



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Mainhart, Kommerzialrat Dr. Miklin und Horst Hoffmann über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Astrid Priessner, Rechtsanwältin, 8010 Graz, Kaiserfeldgasse 19/II, vom 14. Dezember 2004 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 10. November 2004 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Mai 2004, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden: Bw.) ist Inhaberin eines Steinmetzbetriebes. Im Zuge einer für den Zeitraum 1.1.2002 – 31.5.2004 durchgeführten Lohnsteuerprüfung unterzog der Prüfer die Entgelte von insgesamt 14 überwiegend aus Griechenland stammenden Personen, welche im Prüfungszeitraum für den Steinmetzbetrieb der Bw. tätig waren, der Lohnsteuer, dem Dienstgeberbeitrag sowie dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Die Nachforderungen aus der Prüfung betragen für das Jahr 2002 an Lohnsteuer € 2.236,82, an Dienstgeberbeitrag € 167,36 sowie an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 12,05. Für das Jahr 2003 betragen die Nachforderungen an Lohnsteuer € 47.984,80, an Dienstgeberbeitrag € 6.003,79 sowie an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 587,77. Für die Monate Jänner bis Mai 2004 errechnete

der Prüfer eine Nachforderung an Lohnsteuer von € 17.272,81, an Dienstgeberbeitrag von € 2.464,09 sowie an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von € 240,94.

Begründend wurde im Prüfungsbericht ausgeführt, dass für die Beurteilung von Sachverhalten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes (z.B. Werkvertrag, Dienstvertrag) maßgebend seien. Wesentliche Kriterien für die Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit seien das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, einer Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers. Unter diesen Gesichtspunkten sei im jeweiligen Einzelfall das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegend würden. Hinsichtlich der Tätigkeit der griechischen „Subunternehmer“ würden folgende Indizien für ein Dienstverhältnis sprechen: Die Räumlichkeiten und Maschinen würden durch den Auftraggeber zur Verfügung gestellt. Der Auftragnehmer sei verpflichtet, mit anderen am Bau befindlichen Auftragnehmern zusammen zu arbeiten. Der Auftragnehmer sei verpflichtet, die Arbeitszeiten des jeweiligen Bauwerkes einzuhalten. Der Auftragnehmer sei verpflichtet, exklusiv für den Auftraggeber zu arbeiten. Von den „Werkvertragsnehmern“ sei kein Formular E 101 vorgelegt worden, welches die Sozialversicherung nachweise. Weiters seien die „Subunternehmer“ den Nachweis einer Anerkennung gemäß § 373 c der Gewerbeordnung 1994 oder die Gleichhaltung gemäß § 373 d oder § 373 e der Gewerbeordnung 1983 nachzuweisen. Da nach Ansicht des Finanzamtes die Merkmale der Unselbständigkeit eindeutig vorliegen würden, seien die als „Werkverträge“ bezeichneten Arbeitsverträge als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1988 angesehen und daher im Zuge der Lohnsteuerprüfung nachversteuert worden.

Gegen die entsprechend diesen Prüfungsergebnissen ergangenen Haftungs- und Abgabenbescheide vom 10. November 2004 erhob die Bw. Berufung und führte begründend aus, dass die in erster Linie aus Griechenland stammenden Subunternehmer die Kriterien für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit erfüllt hätten. Mit der Unterzeichnung des allgemeinen Werkvertrages (Beilage 1 zur Berufung) und des Auftragschreibens (Beilage 2) für das jeweilige Bauwerk würden die Subunternehmer das Einkommensrisiko, das kalkulatorisch-preisliche, technisch-qualitative, terminliche und finanzielle, das sicherheitstechnische Risiko als auch das Risiko der Gewährleistung übernehmen. Der Subunternehmer würde seine Preise (Beilage 3) je Auftragsposition offerieren, welche nach Preisverhandlung im Auftragsfall Verhandlungsgegenstand werden bzw. würde von der Bw. dem jeweiligen Subunternehmer ihre Preisliste überreicht. Er bestimme durch den Umfang und durch die Art seines Einsatzes die Höhe seiner Einnahmen und trage die im

Zusammenhang mit seiner Tätigkeit entstehenden Aufwendungen und bestimme solcher Art den Umfang seines wirtschaftlichen Erfolges. Der Subunternehmer erhalte von der Bw. alle nötigen Informationen wie Verlegepläne, Skizzen, detaillierte Beschreibungen und ähnliches mehr (Beilage 4) für die Einhaltung der Qualität. Diese werde durch die Bw. mündlich oder in Form von Mängellisten (Beilage 5) überwacht und Nachbesserungen auf Kosten des Subunternehmers eingefordert. Sollte die geforderte Qualität nicht erreicht werden, komme es zu Preiskorrekturen durch die Bw. (Beilage 6). Anfangs- und Fertigstellungstermine würden verhandelt und im Auftrag schreibend fixiert. Der Arbeitsfortschritt werde seitens der Bw. regelmäßig überwacht und nötigenfalls verstärkt der Einsatz z.B. in Form der Beiziehung von Hilfskräften vom Subunternehmer gefordert bzw. Ersatzvornahmen seitens der Bw. eingeleitet (Beilage 7). Mittels des Deckungsrücklasses von 10% für nicht fertig gestellte Arbeiten sowie des Einbehaltes von 5% der Schlussrechnungssumme als Hafrücklass besichere der Subunternehmer die Fertigstellung seiner Arbeiten bzw. die Durchführung von Mängelbehebungen während der Gewährleistungsfrist (Beilage 8). Die Rechnungslegung durch den Subunternehmer und Bezahlung durch die Bw. sei im Auftragschreiben unter dem Punkt Zahlungskonditionen wie folgt geregelt: Zur Verrechnung der Montage würden die verlegten Mengen lt. Aufmaß nach Ö-Norm bzw. nachdem vom Auftraggeber geprüften Aufmaß gelangen. Das heißt, dass nur vom Subunternehmer fertig gestellte und von der Bw. mengenmäßig und Qualitativ abgenommene und anerkannte Leistungen bezahlt würden (Rechnungskorrektur Beilage 6). Die Bw. erteile dem Subunternehmern keinerlei persönliche Weisungen. Die Subunternehmer seien als selbständige Unternehmer bezüglich ihrer Arbeitszeit, der Wahl ihrer Arbeitsmethoden und der Werkzeuge frei gestellt. Wesentlich sei die Einhaltung der vereinbarten Leistungen, der Qualität und Normen sowie der Termine (Beilage 2). Eine organisatorische Eingliederung werde von der Bw. nicht angestrebt und wäre auch aufgrund der meist kurzen Aufenthaltsdauer in Österreich, der großen Entfernung der Baustellen zur Firma der Bw. und der mangelnden deutschen Sprachkenntnisse nicht möglich. Die Subunternehmer müssten sich lediglich wie alle am Bau tätigen Firmen an die von diversen Behörden, dem Bauherren oder der örtlichen Bauaufsicht im Einzelfall erteilten Auflagen halten. Häufig würden diese Auflagen die Lärm und Staubentwicklung, wenn es sich z.B. um einen Erweiterungsbau eines Krankenhauses oder bewohnten Umgebung handle, die Reinhaltung der Baustelle, die gemeinsame Benützung von Baustrom, Wasser, WC-Anlagen, die Termine und damit die Reihenfolge der Arbeitsabläufe verschiedener Gewerke betreffen (Beilage 9). Die Leistungen des Subunternehmer würden auf Baustellen und nicht in Räumlichkeiten der Bw. erbracht und würden diese dabei das eigene aus Griechenland gewohnte bzw. das in Österreich ergänzend erworbene Werkzeug benutzen. Als Beilage 10 übersandte die Bw. eine Aufzeichnung der von ihr aus Griechenland erhaltenen

Versicherungsnummern von Subunternehmern. Weiters legte die Bw. der Berufung ein Beispiel für eine interne Kalkulation einer Baustelle aus dem Jahr 2004 für die Bodenverlegung vor (Beilage 11). Daraus sei ersichtlich, dass die mit dem Subunternehmer vereinbarten Verlegepreise keinen Spielraum für die zusätzliche Belastung durch Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge sowie Kommunalsteuer zulassen würden. Bei einer allfälligen entsprechenden Lohnvereinbarung müssten die Löhne pro m² bedeutend niedriger seien. Für den Subunternehmer KY lege die Bw. die Bestätigung des griechischen Finanzamtes vor, dass dieser die Tätigkeit als Fliesen- und Plattenleger aufgenommen habe (Beilage 12). Die Existenz einer Gewerbeberechtigung in unserem Sinn könne trotz Rückfrage bei verschiedenen Stellen nicht in Erfahrung gebracht werden, sondern sei die bisherige Information der Bw. die Anmeldung beim Finanzamt und Erteilung einer Steuernummer die einzige Voraussetzung für die Aufnahme der selbständigen Tätigkeit als Fliesen- und Plattenleger. Für weitere Subunternehmer seine derartige Bestätigungen nicht erhalten worden, deren Ausstellung in Griechenland nicht die Regel sei.

