



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 10

GZ. RV/0062-G/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des HE, vertreten durch GPS-Gloser-Pieber-Scholler Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 3270 Scheibbs, Rathausgasse 3, vom 18. Juli 2007 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 10. Juli 2007 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2004 bis 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Bei dem als Baumeister selbständig als Einzelunternehmer tätigen Berufungswerber wurde im Zuge einer Lohnabgabenprüfung nach den Ausführungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgestellt, dass sich die laut Buchhaltung als Fremdleistung ausgewiesenen Beträge auf polnische Personen beziehen würden, welche im Auftrag des Berufungswerbers auf diversen Baustellen Bauarbeiten verrichtet hätten. Diese Arbeiten habe das Finanzamt als Scheinselbständigkeit bewertet. Die an die polnischen Arbeitnehmer ausgezahlten Beträge (Nettobeträge) seien somit als Bruttoarbeitslöhne der steuerlichen Neuberechnung unterzogen worden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ unter Hinweis auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung die angefochtenen Bescheide.

Die gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen werden damit begründet, dass die polnischen Staatsbürger IW und MS für den Berufungswerber im Werkvertrag gearbeitet hätten. Der Werkvertrag sei mündlich geschlossen worden und habe vorgesehen, dass die beiden Unternehmer z.B. bei der Baustelle S sämtliche Vorarbeiten zur Fassadensanierung vorzunehmen gehabt hätten. Dies seien insbesondere Stemmarbeiten, Fenstertausch und Spachtelarbeiten nach dem Fenstertausch gewesen. Ein entsprechender Zeitplan, um den Fortgang des Baufortschrittes zu gewährleisten, sei vorgegeben worden. Eine Vertretung sei möglich gewesen und sei vor allem zwischen den beiden Herren selbst erbracht worden. Das unternehmerische Risiko hätten die Werkvertragsnehmer selbst zu tragen - keine Leistung, keine Bezahlung. Das in Besitz der Werkvertragsnehmer befindliche Werkzeug reiche völlig aus, um die genannten Arbeiten auszuführen. Weiters hätte sich ein Kfz im Besitz der Werkvertragsnehmer befunden, mit dem sie zur Baustelle gelangen hätten können.

Der Werkvertrag sei projektbezogen gewesen, zeitlich begrenzt gewesen und es hätte keinerlei Weisungsgebundenheit innerhalb des übertragenen Werkes gegeben. Eine Abrechnung sei erst nach Fertigstellung und Abnahme der Arbeiten erfolgt. Der Berufungswerber als Generalunternehmer habe die Baustellen immer wieder überprüft, mitgearbeitet und natürlich Vorgaben gegeben, wie diverse Arbeiten auszuführen seien. Der Berufungswerber gehe bei österreichischen Firmen genauso vor, ohne dass eine Weisungsgebundenheit konstruiert werde. Diese sachlichen Weisungen seien in der Branche durchaus üblich.

Dem Berufungswerber seien von den Werkvertragsnehmern Gewerbescheine (Ausstellung BH X) vorgelegt worden, sodass man annehmen könne, dass eine Gewerbeausübung in Österreich gesetzlich möglich sei. Um ja gegen kein Gesetz zu verstößen, habe er sich auch beim Finanzamt X (also jener Behörde, die ihn angezeigt habe) erkundigt, wie es mit der Beschäftigung von ausländischen Unternehmen aussehen würde, habe sämtliche Papiere der Werkvertragsnehmer vorgelegt und nach Prüfung und interner Rückfragen am Finanzamt keine abschlägigen Auskünfte erhalten.

Trotz der Auskünfte des Finanzamtes X habe sich der Berufungswerber nachweislich auch noch an das Bundesministerium für Arbeit und Wirtschaft in Wien gewandt und habe sämtliche Papiere der Werkvertragsnehmer vorgelegt. Hier habe er schlussendlich nach eingehender Prüfung die Antwort erhalten, dass ausländische Gewerbescheine in Österreich erst nach 3 jähriger Berufsausbildung anerkannt werden würden. Diese Auskunft habe ihn veranlasst die Werkvertragsnehmer an die Wirtschaftskammer X zu verweisen. Die Erteilung der österreichischen Gewerbescheine sei die Folge gewesen. Somit sei für den Berufungswerber die Möglichkeit gegeben gewesen, einen Werkvertrag abzuschließen.

---

Um in weiterer Folge dem Gesetz genüge zu leisten, hätten sich die Werkvertragsnehmer an das Finanzamt X gewandt, um eine Steuernummer zu beantragen (auch eine Vorgabe der BH X) und hätten einen Steuerberater beauftragt, um diverse administrative Arbeiten, auch auf Grund der Sprachprobleme, lösen zu können.

