensteuer, Kommentar, Bd. III, zu § 47, Tz 25, und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes) und weiters auf Berufungsentscheidungen des UFS (vgl. 30.5.2007, RV/0913-W/06 und 11.2.2010, RV/0326 W/05), wonach entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, das Gesamtbild der Tätigkeit ist, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist.

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass es nicht der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise gleich kommt, wenn die Berufungswerberin behauptet, für die als Gesamtheit zu betrachtendenerspachtelungsarbeiten beim Dachbodenausbau in der D-Straße mit jedem einzelnen der beschäftigten polnischen Staatsbürger je einen Werkvertrag geschlossen zu haben, noch dazu, wenn die Berufungswerberin mit den Fertigungsarbeiten unter Zeitdruck gestanden ist und Pönalzahlungen für die verspätete Fertigstellung des Dachbodenausbau im Raum gestanden sind.

Bezüglich der erhobenen Berufungen gegen die Festsetzung der Säumniszuschläge ist auszuführen, dass, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, gemäß [§ 217 Abs. 1 BAO](#) nach Maßgabe der folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten sind. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabebetrages (Abs. 2 leg. cit.). Dass die vorgeschriebenen Abgaben nicht (rechtzeitig) entrichtet und damit Säumniszuschläge verwirkt worden sind, ist unstrittig. Die Festsetzung von Säumniszuschlägen ist daher zu Recht erfolgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 7. Februar 2012