In einer Ergänzung zur Berufung führte die Bw. nochmals dahingehend aus, dass die Bw. den Subunternehmern keinerlei Räumlichkeiten bzw. Maschinen zur Verfügung stelle. Die Verlegearbeiten würden rein auf den jeweiligen Baustellen erfolgen. Die Auftragnehmer würden dabei nach Bedarf eigene Arbeitsmittel verwenden. Die Bw. müsse, genau wie eventuelle Subunternehmer, auf der jeweiligen Baustelle mit anderen ausführenden Firmen zusammenarbeiten. Die vom Bauherrn eingesetzte örtliche Bauaufsicht und der Baustellenkoordinator würden laufend entsprechende Richtlinien erteilen. Auch hinsichtlich der Arbeitszeiten sei die Bw. genau wie andere ausführende Firmen auf die Vorgaben des Bauherrn angewiesen. Unter Beachtung dieser eventuellen Einschränkung sei die Wahl des jeweiligen Tätigwerdens den Subunternehmer überlassen. Mit der vertraglichen Bindung, wonach der Auftragnehmer verpflichtet sei exklusiv für den Auftragnehmer zu arbeiten, solle das auftragnehmende Unternehmen lediglich angehalten werden die Aufträge nicht an andere Unternehmer weiterzugeben. Das Vorliegen eines bestätigten Formulars E 101 wäre lediglich ein Indiz dafür, dass eine griechische Sozialversicherung vorliege. Das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Sozialversicherung sei darüber hinaus kein gesetzliches Kriterium nach § 47 des Einkommensteuergesetzes. Eine Beurteilung hinsichtlich Anerkennung oder Gleichhaltung nach der Gewerbeordnung könne nur durch die zuständige Behörde erfolgen. Eine einschlägige Beanstandung habe es jedenfalls nicht gegeben. Die höchstgerichtliche Rechtsprechung habe das Vorliegen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses mit zwei Merkmalen umschrieben, nämlich Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers. Keines dieser Kriterien sei im vorliegenden Fall gegeben. Da also im Sinne des EStG kein Dienstverhältnis vorliege, sei die

Bw. auch nicht als Dienstgeber zu behandeln. Die Bw. beantragte ihrer Berufung stattzugeben.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und führte zahlreiche höchstgerichtliche Entscheidungen ins Treffen, welche die rechtliche Beurteilung des streitgegenständlichen Sachverhaltes durch das Finanzamt unterstützen würden.

In dem dagegen erhobenen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz warf die Bw. dem Finanzamt vor, dass dieses die detaillierten Vorbringen der Bw. nicht gehört bzw. pauschal ignoriert habe. Es sei festzuhalten, dass es sich im gegebenen Falle bei der Beauftragung der selbständigen griechischen Fliesenlegerunternehmungen (Subunternehmer) auch wirklich um eine Beauftragung im Sinne einer Werkvertragsstellung gehandelt habe. Die Bw. führte im Folgenden nochmals zu den einzelnen Streitpunkten, wie bereits in der Berufungsschrift bzw. in der Ergänzung zur Berufung, aus. Über das bisherige Vorbringen hinaus führte die Bw. im Vorlageantrag aus, dass sich der Subunternehmer jeweils für einen einzelnen Auftrag nach ganz genau ausgeführten unternehmerischen Kriterien, Gewährleistungs- und Haftungspflichten verpflichten würde. Darüber hinaus gehende Arbeitsverpflichtungen sei er aber niemals eingegangen, sodass es ihm möglich sei, weitere Aufträge ohne weitere Begründung abzulehnen. Dies geschehe auch immer wieder, da diese Subunternehmer selbstverständlich auch andere Auftraggeber hätten und daher die bei der Bw. möglichen neuen Aufträge eben nicht annehmen bzw. auch ablehnen würden. Der Verwaltungsgerichtshof habe ausgeführt, dass bei der Befugnis zur Ablehnung einzelner Arbeitsleistungen keine Arbeitnehmereigenschaft entstehen könne. Die Verpflichtung der Subunternehmer exklusiv für die Bw. zu arbeiten, sei keinesfalls ein Indiz für ein Dienstverhältnis. Es sei der Bw. mit dieser Vereinbarung ausschließlich wichtig, dass ihre Subunternehmer nicht mehr berechtigt seien sollen, Aufträge an einen weiteren Subunternehmer, den die Bw. nicht kenne und dessen Reputation und Qualifikation ihr unbekannt sei, weiter zu geben. Dies hätte keinesfalls zur Herabsetzung der Bestimmungsfreiheit des Subunternehmers gedient, sondern solle ausschließlich zur Qualitätssicherung beitragen.

Bei dem gemäß § 279 Abs. 3 BAO vor dem Unabhängigen Finanzsenat abgehaltenen Erörterungstermin, an welchem für die Bw. der Geschäftsführer sowie dessen aus Griechenland stammende Gattin teilnahmen, führte der Geschäftsführer der Bw. aus, dass die Selbständigkeit in Griechenland etwas verbreitetes und übliches sei. Dies sei anders als z.B. in Slowenien, wo offenkundig aufgrund der staatsrechtlichen Vergangenheit dem Kommunismus das Streben einer Angestelltenbeschäftigung größer ausgeprägt sei. Die Gattin des

Geschäftsführers, welche selbst Griechin sei, führte zum Sachverhalt aus, dass über das bereits im Akt befindliche Vorbringen hinaus die streitgegenständlichen Vertragspartner mittels Fähre nach Venedig und von da nach Österreich kämen, im Folgenden die Arbeit anschauen würde und danach entscheiden würden, ob sie diese Arbeit annehmen oder nicht. Es komme immer wieder vor, dass die Griechen sagen würden, dass sie es nicht machen würden, da sie zu wenig bekommen bzw. sie sich unterbezahlt fühlen würden. Eine durchgeführte betriebsinterne Kontrolle habe im Unternehmen der Bw. einmal ergeben, dass alle im Dienstverhältnis beschäftigte Dienstnehmer gegenüber ihrer Monatszahlung von € 1.330,00 im Minus gewesen seien. Das Unternehmerrisiko habe bei diesen angestellten Dienstnehmern eben die Bw., während bei der streitgegenständlichen Vorgangsweise mittels Werkverträge das Unternehmerrisiko bei den Werkvertragsnehmern und nicht bei der Bw. liege, da z.B. Stehzeiten nicht zu lasten der Bw. gehen würden. Über Befragen führte der Geschäftsführer der Bw. aus, dass aus seiner Sicht die Werkvertragsentgelte, welche im Berufungszeitraum an die griechischen Werkvertragsnehmer bezahlt worden seien, nicht günstiger für die Firma gewesen seien, als der ein Inländer zu zahlenden Lohn im Dienstverhältnis. Der Amtsvertreter führte aus, dass sich aus der Erörterung keine Änderung des Standpunktes des Finanzamtes ergebe, es seien befristet Dienstverhältnisse auch in Österreich möglich und üblich. Die Bw. hätte eine diesbezügliche für sie mit gleich geringem Risiko behaftete Vorgangsweise auch bei den griechischen Vertragspartnern wählen können. Der Amtsvertreter stellte die Frage in den Raum, warum keine Ansässigkeitsbescheinigungen der griechischen Finanzämter vorgelegt worden seien, obwohl lt. Berufungsvorbringen alle einen Steuerberater hätten. Der Geschäftsführer der Bw. verwies darauf, dass eine Berufsausübungsbewilligung in einem Fall vorgelegt worden sei, bei den anderen Werkvertragsnehmern sei dies nicht möglich gewesen, da hinterher der Nachweis praktisch nicht mehr durchführbar sei. Der Geschäftsführer der Bw. verwies darauf, dass in der Zeit nach Abschluss der Prüfung die KIAB (Kontrolle illegaler Arbeitnehmerbeschäftigung) zweimal kontrolliert habe und keine Beanstandungen erhoben worden seien. Mittlerweile habe seine Firma aus dem Berufungsfall gelernt und würden die griechischen Vertragspartner über die entsprechenden Bestätigungen ihrer steuerlichen Erfassung bzw. Berechtigung zur Gewerbeausübung durch griechische Behörden verfügen. Der Vertreter des Finanzamtes verwies darauf, dass diese Belege für den Berufungszeitraum 2002 – 2004 nicht vorliegend seien. Der Finanzamtsvertreter führte weiters aus, dass es auch bei jenem Fall, in welchem die Berufsausübungsbewilligung vorgelegt worden sei, keinen Nachweis für unternehmerische Strukturen gebe. Darüber hinaus sei der ihm bezahlte Betrag auch nur einer von mehreren größeren Anteilen am streitgegenständlichen Betrag. Zur Frage eines bei den griechischen Werkvertragsnehmern gegebenen Ausgabenrisikos führte der Geschäftsführer der Bw. aus,