Ein Erhebungsbeamter des Finanzamtes sei beauftragt worden, die Daten zu erfassen. Bei dieser Befragung sei der Berufungswerber zu der Meinung gekommen, dass den Werkvertragsnehmern zur Erlangung einer Steuernummer nicht geholfen worden sei, sondern diese durch die Befragung (schlechte Sprachkenntnisse) in die Rolle eines Dienstnehmers gedrängt worden seien. Dies zeige auch, dass kein Fragebogen Verf 24, sondern vom Beamten von Haus aus ein Fragenkatalog zur Selbstständigkeit von EU-Ausländern ausgefüllt worden sei. Obwohl die Behörden vom Berufungswerber befragt und eigentlich auch über die Werkvertragsnehmer informiert worden waren, sei die Vorgangsweise der erhebenden Beamten sehr aufdringlich gewesen. So sei er laut Mitteilung der Hausbesitzer über den Innenhof in den Wohnbereich gelangt, um nach den polnischen Staatsbürgern zu suchen.

Auf Grund der vorgefassten Meinung der ermittelnden Beamten des Finanzamtes, dass ausländische Staatsbürger, die in Österreich tätig werden würden, als nichtselbständig Beschäftigte zu behandeln seien, hätte bis jetzt nicht klar gemacht werden können, dass in diesem Fall sehr wohl eine selbstständige Tätigkeit vorliegen würde und die polnischen Staatsbürger für sämtliche Abgaben in Österreich aufkommen hätten wollen und dies auch getan hätten (Sozialversicherung). Der letztlich für den Ausgang der Prüfung maßgebliche Beamte habe nur auf Grund des Fragebogens, der durch den Ermittlungsbeamten ausgefüllt worden sei, geurteilt. Es seien keine weiteren Befragungen der polnischen Staatsbürger durchgeführt worden. Jedes Pro-Argument für eine Gewerbeausübung, das vom Berufungswerber vorgebracht worden sei, sei nicht zur Kenntnis genommen worden, sondern man sei von einer Scheinselbstständigkeit ausgegangen und dass die Anmeldung zur SVA der gewerblichen Wirtschaft, die Lösung eines Gewerbescheines, der Versuch, eine Steuernummer zu erhalten, einen Steuerberater zu beauftragen nur Umgehungsmaßnamen für eine Nichtselbstständigkeit gewesen wären.

Für die Jahre 2004 und 2005 seien überhaupt keine Erhebungen angestellt worden. Nur auf Grund der Rechnungen der Werkvertragsnehmer sei die Tätigkeit als nichtselbständig eingestuft worden. Es sei weder nach den Projekten noch nach den geleisteten Tätigkeiten gefragt werden, es sei einfach nach verrechnet worden.

Ein weiteres Indiz für die Selbstständigkeit sei auch die Bezahlung der Werkvertragsnehmer gewesen. Der Kollektivvertrag würde bei € 7,30 bis 10,80 und nicht bei € 21 liegen, dies deshalb, weil ja die Abgaben von den Werkvertragsnehmern selbst zu tragen seien. Einem

Arbeiter würde kein Arbeitgeber netto oder brutto € 21 in der Stunde bezahlen. In diesem Fall seien die ausländischen Werkvertragsnehmer nicht mit einem vergleichbaren „Nettolohn“ abgespeist worden, sondern als Unternehmer mit € 21 bezahlt worden, was auch zu einem erklecklichen Monatseinkommen geführt hätte.

In einer dem Berufungswerber zur Stellungnahme übermittelten Stellungnahme beschreibt das Finanzamt das Tätigkeitsbild der beiden polnischen Staatsbürger folgendermaßen:

„Diesen ausgefüllten Fragebögen zur Selbständigkeit von EU-Ausländern ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass I die deutsche Sprache ein wenig versteht und nicht lesen kann, wogegen M diese gut versteht und ein wenig lesen kann. Am Tag der Niederschrift (5.10.2006) geben sie an, sie arbeiten ca. seit 10 Tagen für ihren Auftraggeber. Als Auftraggeber nennen die beiden Polen Herrn H. Mit ihm seien die Leistungen mündlich vereinbart worden (lt. Berufung wurde ein mündlicher Werkvertrag geschlossen). Hr. HS bestimmt, auf welcher Baustelle bzw. wo auf der Baustelle die beiden zu arbeiten hätten. Derzeit arbeiten sie auf der Baustelle S und würden vom Bauherrn bezügl. Arbeitszeit, -fortgang und –qualität kontrolliert. Die auszuführenden Tätigkeiten wären Spachteln, Stemmarbeiten und Fenstereinbau. Das dafür notwendige Werkzeug besitzen die beiden Polen selbst, das benötigte Arbeitsmaterial erhalten sie von Herrn HS bzw. vom Bauherrn. Eine Meldung bei Arbeitsbeginn und –ende sei nicht erforderlich. Die beiden Polen können kommen und gehen, wann sie wollen, dem Bauherrn sei eine Abwesenheit wegen Urlaub oder Krankenstand zu melden. Eine Vertretung durch eine andere Person sei aber nicht möglich. Die Abrechnung erfolgt nach Fertigstellung der Arbeit, es wird eine Rechnung gelegt, Die Bezahlung erfolgt daraufhin in bar. Wer das Haftungs- und Gewährleistungsrisiko trägt, ist den beiden unbekannt. „