dass diese neben ihrem eigenen Werkzeug auch ihre eigenen PKWs im Eigentum hätten und die hierfür anfallenden Kosten zu tragen hätten. Weiters befragt, wonach aus der Sicht der Bw. der Unterschied der streitgegenständlichen griechischen Werkvertragsnehmern zu Arbeitern, welche zu Akkordlohn tätig seien liege, führte der Geschäftsführer der Bw. aus, dass aus seiner Sicht auch bei Akkordarbeitern der Kollektivstundenlohn jedenfalls zu bezahlen wäre, auch wenn diese eine Nichtleistung erbringen würden. Der Geschäftsführer ergänzte diesbezüglich, dass nach seinem Wissensstand ein Akkordlohn für Steinmetze überhaupt nicht im Kollektivvertrag vorgesehen sei, sondern lediglich für Fliesenleger. Bei den Steinmetzen würden die nach Mehrleistung abgerechneten Beträge als Prämie bezeichnet werden. Der Geschäftsführer der Bw. führt weiters aus, dass, obwohl der Onkel seiner Gattin der Vorstand des Finanzamtes Piräus gewesen sei, es eben bis dato nicht möglich gewesen wäre, entsprechende Bescheinigungen für die griechischen Werkvertragsnehmer zu bekommen. Der Geschäftsführer der Bw. erklärte jedoch nochmals einen Versuch unternehmen zu wollen, finanzbehördliche Ansässigkeitsbescheinigungen von seinen ehemaligen Werkvertragsnehmern einzuholen, sowie Bestätigungen ihrer Erfassung als Gewerbetreibende in Griechenland, jeweils für den Streitzeitraum 2002, 2003 und 2004.

Durch die zwischenzeitig beigezogene rechtsfreundliche Vertreterin legte die Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat für fünf Personen Urkunden in Griechisch sowie in beglaubigter Übersetzung vor. Hinsichtlich jener drei Personen welche im streitgegenständlichen Zeitraum für die Bw. tätig waren, wurden vorgelegt: 1. „Finanzbehördliche Erfassungsbescheinigung = Bestätigung der Gewerbetätigkeit = Berufsausübungsbewilligung sowie Bestätigung der Krankenkasse“ (KG); 2. „Sicherheitspolizeiliche Bestätigung über die Steuerdaten eines Selbständigen, Steuererklärungen/Unternehmerdatenblatt, Gewerbebestätigung = Berufsausübungsbewilligung“ (EH); 3. „Eidesstattliche Erklärung und Versicherungsdeckungserklärung eines Selbständigen = Berufsausübungsbewilligung“ (KY).

TA , für welchen „Einkommensteuererklärungen für das Finanzjahr 2003 und 2004, sowie Versicherungsberechtigung Nr. 8181196“ vorgelegt wurden sowie KD, für welchen eine „Sicherheitspolizeiliche Bestätigung über die Steuerdaten eines Selbständigen sowie eine Gewerbebestätigung = Berufsausübungsbewilligung“ vorgelegt wurden, waren im Prüfungszeitraum nach den Feststellungen des Prüfers nicht für die Bw. tätig.

Die rechtsfreundliche Vertreterin führte weiters zu den im angefochtenen Bescheid angeführten insgesamt sechs Indizien für die Dienstnehmereigenschaft der griechischen Steinmetze aus:

Die Annahme der Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten und Maschinen durch die Bw. stelle eine leere Begründung dar, da die Natur von Errichtungen von Bauwerken nun einmal die Anwesenheit sämtlicher Gewerke samt Subunternehmern auf der Baustelle erfordere. Auch ein selbständiger Maurer könne nicht sagen, er nehme zwar den Auftrag an, aber er sei nicht gewillt, die zu errichtende Mauer auf der Baustelle bzw. am Bauwerk zu errichten, sondern mauere lieber zu Hause. Und wenn die Werkvertragsnehmer Fliesen bzw. Steinplatten zu bearbeiten und zu verlegen hätten, würden sie dies zwangsläufig auf der Baustelle tun. Wenn sohin die belangte Behörde dies als zur Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten bezeichne, habe sie den Sinn dieser Formulierung verkannt. Im Übrigen würden die Werkvertragsnehmer über ihr eigenes spezielles Werkzeug zur Steinbearbeitung verfügen und dieses hüten wie ein Chirurg sein höchstpersönliches Sezierbesteck. Was die möglicherweise anfallende Notwendigkeit anbelange, eine große, schwer transportierbare Schneidevorrichtung, welche der Bw. gehöre und von dieser aus eigener Notwendigkeit auf der Baustelle installiert wurde, leihweise zur Erleichterung der Arbeit zu benützen so könne daraus auf keinen Fall ein Indiz zur Unselbständigkeit seitens der belangten Behörde konstruiert werden.

Zum Indiz der Verpflichtung der Auftragnehmer, mit den anderen am Bau befindlichen Auftragnehmern zusammen zu arbeiten, führte die rechtsfreundliche Vertreterin aus, dass auch dieses Indiz so nicht vorliege, da der belangten Behörde entgegen gehalten werden müsse, dass es sich eben um eine Baustelle handle und auf jeder Baustelle die Notwendigkeit für sämtliche dort tätigen Unternehmer bestehe miteinander zu arbeiten bzw. die Arbeiten zu koordinieren. Es handle sich bei den Auftragnehmern eben um Unternehmer, welche den Auftrag übernommen hätten bzw. aus welchen Gründen auch immer, den Auftrag nicht übernommen hätten. Auch diese Auftragnehmer hätten die Arbeiten eben untereinander koordiniert, da sie einen Fertigstellungstermin einzuhalten hätten und aufgrund ihres Unternehmerrisikos bemüht seien, so effizient als möglich ihren Auftrag zu erledigen. Im Übrigen müsse jeder Selbständige, z.B. auch ein Rechtsanwalt oftmals bei Richter – welche er sich nicht nach Sympathie, Lust und Laune aussuchen könne – seine „Arbeit“ verrichten. Sohin führe auch dieses „Indiz“ ins Leere und stelle eine inhaltslose Behauptung dar.

Zum Indiz der Einhaltung der Arbeitszeiten des jeweiligen Bauwerks vermeinte die rechtsfreundliche Vertreterin, dass die belangte Behörde die Tätigkeiten der Bw. sowie ihrer Auftragnehmer offensichtlich verkenne, es handle sich um jeweilige Bauwerke bzw. Baustellen. Solche Baustellen würden sich in Wohngebieten befinden, wo eben die dort herrschenden Ruhezeiten eingehalten werden müssten oder im Bereich eines Krankenhauses, wo die Auflagen bezüglich der Lärmentwicklung und der damit im Zusammenhang stehenden

„Arbeitszeiten“ noch strenger seien. Auf alle Fälle hätten solche Arbeits- bzw. Betriebszeiten alle dort tätigen Unternehmen – sofern dies mit Lärm, Staubentwicklung etc. im Zusammenhang stehe – bei sonstigen verwaltungsstrafrechtlichen Folgen einzuhalten. Im Übrigen hätten sämtliche Unternehmer Fertigstellungstermine einzuhalten und würden daher jede mögliche Zeit nutzen, um ihre Arbeit voran zu treiben. Es existiere nämlich auf jeder Baustelle eine örtliche Bauaufsicht, die den Fortgang kontrolliere und bei Nichteinhaltung von Terminen diese Unternehmer „in Verzug“ setze, was eine Vorbereitung zur Pönalzahlung bedeute. Sollte daher die Bw. aufgrund eines Arbeitsverzuges eines Subunternehmers zur Pönalzahlung aufgefordert werden, sei sich der Subunternehmer bewusst, dass letztendlich ihn diese Pönalzahlung treffen werde, da er diese auch zu Verantworten habe. Wenn sohin der unternehmerische Fleiß der einzelnen Auftragnehmer seitens der belangten Behörde als Indiz für Nichtselbständige angeführt werde, könne man dies schon fast als „Verhöhnung“ jedes Selbständigen auslegen.

Zum Indiz, wonach der Auftragnehmer verpflichtet sei, exklusiv für den Arbeitgeber zu arbeiten, führte die rechtsfreundliche Vertreterin aus, dass es sich bei den Auftragnehmern zumeist um Einzelunternehmer ohne eigene Arbeitnehmer handle und diese griechischen Steinmetze eben ihre eigene Arbeitskraft einbringen würden, sohin eine Dienstleistung verkaufen würden. Daher versuche die Bw. diese Dienstleister ob des enormen Zeitdrucks an sich zu binden. Dies sei jedoch lediglich ein Versuch, da in concreto naturgemäß diese Auftragnehmer – da sie eben Unternehmer seien – nachweislich auch mit Mitbewerbern der Bw., wie z.B. der Fa. A, Fa. M, Fa. MO, Fa. ST etc. zusammenarbeiten bzw. Aufträge annehmen würden. Dies sei auch schon daran erkennbar, dass die Auftragnehmer ihre Leistungen auf den einzelnen Baustellen gesondert abgerechnet hätten, somit abgegrenzte Werksleistungen erbracht und abgerechnet haben.

Zum Indiz des Fehlens des Formulars E 101 führte die rechtsfreundliche Vertreterin aus, dass es Ziel der VO 14108/71 sei, dass jeder EU-Bürger nur in einem Staat eine Pflichtversicherung habe. Die Nichtvorlage dieses Formulars E 101 sei wohl ein Vergehen seitens der Werkvertragsnehmer und daher auf keinen Fall geeignet, der Bw. ist gleich Auftraggeberin anzulasten und ein „Finanzverfahren“ daraus zu konstruieren. Vielmehr sei es Aufgabe des österreichischen Sozialversicherungsträgers eben diese Formulare von den Auftragnehmern anzufordern, dann eben auf den Weg der Amtshilfe in Griechenland. Wenn nun im angefochtenen Bescheid ausgeführt werde, dass der Werkvertragsnehmer, dass der Werkvertragsnehmer dem österreichischen Dienstgeber dieses Formular E 101 vorlegen müsse, damit in Österreich keine Sozialversicherungsbeiträge abgeführt werden müssten, übersehe diese, dass im gegenständlichen Fall die Bw. eben nicht Dienstgeber war bzw. ist,

sondern Vertragspartner und daher für die Nichtvorlage dieses Formulars auf keinen Fall seitens der belangten Behörde in Haftung gezogen werden dürfe. Die rechtsfreundliche Vertreterin verwies darauf, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19.9.2007, Zl. 2007/13/0071 richtungweisend ausgeführt habe, dass das Vorliegen einer entsprechenden Gewerbeberechtigung sowie die sozialversicherungsrechtlichen Aspekte unbeachtlich zu bleiben habe, weil es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit unter anderem nicht darauf ankomme, welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend seien sollte.

Zum Indiz des Nichtvorliegens der Anerkennung gem. § 373 c der Gewerbeordnung führte die rechtsfreundliche Vertreterin aus, dass die Werkvertragsnehmer offensichtlich für eine Anerkennung gem. § 373 c Gewerbeordnung bzw. Gleichhaltung gem. §§ 373 d, e Gewerbeordnung 1994 sorgen hätten müssen. Auch hiebei handle es sich zugegebenermaßen aber um ein Verwaltungsvergehen der jeweiligen Werkvertragsnehmer und könne nicht zu Lasten der Bw. gehen bzw. ausgelegt werden.

Im Übrigen mangle es der Berufungsvorentscheidung der belangten Behörde (gemeint wohl des Finanzamtes) an der rechtlichen Begründung. Es sei ein ordentliches Ermittlungsverfahren zur Gänze unterlassen worden, daher sei auch in keiner Weise bei der Annahme der „Lohnsteuer“ auf die einzelnen Werkvertragsnehmer eingegangen worden und die rechtliche Begründung begnüge sich zusammenfassend im substanzlosen Gebrauch der verba legalia. Die Aneinanderreihung von Rechtssätzen – ohne auf die gegenständliche Sache bzw. die einzelnen Tatbestände einzugehen – stelle auch im Sinne des AVG keine rechtliche Begründung dar. Die Mangelhaftigkeit des Verfahrens und insbesondere der Begründung liege auch darin, dass mit keinem Wort auf die Verantwortung der Bw. noch auf die tatsächlichen Umstände eingegangen werde. Zusammenfassend sei sohin das gesamte Ermittlungsverfahren mangelhaft geblieben.

Weiters sei aus der Sicht der rechtsfreundlichen Vertreterin noch auszuführen, dass, selbst wenn man der belangten Behörde folgen würde und die strittigen Werkvertragsnehmer im angeführten Zeitraum 2002, 2003, 1.1. – 31.5. 2004 als Dienstnehmer betrachten würde, könnte es sich bei den gegenständlichen „Dienstnehmern“ maximal um freie Dienstnehmer nach § 4 Abs. 4 ASVG handeln. Die Voraussetzungen des § 4 Abs. 4 ASVG seien nämlich erfüllt bei der Verpflichtung zu Dienstleistungen für einen Dienstgeber mit Gewerbebetrieb, Verein, Gebietskörperschaft etc., Vertragsdauer auf bestimmte oder unbestimmte Zeit, Entgeltsbezug aus dieser Tätigkeit, Leistungserbringung im wesentlichen persönlich, keine wesentliche eigene Betriebsmittel, sowie keine (anderen) Pflichtversicherungen aufgrund dieser Tätigkeit. Denn insbesondere, wenn für die Erbringung der Dienstleistung

Betriebsmittel erforderlich seien bzw. diese Betriebsmittel so gestaltet seien, dass sie über Mittel des allgemeinen Gebrauchs hinaus gehen würden, tät z.B. in concreto Spezialwerkzeug zur Steinbearbeitung, sei auch der Versicherungstatbestand § 4 Abs. 4 ASVG nicht mehr erfüllt und handle es sich sohin im gegenständlichen Fall eindeutig um Werkvertragsnehmer.

Die strittigen Werkvertragsnehmer hätten eindeutig – wie aus den Buchhaltungsunterlagen der Bw. ersichtlich – den durch ihre Leistung zu erzielenden Erfolg geschuldet. Mit dem Werkvertragsnehmern sei eine im Vorhinein für ein bestimmtes Bauprojekt bezogene, dem Umfang nach abgegrenzte undefinierte Leistung vereinbart worden.