Bezüglich dieses Schreibens des Finanzamtes erwidert der Berufungswerber zusammengefasst, dass es die Diskussion über Werkvertrag oder Dienstvertrag in diesem Fall nicht geben würde, wenn die beiden polnischen Werkvertragsnehmer österreichische Staatsbürger und der deutschen Sprache mächtig wären. Es sei für die beiden Polen schwierig, in Erwartung, dass ein Fragebogen zur Erteilung einer Steuernummer ausgefüllt werde, anstatt dessen ein Fragebogen ausgefüllt werde, der darauf gerichtet sei, dass als Ergebnis nichtselbständige Arbeit herauskommen würde, noch dazu, wenn die beiden der deutschen Sprache nicht so mächtig seien. Wo liege für einen polnisch sprechenden Menschen wohl der Unterschied, ob Leistungen mündlich vereinbart werden oder ob ein mündlicher Werkvertrag geschlossen worden sei. Natürlich bestimme er als Generalunternehmer, in welchem Zeitraum die Arbeiten erledigt sein müssen und auf welcher Baustelle der Werkvertrag zu erfüllen sei.

Bezüglich Weisungsgebundenheit, Eingliederung und Unternehmerrisiko führt der Berufungswerber aus, dass er ständig auf seinen Baustellen anzutreffen sei, umso mehr, da er nur eine kleine Firma betreiben und in der Regel Auftrag für Auftrag abarbeiten würde. Weiters sei er bekannt dafür, dass er die arbeiten genau und im Zeitplan erfüllen würde. Diese Arbeitweise sei nur möglich, wenn man seinen Subunternehmern ständig über die

Schultern schauen, Verbesserungsvorschläge machen, selbst Hand anlegen und Druck machen würde. Die Aussage im Fragenkatalog, er habe bestimmt, auf welcher Baustelle zu arbeiten sei, müsse unter dem oben angegebenen Blickwinkel bewertet werden. Auch österreichische Subunternehmer würden von ihm so behandelt werden und es werde keine Weisungsgebundenheit unterstellt. Ein Zeitplan müsse erstellt werden, weil es ja vertraglich festgelegte Fertigstellungstermine gebe bzw. zu einem bestimmten Zeitpunkt die Baustelle an einen anderen Unternehmer in einem bestimmten Zustand übergeben werden müsse. Außerdem wisse er nicht, ob die beiden Polen nicht auch für andere Auftraggeber tätig geworden sind oder tätig werden wollten. Das Unternehmerrisiko könne deshalb nicht abgesprochen werden.

Wenn ein Pole nicht wisse, was ein Gewährleistungs- oder Haftungsrisiko sei, könne das nicht vice versa bedeuten, dass dieser die Risiken nicht zu tragen hätte. Dies sei sicher wieder ein sprachliches Problem. Jeder Unternehmer hätte diese Risiken zu tragen, wobei er als Generalunternehmer diese Risiken als erster Ansprechpartner und Partner vor Ort gegenüber dem Vertragspartner zu tragen hätte.