Der Werkvertragsvertrag würden in diesem Zusammenhang auch die regelmäßig stattfindenden Besprechungen über Qualität und Fortgang der Leistung zwischen den Vertragsparteien nicht widersprechen. Den auf dem Arbeitserfolg abzielende „Weisungen“ würden bei Werkverträgen, insbesondere mit Angehörigen der freien Berufe, regelmäßig vorkommen. Genau genommen seien derartige Verträge ohne solche Weisungen gar nicht vorstellbar (Rücksprachen über die Ausführungsart).

Im Übrigen würde gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnis der Umstand sprechen, dass die Auftragnehmer Rechnungen über ihre Werke (wobei die Leistungszeiträume nicht den Kalendermonaten entsprechen) gelegt hätten und die Zahlungen den geleisteten Erfolg umfassten hätten und sohin die Voraussetzungen von Zielschuldverhältnissen erfüllt seien. Wenn nun mehr aus Akontozahlungen seitens der Bw. an Auftragnehmer „Dauerschuldverhältnisse“ abgeleitet würden, verkenne die Behörde die Usancen auch im Bauwesen. In der heutigen Wirtschaftslage sei es generell üblich, dass Akontozahlungen geleistet würden. Insbesondere im Bauwesen werde üblicherweise nach Bauabschnitten abgerechnet.

Selbst wenn man in kühnerweise den nicht nachvollziehbaren Annahmen der belangten Behörde folgen würde, d.h. das Vorliegen von Dienstverhältnissen annehmen würde, seien die seitens der belangten Behörde angestellten Berechnungen bezüglich der Lohnabgaben unrichtig und nicht nachvollziehbar. Die rechtsfreundliche Vertreterin führt hiebei die Lohnsteuerberechnungen für SK, KG und IK ins Treffen. Bei diesen drei Personen hätten neue Berechnungen der rechtsfreundlichen Vertretung erheblich geringere Beträge an Lohnsteuer ergeben, wobei das selbe Programm „Lohn Xpress“ benutzt worden sei. Auch hätte das Finanzamt bei der Berechnung der festgesetzten Lohnsteuer auch den Zeitraum nach dem Prüfungszeitraum bis 31.12.2004 miteinbezogen und seien sohin auch sämtliche Berechnungen bezüglich des Zeitraumes 1.6.2004 – 31.12.2004 unberücksichtigt zu lassen. Es werde daher nochmals der Antrag gestellt, die Berufungsbehörde möge die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes ersatzlos aufheben.

Als Beweis für ihr Vorbringen beantragte die rechtsfreundliche Vertreterin die Einvernahme des Geschäftsführers der Bw. sowie die Einvernahme von EH , KG , KY , IK und AV.

Über die Berufung wurde erwogen:

Von folgendem entscheidungsrelevanten **Sachverhalt** ist auszugehen:

Im Prüfungszeitraum waren für die Bw. insgesamt 14, überwiegend aus Griechenland stammende, Personen tätig, mit welchen die Bw. jeweils nachfolgende Vereinbarung abschloss:

„Werkvertrag

zwischen

Auftraggeber (AG): Bw.

und

Auftragnehmer (AN)

ist heute folgender Werkvertrag abgeschlossen worden:

- 1. Für jeden Auftrag werden die Preise, technische Ausführungsdetails und Fertigstellungstermine usw. gesondert vereinbart. Die in der Preisliste angeführten Preise sind beispielhaft. Die eventuell zu entrichtenden Steuern und Versicherungen trägt der AN.*
 - 2. Der AN führt die übernommenen Arbeiten völlig selbständig durch und ist verpflichtet, die Arbeiten gemäß dem Terminplan des AG durchzuführen und abzuschließen. Der AN ist verpflichtet, die Aufträge gemäß den gültigen Bestimmungen und Ö-Normen durchzuführen.*
 - 3. Der AN nimmt zur Kenntnis, dass sollten die ihm übertragenen Arbeiten nicht entsprechend der Vereinbarung durchgeführt werden, ihm der Auftrag entzogen werden kann.*
 - 4. Der AN ist verpflichtet, mit anderen am Bau befindlichen AN zusammen zu arbeiten, sein Gewerk zu schützen sowie die Werkstoffe durch geeignete Maßnahmen vor Schaden zu schützen.*
 - 5. Der AN ist verpflichtet, eine Abrechnung für die fertig gestellten Teile des Gewerkes lt. Vereinbarung vorzulegen, aus der detailliert die Mengen, Arten und Ort der Arbeiten hervorgeht. Die Endabrechnung wird nach der Kontrolle und der endgültigen Übernahme des Gewerkes durchgeführt.*
 - 6. Der AG ist nicht verpflichtet, nicht fertiggestellte Arbeiten zu übernehmen und abzurechnen.*
 - 7. Der AG bezahlt wöchentlich analog der Mitarbeiter eine Anzahlung ca. €*
- Der AG ist verpflichtet, die Rechnungen soweit nicht anders vereinbart, in 30 Tagen zu bezahlen.*
- 8. Der AG stellt die für die Durchführung der Arbeiten benötigten Materialien zur Verfügung.*
 - 9. Der AN führt die Arbeiten ausschließlich auf eigene Kosten und Gefahren durch.*
 - 10. Der AN ist verpflichtet, die Arbeitszeiten des jeweiligen Bauwerkes einzuhalten.*

11. Der AN ist verpflichtet, während der Durchführung des vereinbarten Gewerkes exklusiv für den AG zu arbeiten.

Die Vereinbarung wird bestätigt und unterschrieben:

Der Auftraggeber:

Der Auftragnehmer:

Klagenfurt, am ..."

Im einzelnen waren im Prüfungszeitraum für die Bw. tätig: SK (2002), AC (2003), EH (2003), KG (2003), IG (2003), AZ (2003), CT (2003), LA (2003 und 2004), KY (2003 und 2004), FD (2004), KDI (2004), DK (2004), IK (2004) und AV (2004).

Den unterschriebenen und in Ablichtung vorliegenden Vereinbarungen „Werkvertrag“ ist gemeinsam, dass die unter Punkt 6. angeführte Akontierung durchgehend nicht ausgefüllt ist. Weiters ist die Datierung der Vereinbarungen jeweils nur mit dem Monat der Unterschrift und nicht mit einem genauen Datum dokumentiert (Bl. 212 – 224 Arbeitsbogen des Prüfers).

Für die von den genannten Personen an die Bw. erbrachten Leistungen wurden „Auftragsschreiben“ bzw. „Rahmen-Aufträge“ in Ablichtung vorgelegt (Bl. 150 – Bl. 211 Arbeitsbogen). Diesen ist gemeinsam, dass sie jeweils mit dem Briefkopf der Bw. offenkundig von dieser verfasst wurden.

Von allen genannten Personen, welche im Prüfungszeitraum für die Bw. tätig waren, wurden keine Befähigungsnachweise (Anerkennung gem. § 373 c Gewerbeordnung 1994 oder die Gleichhaltung gem. § 373 d oder § 373 e Gewerbeordnung 1994) vorgelegt. Ebenfalls nicht vorgelegt wurden die die sozialversicherungsrechtliche Erfassung bestätigenden Formblätter E 101.

Hinsichtlich drei der im Prüfungszeitraum für die Bw. tätigen 14 Personen wurden die in der Darstellung des bisherigen Verfahrensverlaufes benannten Unterlagen aus Griechenland in beglaubigter Übersetzung vorgelegt.

Zu den als Beilagen zur Berufung beigelegten Urkunden in Ablichtung (siehe Darstellung des Verfahrensverlaufes) ist festzustellen: Das als Beilage 3 vorgelegte Preisanbot ist mit handelsüblicher EDV-Schreibsoftware verfasst, ohne einen gedruckten Briefkopf oder einen sonstigen Hinweis auf eine eigenständige firmenmäßige Betriebseinrichtung bzw. Organisation zu enthalten. Dies gilt auch für die unter Beilagen 6 und 8 vorgelegten Rechnungen an die Bw. durch „Subunternehmer“. Die detaillierten Arbeitsvorgaben und Verlegepläne sind einseitig von der Bw. verfasst, ohne eine wie immer geartete Zurkenntnisnahme des Inhaltes durch den „Subunternehmer“ zu beinhalten (Beilagen 4 und 5). Dasselbe gilt für die

Mängellisten (Beilage 5), die vorgelegten Rechnungsberichtigungen bzw. die Mitteilung der Ersatzvornahme (Beilagen 6, 7 und 8).