Bezüglich des Einwandes, dass die Bezahlung erst nach Fertigstellung zu erfolgen habe, sei richtig, aber es spreche nichts dagegen, wenn Teilabschnitte abgerechnet werden würden und sei in der Branche auch so üblich. Zu den Zeiträumen 2004 und 2005 sei zu sagen, dass jede Baustelle bezüglich der Vereinbarungen gesondert zu betrachten sei. Einwände im Zuge der Prüfung seien sehr wohl gemacht worden, aber wenn der Prüfer sage, „über die Polaken gehört drüber gefahren“, dann könne man sich vorstellen, wie Einwände behandelt worden seien. Überhaupt sei dieses Prüfungsverfahren für ihn etwas dubios. Die gesamte Prüfung werde auf Grund des Fragebogens zur Selbständigkeit von EU-Ausländern aufgebaut. Der Fragebogen werde von einem Beamten erstellt, der sich über Hintertüren ohne Erlaubnis der Hausbesitzer Zugang verschafft habe, mit ausländischen Staatsbürgern, die die Sprache nicht so gut beherrschen und denen natürlich auch gewisse Auslegungen in den Mund gelegt werden können. Dann komme wieder ein anderer Prüfer, der mit dem Sachverhalt nur über diesen Fragebogen vertraut sei und jetzt antworte er wiederum einer anderen Prüferin, die die Fakten ja auch wieder aus dritter Hand übermittelt bekommen habe. Ihm fehle in der Stellungnahme des Finanzamtes ein wichtiger Punkt, die Bezahlung der Subunternehmer. Umgerechnet € 21 sei für die Regiestunde bezahlt worden, dies gebe es in keinem Dienstverhältnis, für ihn ein weiteres Indiz für ein Werkverhältnis. Abschließend möchte er darauf hinweisen, dass für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienst- oder Werkverhältnis stets das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend sei und dass die Untersuchung, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen würden, fair geführt werden müsse und sprachliche Barrieren nicht in eine

Richtung ausgelegt werden dürften. Für ihn sei immer festgestanden, dass er Werkverträge abgeschlossen habe und er gebe auch zu bedenken, dass er die Behörden (BH, WK, Finanzamt, BM für Arbeit und Wirtschaft) mit in die Entscheidung einbezogen und keine abschlägigen Antworten bekommen habe.

Das Finanzamt legte die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen zur Entscheidung vor.

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

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind gem. § 41 Abs. 2 FLAG u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

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

Gem. § 47 Abs. 1 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 auszahlt.

Gem. § 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.

In der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 werden zwei Kriterien genannt, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses bestimmend sind, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In jenen Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. z.B. Erkenntnis vom 19. 9. 2007, 2007/13/0071; 10.11.2004, 2003/13/0018) auf weitere Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen, wozu insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos zählt. Der Begriff des Dienstverhältnisses ist durch § 47 EStG nicht abschließend definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität vorhanden sein müssen

---

(VfGH 1. 3. 2001, G109/00). Entscheidend ist nur, ob die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit dem Tatbild des § 47 entspricht (VwGH 19.4.1988, 85/14/0145).

Das für ein Dienstverhältnis sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit und ist durch eine weit reichende Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit gekennzeichnet. 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 (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).

Im gegenständlichen Fall geben die beiden polnischen Staatsbürger übereinstimmend laut Fragenkatalog zur Selbständigkeit von EU-Ausländern an, dass ihr Auftraggeber der Berufungswerber ist. Verträge seien keine vorhanden, nur mündliche Vereinbarungen. An Tätigkeiten werden Spachteln, Stemmarbeiten und Einbau von Fenstern genannt. Diese Angaben stimmen im Wesentlichen mit den Ausführungen des Berufungswerbers in der Berufung samt den dazugehörigen Ergänzungen überein.

Wie oben dargestellt, beinhaltet die Tätigkeit der beiden polnischen Staatsbürger Stemmarbeiten, Fenstertausch und Spachtelarbeiten nach dem Fenstertausch. Laut Auszug aus dem zentralen Gewerberегистер wurden den beiden polnischen Staatsbürgern folgende freie Gewerbe mit Entstehungsdatum 31.8.2006 zuerkannt: Herstellung von Öffnungen im Mauerwerk, sofern dadurch das konstruktive Gefüge von Bauwerken nicht berührt wird, Montage von Fenstern und Türen in bestehende Maueröffnungen durch Einschäumen unter Ausschluss jeder an einen Befähigungsnachweis gebundenen Tätigkeit, Aufstellung und Montage mobiler, statisch belanger Trenn- und Ständerwände durch Schrauben oder Zusammenstecken von fertig bezogenen Elementen, Verspachteln von Fugen in Betonflächen und vorgefertigten Bauteilen, Abdichten gegen Feuchtigkeit und Druckwasser.

Es ist unschwer zu erkennen, dass es sich dabei um einfache manuelle Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten handelt, deren Ausführung keinerlei Befähigungsnachweise bedürfen. Der VwGH unterstellt bei derartigen Tätigkeiten, die in Bezug auf die Arbeitsausführung und die Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum des Dienstnehmers erlauben, bei einer Integration des Beschäftigten in den Betrieb, in Ermangelung gegenläufiger Anhaltspunkte das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses (VwGH vom 26.1.2010, 2009/08/0269). Bezüglich des Verspachtelns von Wänden durch zwei polnische Staatsbürger hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 16.9.2009, 2009/09/0150, ausgesprochen, dass einfache Hilfsarbeiten, die im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf erbracht werden müssen, idR kein selbständiges Werk darstellen. Auch der Berufungswerber selbst gibt in seiner Berufung an, dass die beiden polnischen Staatsbürger lediglich

---

„Vorarbeiten zur Fassadensanierung“ durchführen würden. Die Art der erbrachten Leistungen der beiden polnischen Staatsbürger für den Berufungswerber deutet demnach auf eine nichtselbständige Tätigkeit hin.

Der laut Judikatur für ein persönliches Weisungsrecht sprechende Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit der beiden polnischen Staatsbürger zeigt sich im gegenständlichen Fall unter anderem auch dadurch, dass der Berufungswerber als deren einziger Auftraggeber fungiert. Wenn der Berufungswerber beteuert, gar nicht zu wissen, ob die beiden polnischen Staatsbürger nicht auch für andere Auftraggeber tätig geworden seien oder tätig werden wollten, widerspricht dies seinen Angaben darüber, dass entsprechend den vertraglich festgelegten Fertigstellungsterminen ein Zeitplan erstellt werden bzw. die Baustelle an einen anderen Unternehmer in einem bestimmten Zustand übergeben werden müsse. Auf Grund des von ihm geschilderten strikten Zeitplanes hat er ein zwingendes Interesse daran, zu wissen, von wie vielen Auftraggebern die beiden polnischen Staatsbürger Aufträge annehmen. Die in diesem Zusammenhang gemachten Angaben des Berufungswerbers, die beiden polnischen Staatsbürger könnten kommen und gehen wann sie wollten, sind ebenfalls unglaublich, denn dadurch würde der Berufungswerber Gefahr laufen, die von ihm betriebenen Baustellen nicht fristgerecht fertig stellen zu können. Von einer völlig freien Wahl der Arbeitszeit kann daher nicht ausgegangen werden. Darüber hinaus besteht kein Grund, die Angaben der beiden polnischen Staatsbürger im Fragenkatalog dahingehend, dass der Berufungswerber ihnen sagen würde, auf welcher Baustelle sie arbeiten sollten, wo auf dieser Baustelle sie arbeiten sollten und welche Arbeiten sie ausüben sollten, anzuzweifeln. Eine weitreichende Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit der beiden beschäftigten polnischen Staatsbürger - und damit die für eine nichtselbständige Tätigkeit erforderliche Weisungsgebundenheit – ist auch daraus erkennbar, dass der Berufungswerber nach seinen eigenen Angaben Vorgaben gegeben habe, wie diverse Arbeiten auszuführen waren, Verbesserungsvorschläge gemacht habe bzw. selbst mitgearbeitet habe.

Das sich in Besitz der beiden polnischen Staatsbürger befindliche Werkzeug – laut Fragenkatalog Hammer, Meisel, Spachtel und Kelle – zeugt ebenfalls davon, dass es sich nur um einfache manuelle Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten handeln konnte, welche von den beiden betroffen Personen ausgeführt wurden. Das Arbeitsmaterial wurde nach den Angaben im Fragenkatalog überdies vom Berufungswerber oder vom Bauherrn zur Verfügung gestellt. Dem Einwand des Berufungswerbers, es hätte sich ein Kfz im Besitz der beiden polnischen Staatsbürger befunden, mit dem sie zur Baustelle gelangen hätten können, ist entgegenzuhalten, dass es einer nichtselbständigen Beschäftigung nicht entgegensteht, wenn Dienstnehmer mit dem in ihrem Besitz befindlichen Kraftfahrzeugen zur Arbeitsstätte bzw. zur Baustelle gelangen.

Durch die nach den Angaben des Berufungswerbers den beiden polnischen Staatsbürgern zugestandene Vertretungsmöglichkeit werden die beiden polnischen Staatsbürger ihrer Pflicht zur persönlichen Leistungserbringung nicht enthoben, da es sich dabei lediglich um eine gegenseitige, gleichsam nur im Kollegenkreis mögliche Vertretungsmöglichkeit handelt. Das selbständigen Unternehmern zukommende generelle Vertretungsrecht, das einen Hinweis für eine selbständige Tätigkeit darstellen kann, liegt im gegenständlichen Fall nicht vor, weswegen in diesem Zusammenhang von der persönlichen Arbeitsleistung der beiden polnischen Staatsbürger auszugehen ist.