Der in den Jahren 2003 und 2004 zeitweilig für die Bw. tätige KY war vom 17.3.2003 – 31.5.2003, weiters vom 4.6.2003 – 9.9.2003 sowie in der Zeit vom 5.4.2004 – 31.5.2004 jeweils als Arbeiter bei Gastronomiebetrieben in Wien sozialversicherungsrechtlich gemeldet.

Der für die Bw. 2002 tätige SK war vom 24.2. – 18.4.1997 bei der Bw. als Arbeiter gemeldet. Ebenso war der im Jahr 2003 zeitweilig von der Bw. als Subunternehmer geführte AZ bei der Bw. vom 22.4.2003 – 2.5.2003 als Arbeiter gemeldet. Der im Jahr 2004 zeitweilig für die Bw. tätige IK war in diesem Zeitraum bei der Sozialversicherung der Gewerblichen Wirtschaft als gewerblich selbständig Erwerbstätiger gemeldet und beim Finanzamt Graz-Stadt steuerlich erfasst.

In der Abwicklung sämtlicher Steinmetzarbeiten trat die Bw. nach außen hin als Auftragnehmer auf. Die von der Bw. als „Subunternehmer“ titulierten Personen wurden auf den jeweiligen Baustellen für die Bw. tätig, dies jeweils als Einzelpersonen ohne Mitarbeiter. Die Leitung der Baustellen sowie die Kontrolle der Arbeiten wurde vom Geschäftsführer der Bw. durchgeführt.

Bei einer Befragung durch Organe des Zollamtes Villach am 27.1.2005 gaben der in den Jahren 2003 und 2004 zeitweilig als Subunternehmer geführte LA sowie der im Jahr 2003 als Subunternehmer geführte KG in Gegenwart eines Dolmetsch nachfolgende Stellungnahmen ab:

LA gab zu Protokoll:

„Ich bin glaublich im Mai 2004 mit meiner Familie in Österreich eingereist. Wir wohnen in XXXX E, Hauptstraße 32/2. Diese Wohnung wurde uns vom Chef der Bw., Herrn XY, zur Verfügung gestellt. Ich bezahle lediglich Strom, Heizung und Wasser. In diesem Gebäude befindet sich auch das Geschäft der Bw.. Im Juli habe ich bei der Bw. als Kunststein- und Natursteinleger meine Arbeit aufgenommen. Im September war ich ca. 20 Tage in Griechenland. Ich werde monatlich mit € 1.100,00 netto entlohnt. Mein Lohn wird mir in bar im Büro in E ausbezahlt. Gestern hat mir Frau D, Buchhalterin der Bw., einen Betrag von € 300,00 ausbezahlt. Von diesem Betrag muss ich jeweils € 50,00 an meine Arbeitskollegen GI und KG weitergeben. In der Bw. bin ich als Vorarbeiter tätig, führe die Arbeitsaufzeichnungen und bin für die Arbeitseinteilung auf der Baustelle zuständig. Das Material wie z.B. die Platten werden vom Büro bestellt, die Hilfsmittel wie Zement besorge ich. Das Werkzeug und das Firmenauto wird allen Arbeitnehmern von der Firma zur Verfügung gestellt. Vom Chef wurden

uns Quartiere in Klagenfurt und Villach zugewiesen, die wir gratis bewohnen dürfen. Die Adressen dieser Quartiere kann ich nicht angeben. Befragt zu den Baustellen, auf welchen ich für die gegenständliche Firma tätig wurde, gebe ich an: Glaublich im Juli 2004 habe ich in einem Krankenhaus in der Nähe von L gearbeitet. Danach wurden in Villach in der Nähe des Baumarktes OB drei Häuser mit Marmorplatten (Bodenplatten und Treppen) verlegt. Im Oktober und im November habe ich mehrere Reparaturarbeiten durchgeführt. Im Dezember 2004 habe ich in Graz auf der Marmormesse gearbeitet. Zur Baustelle in STM gebe ich an: Seit 17.1.2004 arbeite ich mit meinen Kollegen KG und AG auf dieser Baustelle. Wir verlegen Granitsteine. Mein Chef kontrolliert die Baustelle einmal die Woche. Mehr kann ich zu diesem Sachverhalt nicht angeben. Ich korrigiere, am 17.1.2005 haben wir die Baustelle besichtigt und am 18.1.2005 haben wir mit der Arbeit begonnen. Ob mein Kollege KG eine Firma in Griechenland besitzt, weiß ich nicht. Meine heute gemachten Angaben sind sachlich richtig, entsprechen der Wahrheit und ich habe diese freiwillig vor dem einvernehmenden Beamten gemacht. Ich könnte deshalb auch bei einer neuerlichen Einvernahme zur Sache nichts anderes angeben."

KG gab zu Protokoll:

„Auf die Frage, seit wann ich mich in Österreich befinde, antworte ich: Ich weiß nicht, ob ich verpflichtet bin, auf diese Frage Antwort zu geben als EU-Bürger. Seit 18. Jänner arbeite ich auf der Baustelle in STM . Ich verlege Kunststeinböden. Ich bin nicht Angestellter der Bw., sondern führe diese Arbeiten selbständig aus. Ich bin Inhaber der Einzelfirma KG in Griechenland. Meinen Gewerbeschein habe ich der Bw. übermittelt. Die Abrechnung erfolgt nicht nach Stunden, ich rechne pauschal mit der Bw. ab. Ich stelle der Bw. eine Rechnung. Bis dato habe ich noch keine Rechnung gestellt und auch noch kein Geld erhalten. Wie viel ich für meine Arbeitsleistung erhalten werde, hängt natürlich von der Anzahl der Arbeitstage ab. Da ich nicht angestellt bei der Firma bin, erhalte ich nicht automatisch einen Lohn von pauschal € 1.100,00. Der Chef Herr XY kommt auf die Baustelle und zeigt mir was zu tun ist. Auf der Baustelle erhalte ich auch Anweisungen vom Vorarbeiter LA. Wenn ich gefragt werde, ob ich gestern vom Vorarbeiter € 50,00 erhalten habe, sage ich aus, dass ich nichts erhalten habe. Voraussichtlich werde ich noch einen Monat für die Bw. arbeiten. Danach fahre ich wieder nach Griechenland. Je nach Arbeitslust arbeite ich zwischen 5 und 15 Stunden am Tag. Versichert bin ich in Griechenland. Material, Werkzeug und Firmenauto wird von der Bw. zur Verfügung gestellt. Die Abrechnung erfolgt nach m². Garantieprobleme übernimmt die Bw.. Die Bw. kann an mich Haftungsansprüche stellen. Eine schriftliche Vereinbarung zwischen mir und der Bw. oder einen Vertrag gibt es nicht. Mit dem Chef Herrn XY wurde mündlich vereinbart, dass ich ca. 100 m² verlegen werde, über den Preis haben wir bisher nicht

gesprachen. Der Preis wird bei ca. € 15,00/m² liegen. Kontakt habe ich über andere Kollegen, die dort gearbeitet haben, aufgenommen. Von der Bw. wurde mich eine Unterkunft in Villach kostenlos zur Verfügung gestellt. Die Unterkunft bewohne ich gemeinsam mit meinen Kollegen SL. Die genaue Adresse der Unterkunft kann ich nicht angeben. Meine heute gemachten Angaben sind sachlich richtig, entsprechen der Wahrheit und ich habe diese freiwillig vor den einvernehmenden Beamten gemacht. Ich könnte deshalb auch bei einer neuerlichen Einvernahme zur Sache nichts anderes angeben."