Zu den vom Berufungswerber genannten projektbezogenen Werkverträgen in der Berufung ist Folgendes auszuführen: Vereinbarungen über Aufträge konnten nicht vorgelegt werden. In dem vom Finanzamt dem UFS vorgelegten Berufungsakt befinden sich vier von 1-4 durchnummerierte Rechnungen. Die Rechnung 1 wurde ausgestellt am 15.11.06 für den Leistungszeitraum September, die Rechnung 2 am 3.12.06 für den Leistungszeitraum Oktober, die Rechnung 3 ebenfalls am 3.12.06 für den Leistungszeitraum November und die Rechnung 4 am 28.12.06 für den Leistungszeitraum Dezember. Auf diesen vier exemplarisch vorgelegten Rechnungen scheint als Absender MS, Baudienstleistungen, auf und als Empfänger der Berufungswerber. Auf der Rechnung 1 werden an Tätigkeiten angeführt: „Baustelle L Althaussanierung: Fassadenputz abstemmen u. Schutträumen. 71,5 Std. x € 21,-, Bauleistung“. Auf der Rechnung 2 werden angeführt: „Baust. L Händische Grabarbeiten Feuchtigkeitsisolierung Hilfsleistungen 190 Std. x € 21,- Bauleistung). Auf der Rechnung 3 werden angeführt: „Baust. L Stemmarbeiten Grabarbeiten Hilfsleistungen (Schalung u. Beton) 185,5 Std x € 21 Bauleistung. Auf Rechnung 4 werden angeführt: „Baust. Alte Keramik Fam. HO Stemmarbeiten Spachtelungen, Trockenputz – Montagen 116 Std. x € 21 Bauleistung“.

Der Inhalt der vorgelegten Rechnungen entspricht in keiner Weise den Anforderungen für projektbezogene Aufträge. Die Aufzählung der aufgelisteten Tätigkeiten, wie Fassadenputz abstemmen u. Schutträumen, händische Grabarbeiten, Feuchtigkeitsisolierung, Hilfsleistungen, Stemmarbeiten und Spachtelungen, sind lediglich allgemeiner Art, ohne etwas über ein bestimmtes „Projekt“ mit konkreten Angaben über den Zeitraum oder den Umfang der einzelnen Tätigkeiten bzw. speziellen Anforderungen an den einzelnen Baustellen auszusagen. Die Angaben in den Rechnungen beziehen sich lediglich auf die bereits oben dargestellten Hilftätigkeiten und den Abrechnungszeitraum. Bei einer derartigen Arbeitsweise ist auch nicht davon auszugehen, dass die Leistungen bereits bei Vertragsabschluss im vorhinein eindeutig bestimmt, sondern erst nach diesem Zeitpunkt auf einer Baustelle an Ort und Stelle festgelegt wurden. Nach der Rechtsprechung des VwGH stellen derartige Leistungen kein Werk dar und können auch keine Grundlage für eine Gewährleistung sein (vgl. VwGH vom 16.9.2009, 2009/09/0150). Die regelmäßige Bezugnahme auf einen

---

monatlichen Abrechnungsmodus deutet ebenfalls auf eine nichtselbständige Tätigkeit hin, da bei projektbezogenen Aufträgen in der Regel für abschnittweise Fertigstellungen Zwischenabrechnungen durchaus üblich sind, diese aber in der Regel nicht auf das Monatsende fallen. Es ist daher in diesem Zusammenhang von der laufend zur Verfügung gestellten Arbeitskraft der beiden polnischen Staatsbürger auszugehen.

Die als zweites Kriterium für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses in der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 genannte Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ergibt sich aus dem bisher Gesagten. In den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist ein Arbeitnehmer dann eingegliedert, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel zur Verfügung stellt. Weiters ist das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit zu berücksichtigen, ebenso wie die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden (Doralt, EStG Kommentar, Tz 44 zu § 47 und die dort zitierte Judikatur).

Die beiden polnischen Staatsbürger sind nach ihren eigenen Angaben und nach der Aktenlage ausschließlich für den Berufungswerber an den von ihm für sie vorbestimmten Baustellen tätig. Nach den Angaben im Fragenkatalog sagt ihnen der Berufungswerber auf welcher Baustelle sie arbeiten sollen, wo sie auf dieser Baustelle arbeiten sollen und welche Arbeiten sie ausüben sollen. Bezuglich der Arbeitszeit, Arbeitsfortgang und Arbeitsqualität werden sie nach den Angaben im Fragenkatalog von Herrn L kontrolliert. Was das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit der beiden polnischen Staatsbürger betrifft, ist aus den vorliegenden Abrechnungen zu ersehen, dass sie in den Monaten Oktober und November 2006 gleichsam einer Vollbeschäftigung 190 bzw 185 Stunden für den Berufungswerber tätig waren. Wenn der Berufungswerber einwendet, dass sie kommen und gehen hätten können, wann sie gewollt hätten, ist zu berücksichtigen, dass bei einer derart hohen Arbeitstundenanzahl wenig Freiraum für eine freie Gestaltung der Arbeitszeit übrig bleibt. Dass der Berufungswerber seine Baustellen immer wieder überprüft, mitarbeitet und Vorgaben gibt, wie diverse Arbeiten auszuführen sind, spricht nicht gegen sondern eher für eine nichtselbständige Tätigkeit der beiden polnischen Staatsbürger. Hinzu kommt, dass das zu verwendende Arbeitsmaterial nicht selbst gekauft wird und die verwendeten Werkzeuge lediglich einen geringen Wert darstellen.