Gegen die Niederschrift mit LA erhob die Bw. einen „Einspruch“ an das Zollamt und führte aus, dass dieser im Unternehmen der Bw. seit 22.7.2004 bis auf eine Unterbrechung von ca. einem Monat als Steinmetzhelfer beschäftigt sei. Im Protokoll habe Herr LA angegeben, dass er an Herrn KG € 50,00 übergeben habe. Dies sei unrichtig. Herr LA schreibe händisch fallweise seine eigenen Arbeitszeiten auf und sei nicht für die Arbeitseinteilung auf der Baustelle zuständig. Das Werkzeug, die Firmenautos, sowie die Quartiere der Bw. würden ausschließlich deren Dienstnehmern (nicht deren Subunternehmern) zur Verfügung stehen. Wenn Herr LA von „meinen Kollegen“ auf der Baustelle spreche, so meine er alle am Bau tätigen Dienstnehmer sowie Subunternehmer. Herr LA sei in Georgien (ehemalige UDSSR) geboren, sei zwar griechischer Staatsbürger, habe aber erhebliche Probleme, die neugriechische Sprache zu sprechen und zu verstehen. Mit Sicherheit habe es bei der Niederschrift Verständnis- und Sprachprobleme gegeben.“

KG wandte sich mit Schreiben vom 29.1.2005 an das Zollamt und führte aus, dass er bei Durchsicht des Protokolls mit Hilfe eines beideten Dolmetschers feststellen habe müssen, dass einige seiner Aussagen im Protokoll aufgrund von Übersetzungsfehlern in Villach nicht exakt seiner Aussage entsprechen würden. Er verlege dort nicht Kunststeinböden sondern Granitböden. Er habe nicht seinen Gewerbeschein, sondern sein Fakturenbuch zur Überprüfung übergeben. Er rechne nicht pauschal mit der Bw. ab, sondern nach verlegten und übernommenen m². Wie viel er für seine Arbeitsleistung erhalte, hänge von der Anzahl der m² und nicht der Arbeitstage ab. Er habe nie angegeben, dass er von Herrn LA Anweisungen erhalte, denn dieser sei seines Wissens als Steinmetzhelfer bei der Bw. tätig und besorge die Zurverfügungstellung des Verlegematerials und wäre aufgrund seiner Kenntnisse gar nicht in der Lage, Anweisungen zu erteilen. Er sei normalerweise mit seinem eigenem Auto unterwegs, in dem sich auch sein Werkzeug befindet. Wetterbedingt (Winterreifen) sei er ausnahmsweise mit Herrn LA mitgefahren und habe ihm dieser einen Hammer und eine Kelle geliehen. Seine übrigen Handwerkzeuge habe er auf der Baustelle gehabt. Ergänzend zu den Haftungsansprüchen möchte er hinzufügen, dass nur qualitativ in Ordnung befundene Flächen von der Bw. übernommen würden bzw. entsprechende Fehler von ihm ausgebessert

würden. Ergänzend: Einen Vertrag für diesen Auftrag gebe es nicht, aber er hätte im Vorjahr bereits zusammen gearbeitet und hätte einen Rahmenvertrag abgeschlossen. Bezüglich des Quartiers habe er angegeben, dass er dafür bis jetzt noch nichts bezahlt habe. Inzwischen könne er angeben, dass das Quartier € 150,00/Monat kosten werde. Er ersuche um Richtigstellung.

Dem Firmenbuch ist zu entnehmen, dass über die Bw. mit Beschluss des Gerichtes vom 13.12.2001 zur GZ. S des Landesgerichtes Klagenfurt der Konkurs eröffnet wurde. Dieser Konkurs wurde mit Beschluss des Gerichtes vom 18.7.2002 nach Abschluss eines Zwangsausgleiches gemäß § 157 der Konkursordnung aufgehoben.

Dieser Sachverhalt beruht auf folgender **Beweiswürdigung**:

Sämtliche Sachverhaltselemente wurden aus den im Akt in Ablichtung einliegenden Urkunden entnommen. Diese Urkunden sind hinsichtlich ihrer Echtheit im Verfahren unbestritten geblieben.

In **rechtlicher Hinsicht** ergibt sich aus diesem Sachverhalt, dass bei den zu beurteilenden Tätigkeiten der 14 – überwiegend aus Griechenland stammenden – Personen die Merkmale der Unselbständigkeit jene der Selbständigkeit bei weitem überwiegen. Begründend wird hierzu ausgeführt:

Gemäß § 47 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG auszahlt.

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

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 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 daher 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 oder nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018).

Für das Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl. VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071).

Nach dem im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhalt ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ohne jeden Zweifel von einer Eingliederung der für die Bw. tätig gewordenen Personen in den betrieblichen Organismus wie auch von einer persönlichen Abhängigkeit gegenüber der Bw. auszugehen.

Nach durchgängiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung bezieht sich das im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübte sachliche bzw. technische Weisungsrecht lediglich auf die vereinbarte Werkleistung und somit nur auf den Arbeitserfolg, während das persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervorruft.

Gerade Letzteres erscheint im gegenständlichen Fall erfüllt. Bei den 14 im Streitzeitraum für die Bw. tätigen Personen liegen nicht einmal Ansätze von eigenen unternehmerischen bzw. betrieblichen Strukturen vor. Sämtliche das behauptete Auftragsverhältnis betreffenden Schriftstücke sind entweder von der Bw. selbst verfasst oder zumindest von einem Schrift- und Erscheinungsbild, das nur den Schluss zulässt, dass sie den als „Subunternehmer“ bezeichneten Personen lediglich zur Unterschrift vorgelegt wurden.

Von der Bw. selbst wurde einbekannt, dass die von ihr als „Subunternehmer“ bezeichneten Personen die große Schneidevorrichtung der Bw. auf der Baustelle benützen würden. Ebenso wurden Baustrom, Wasser und WC-Anlagen von der Bw. zur Verfügung gestellt. An eigenen Betriebsmitteln der als „Subunternehmer“ geführten Personen kann nach den vorliegenden Sachverhaltsfeststellungen nicht mehr als das auch von jedem inländischen unselbständig tätigen Steinmetz, Maurer etc. innezuhabende persönliche Handwerkszeug erblickt werden.

Sämtliche Materialien für die Durchführung der Arbeiten wurden von der Bw. bereit gestellt. Jegliche Vereinbarungen bezogen sich im Wesentlichen auf die Arbeitskraft der aus Griechenland stammenden Personen, da alles Weitere der betrieblichen Organisation der Bw. oblag.

Die festgelegte Pflicht zur Einhaltung der Arbeitszeiten am Bauwerk sowie die ebenfalls schriftlich festgehaltene Verpflichtung exklusiv für die Bw. zu arbeiten, lassen jede selbständig verantwortliche Gestaltung der behaupteten unternehmerischen Tätigkeit vermissen. Die Verpflichtung zur Zusammenarbeit mit den anderen auf der Baustelle für die Bw. tätigen Personen erscheint im Lichte des Gesamtbildes als der Annahme auch nur einer geringen selbständigen Verantwortlichkeit entgegenstehend.

Wenn man noch in Betracht zieht, dass für keinen einzigen der behaupteten „Subunternehmer“ eine gewerberechtliche Anerkennung oder Gleichhaltung des Gewerbes vorgelegt wurde und auch eindeutige sozialversicherungsrechtliche Bestätigungen fehlen, so muss die Annahme einer unternehmerischen Tätigkeit mit einer auch nur einfachsten betrieblichen Struktur in weite Ferne rücken. Aus der Einräumung diesbezüglicher Verwaltungsvergehen durch die Bw. kann für ihren Standpunkt nichts gewonnen werden.

Entgegentreten ist auch den Ausführungen der Bw., wonach die regelmäßig stattfindenden Besprechungen über Qualität und Fortgang der Leistung nicht gegen eine Werkvertrageseigenschaft sprechen würden. Aus der Gesamtsicht der Berufungsangelegenheit ergibt sich daraus nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ein weiteres Indiz für die völlige persönliche Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. sowie für die gänzliche Weisungsgebundenheit der für sie tätigen Personen.

Wenn die Bw. ausführt, dass ihre Vertragspartner Rechnungen gestellt hätten, so ist auch diesbezüglich auf die Feststellungen zu den vorgelegten Schriftstücken zu verweisen.

Die als Beilagen zur Berufung vorgelegten Mängelrügen, Rechnungskorrekturen und Androhungen der Ersatzvornahme entbehren nach dem festgestellten Sachverhalt jeden Nachweises über eine Zurkenntnisnahme durch die Betroffenen und sind aus der Sicht des erkennenden Senates nicht als taugliche Indizien für eine Unternehmereigenschaft anzusehen.

Nicht unerwähnt bleiben kann auch der Umstand, dass der von der Bw. zeitweilig als „Subunternehmer“ geführte KY in den Streitjahren auch als Dienstnehmer (Arbeiter) im Gastgewerbe tätig und sozialversicherungsrechtlich gemeldet war. Aus der Sicht des erkennenden Senates spricht auch dieser Umstand gegen das Bestehen von betrieblichen Strukturen, da wohl kein selbständiger Steinmetz-Unternehmer, in der Zeit zwischen

Aufträgen, als Arbeiter in das Gastgewerbe wechseln, sondern sich wohl eher um neue Aufträge kümmern würde.

Die als „Subunternehmer“ geführten SK und AZ wurden von der Bw. selbst zeitweilig als Dienstnehmer angemeldet, wie der in den Streitjahren vorgeblich selbständig für die Bw. tätige LA ab dem Jahr 2004.

Wenngleich nicht in den Streitzeitraum fallend erscheinen doch auch die Angaben des letztgenannten LA sowie jene des KG im Jänner 2005 geeignet, weitere Bereiche der Arbeitsbeziehung zwischen der Bw. und den für sie tätigen Personen aufzuhellen. Beide vernommenen Personen waren im Streitzeitraum bei der Bw. als „Subunternehmer“ geführt, weshalb die Abläufe als wohl auch für den Streitzeitraum zutreffend zu betrachten sind.

Beiden Niederschriften - wobei den Erstangaben durch den erkennenden Senat jedenfalls die höhere Beweiskraft zugemessen wird als den nachfolgenden Berichtigungen der Aussagen - ist eindeutig zu entnehmen, dass sämtliche Arbeitsmittel, Material, Werkzeug und Firmenauto von der Bw. zur Verfügung gestellt wurden, ebenfalls die Übernachtungsmöglichkeiten. Eine Unterscheidung in Subunternehmer und Dienstnehmer – wie u.a. behauptet – fand hiebei nicht statt. Die Abwicklung und Bezahlung der Arbeiten ließ dem vorgeblichen Subunternehmer KG nicht die geringste Mitgestaltungsmöglichkeit zu, wenn er angab, dass über den Preis pro Quadratmeter verlegte Fläche noch nicht einmal gesprochen worden sei. Auch die Aussage, wonach der Geschäftsführer der Bw. – bezeichnet als „Chef“ – auf die Baustelle komme und ihm zeige, was zu tun sei, spricht für sich. Dies gilt auch für die Anführung, wonach er als Subunternehmer vom Vorarbeiter, welcher – wie schon erwähnt – im Streitzeitraum ebenfalls als Subunternehmer geführt wurde, Anweisungen erhalte. Die Ausführung in der Niederschrift, wonach die Anzahl der Arbeitstage die Höhe seines Verdienstes bestimme, rundet das gegebene Bild ab.

Wohl selbsterklärend ist weiters, dass die Anmeldung des vorher als selbständigen Unternehmer - mit behaupteter gewerblicher Befugnis – geführten LA ab 2004 lediglich als Steinmetzhelfer (Arbeiter) erfolgte, wie die Bw. in ihrem „Einspruch“ gegen die Niederschrift an das Zollamt selbst ausführte. Ebenfalls bloß als Arbeiter angemeldet waren die zeitweilig als „Subunternehmer“ geführten SK und AZ .

Der Umstand, dass für IK im Streitzeitraum eine steuerliche Erfassung beim Finanzamt Graz-Stadt vorlag, vermag am Gesamtbild nichts mehr zu ändern bzw. erscheint im gegenständlichen Fall nicht von Relevanz. Dies gilt auch für die aus Griechenland beigeschafften Unterlagen hinsichtlich mehrerer Personen. Zu verweisen ist diesbezüglich auf

die höchstgerichtliche Rechtsprechung, welche sogar beim Vorliegen inländischer Gewerbeberechtigungen auf den tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der vertraglichen Beziehung durchgegriffen und die Arbeitnehmereigenschaft vermeintlicher „neuer Selbständiger“ bejaht hat (siehe VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071).

Aus der Sicht obiger Erwägungen erscheint auch keinerlei ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerrisiko der für die Bw. tätigen 14 Personen gegeben, wobei aufgrund der vorliegenden Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. sowie der gänzlichen persönlichen Abhängigkeit und Weisungsgebundenheit deren Tätigkeit eher jener von Akkordarbeitern nahekommmt. Der von der Bw. in eventu vorgebrachte Vergleich mit freien Dienstnehmern wird vom erkennenden Senat nicht geteilt.

Ins Leere gehen muss auch der Einwand, dass die Kalkulation der Bw. keinen Raum für lohnabhängige Abgaben der für sie tätigen Personen lasse. Die unternehmerische Notwendigkeit, Aufträge durch günstige Preise zu erlangen, kann – auch bei den im Zuge bzw. nach der Insolvenz der Bw. möglicherweise gegebenen Liquiditätserfordernissen – nicht als Argument für die Nichtabfuhr von Abgaben dienen.

Wenn der Geschäftsführer der Bw. beim Erörterungsgespräch vorbrachte, dass - außerhalb des Streitzeitraumes - eine Überprüfung nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz keine Beanstandung erbracht habe, so ist auf die eigenen Ausführungen der Bw. hinzuweisen, wonach es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit unter anderem nicht darauf ankomme, welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sei (vgl. auch VwGH vom 29. September 2010, Zl. 2008/13/0160).

Abschließend ist noch auf den Einwand einzugehen, wonach die von der Bw. mit dem selben EDV-Programm vorgenommene Berechnung der Lohnsteuer zu niedrigeren Ergebnissen bei mehreren Personen führe als die vom Prüfer festgestellten Nachforderungsbeträge.

§ 77 Abs. 1 EStG 1988 normiert zum Lohnzahlungszeitraum Folgendes:

„Ist der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt, ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat. Beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats, so ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag.“

Die Berechnung der Lohnsteuer auf Basis des Kalendertages als Lohnzahlungszeitraum für die ins Treffen geführten SK (Beschäftigung vom 21.11. – 17.12.2002), KG (Beschäftigung vom 10.5. – 13.6.2003) und IK (Beschäftigung vom 17.3. – 23.3.2004) ergibt daher exakt die vom

Prüfer errechneten Beträge. Von der Bw. wurde ihren Berechnungen offenkundig unrichtigerweise der Kalendermonat als Lohnzahlungszeitraum zugrunde gelegt.

Der weitere Einwand der Bw., wonach auch der außerhalb des Prüfungszeitraumes gelegene Zeitraum vom 1.6.2004 bis zum 31.12.2004 in die Berechnung der Lohnsteuer vom Prüfer zu Unrecht einbezogen worden sei, kann ebenfalls nicht durchdringen, da sich sämtliche Berechnungen des Prüfers nur auf den Zeitraum bis Ende Mai 2004 beziehen und dies auch aus dem Spruch des angefochtenen Bescheides vom 10.11.2004 unmissverständlich abzulesen ist. Lediglich auf dem die Einzelbeträge aufgliedernden EDV-Ausdruck, welcher dem Prüfungsbericht angeschlossen wurde, ist als Überschrift – offenkundig irrtümlich – „Dienstnehmerliste 01 bis 12.2004“ angeführt.

Die von der Bw. beantragte Vernehmung von mehreren der aus Griechenland stammenden Personen, die für die Bw. im Streitzeitraum tätig waren, erwies sich als entbehrlich, da der Sachverhalt durch die vorliegenden Urkunden als umfänglich geklärt erschien und eine Vernehmung dieser Personen zu keinen anderslautenden Sachverhaltsfeststellungen geführt hätte. Der Geschäftsführer der Bw. konnte zu seiner Sicht der Dinge im Zuge des durchgeführten Erörterungstermines gemäß § 279 BAO befragt werden.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Dezember 2010