Der Unabhängige Finanzsenat geht auf Grund der bisherigen Ausführungen davon aus, dass beide in der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 genannten Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses gegeben sind.

Das vom Berufungswerber ins Treffen geführte und für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu

beeinflussen und damit den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Durch die vom Berufungswerber aufgezeigte stundenabhängige Entlohnung wird ein Unternehmerrisiko jedoch nicht aufgezeigt bzw. die persönliche Abhängigkeit nicht in Frage gestellt, da es auch im Rahmen eines abhängigen Dienstverhältnisses zu einer leistungsbezogenen Entlohnung kommen kann (vgl. VwGH vom 22.12.2009, 2006/08/0317). Der in der Berufung vom Berufungswerber wiedergegebene auf die beiden polnischen Staatsbürger zutreffende Umstand – keine Leistung, keine Bezahlung – spricht nach Ansicht des UFS eher gegen als für ein Unternehmerrisiko, da ein Arbeitnehmer kein unternehmerisches Risiko zu tragen hat, wenn er für seine Arbeit einen von vorneherein festgelegten Arbeitslohn pro Stunde erhält, hingegen keinen Arbeitslohn erhält, wenn er keine Leistung erbringt. Ein Unternehmerrisiko spiegelt sich dem gegenüber vor allem darin wieder, dass trotz der von einem Unternehmer erbrachten Leistung auf Grund des von ihm zu tragenden Risikos, ein Arbeitslohn aus welchen Gründen auch immer nicht zustande kommt.

Der vom Berufungswerber an die beiden polnischen Staatsbürger bezahlte Stundenlohn ist zwar höher als der des anzuwendenden Kollektivvertrages. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass beim Kollektivvertragslohn der Arbeitgeber zusätzlich zu dem laut Kollektivvertrag zu bezahlenden Lohn einen Arbeitgeberanteil der Sozialabgaben, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe, den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie die Kommunalsteuer zu entrichten hat.

Dem wiederholten Hinweis des Berufungswerbers auf die schlechten Sprachkenntnisse der beiden polnischen Staatsbürger ist einerseits entgegenzuhalten, dass der eine der beiden Polen angibt, die deutsche Sprache gut zu verstehen und ein wenig lesen zu können. Andererseits wird dadurch deutlich, dass eine Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsleben als selbständiger Unternehmer ohne die Beherrschung der Sprache praktisch unmöglich ist. Zum Vorwurf des Berufungswerbers, die beiden polnischen Staatsbürger seien durch die schlechten Sprachkenntnisse in die Rolle eines Dienstnehmers gedrängt worden, bzw. es sei von Haus aus ein Fragebogen zur Selbständigkeit von EU-Ausländern ausgefüllt worden, ist anzumerken, dass das Finanzamt bereits am 5.10.2006 eine Nachschau bei den beiden betroffenen Personen durchgeführt und als Ergebnis ausgeführt hat, dass sie der deutschen Sprache nicht mächtig seien und als selbständige Unternehmer nicht auftreten könnten. Das vorhandene Werkzeug sei besichtigt worden und stelle einen eventuellen Wert von € 20 dar. Zurzeit werde der Pkw des Berufungswerbers benutzt. Herr I besitze noch keine inländische Sozialversicherungsnummer. Da es derzeit weder buchhalterische Unterlagen gebe – Ausgangsrechnungen/Werkverträge - werde angeregt, eine Steuernummer derzeit nicht zu vergeben. Es könnte sich um eine Umgehung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes handeln.

Weiters sei festgestellt worden, dass keine Stundenaufzeichnungen über bereits geleistete Tätigkeiten vorliegen würden. Die im Wirtschaftsleben übliche Gestaltungsweise eines Selbständigen liege in diesem Fall kaum vor, es erscheine, dass kein Unternehmerwagnis begründet werde – die mit der Tätigkeit verbundenen Kosten würden vom Auftraggeber getragen werden. Bezuglich Auftraggeber hätte keine genaue Erkenntnis bei der Amtshandlung gewonnen werden können. Eine Anlaufstelle für EU-Ausländer bezüglich Arbeitsvermittlung könnte die Firma ST sein. Erste Anbahnungsgespräche von Herrn I hätten am Würstelstand in P stattgefunden. Angeregt werde eine weitere Überprüfung in zwei bis drei Monaten.

Die Ermittlungstätigkeit des Finanzamtes zeigt, dass es bereits vor der gegenständlichen Lohnabgabenprüfung bzw. des Fragenkataloges Hinweise auf eine nichtselbständige Tätigkeit der beiden polnischen Staatsbürger gegeben hat und damit eine so genannte „Scheinselbständigkeit“ vorliegen könnte.

Die weiteren Vorwürfe des Berufungswerbers an das Finanzamt, durch die vorgefasste Meinung der ermittelnden Beamten hätte bis jetzt nicht klar gemacht werden können, dass eine selbständige Tätigkeit vorliegen würde bzw. seien für 2004 und 2005 überhaupt keine Erhebungen angestellt worden, weder nach Projekten, noch nach geleisteten Tätigkeiten gefragt worden, sind ebenfalls ungeeignet den Berufungen zum Erfolg zu verhelfen. Dem Berufungswerber wäre es offen gestanden Projekte aus den Jahren 2004 und 2005 und die daraus resultierenden Abrechnungen bzw. überhaupt alles, woraus die selbständige Tätigkeit der beiden Polen hervorgeht bzw. nachzuweisen wäre, vorzulegen. Dies hat der Berufungswerber jedoch weder im Prüfungs- noch in dem anschließenden Berufungsverfahren, in dem er ausreichend Gelegenheit dazu gehabt hätte, getan. Auch in der dem Berufungswerber zur Stellungnahme übermittelten Äußerung des Finanzamtes zur Berufung wird ausgeführt, dass während der Prüfung nicht eingewendet worden sei, dass für 2004 und 2005 andere Vereinbarungen gegolten hätten. Die Anmeldung zur SVA der gewerblichen Wirtschaft und die Lösung eines Gewerbescheines, sowie der Versuch eine Steuernummer zu erhalten und einen Steuerberater zu beauftragen, führen nicht automatisch dazu, eine damit im Zusammenhang stehende Tätigkeit steuerrechtlich als selbständige Tätigkeit zu werten. Der Berufungswerber irrt daher, wenn er davon ausgeht, dass die Erteilung des Gewerbescheines die Grundlage für legales Tätigwerden darstellt.

Die Tatsache, dass das EStG eine selbstständige Begriffsbestimmung enthält, was als ein Dienstverhältnis anzusehen ist, kann zwangsläufig dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits und im bürgerlichen Recht oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich zu beurteilen ist. Die in anderen Rechtsgebieten verwendeten Begriffe des

---

"Arbeitnehmers" sind für das Einkommensteuerrecht somit nicht maßgebend, sondern können allenfalls ein Indiz für die steuerliche Arbeitnehmereigenschaft darstellen. Diese unterschiedlichen Ergebnisse erkannte der VfGH jedoch nicht als unsachlich (vgl. das Erkenntnis vom 8.6.1985, B 488/80). Der vom Berufungswerber bemängelte Umstand, dass zwar die Wirtschaftskammer aus welchen Gründen auch immer den beiden beschäftigten polnischen Staatsbürgern Gewerbescheine ausgestellt hat, das Finanzamt demgegenüber deren Tätigkeit nicht als selbständig sondern als unselbständig qualifiziert hat, entspricht somit der geltenden Rechtslage. Überdies hat der Berufungswerber das Rechtsinstrument der „Auskunftspflicht der Behörde“ gem. § 90 EStG 1988 nicht in Anspruch genommen.

Wenn der Berufungswerber einwendet, dass das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend sei und die Untersuchung, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen würden, fair geführt werden müsse und sprachliche Barrieren nicht in eine Richtung ausgelegt werden dürften, ist darauf hinzuweisen, dass nach dem Gesamtbild hinsichtlich der von den beiden polnischen Staatsbürgern durchgeföhrten Tätigkeiten beim Berufungswerber die in der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 angesprochenen Kriterien nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates erfüllt sind. Eine etwaige rechtswidrige Erlangung entscheidungswesentlicher Sachverhaltselemente durch das Finanzamt konnte nicht festgestellt werden.

Zusammenfassend kommt der UFS auf Grund der oben dargestellten Gründe zu dem Ergebnis, dass das Finanzamt zu Recht von einer nichtselbständigen Tätigkeit der beiden beim Berufungswerber beschäftigten polnischen Staatsbürger ausgegangen ist. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 14. Juni 2010