

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler über die Beschwerde der Bf., vom 15. September 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 5. Juli 2010, betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für die Kalenderjahre 2007 und 2008, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2006, 2007 und 2008 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages für Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof (Art. 133 Abs. 4 B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der (vormaligen Berufungswerberin und nunmehrigen) Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an der in den spruchgegenständlichen Kalenderjahren (2006-2008) XY1, XY2, XY3 und XY4 zu je 25% beteiligt waren.

Strittig ist - als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 Abs. 1 EStG 1988) -, ob es sich bei den Zahlungen an die zu je 25% beteiligten Gesellschafter um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988) handelt und ob von der Bf. beschäftigte sog. Leiharbeiter ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt haben.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Die angefochtenen Bescheide vom 5. Juli 2010 hat das Finanzamt im verwiesenen (und ebenfalls mit 5. Juli 2010 datierten) Bericht wie folgt begründet:

Die ausbezahlten Bezüge an die nicht wesentlich beteiligten Personen (GF-Gesellschafter und Nur-Gesellschafter) stellten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1988 dar. Es lägen alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vor. Die Bezüge seien daher sämtlichen anfallenden Lohnabgaben (LSt, DB, DZ usw.) zu unterwerfen gewesen. Im Prüfungszeitraum habe die Bf. überdies mehrere ausländische Personen für die Durchführung von Bauarbeiten beschäftigt. Bei einer durchgeführten Baustellenkontrolle am 18.07.2007 seien drei dieser Personen bei der Errichtung eines Zaunes angetroffen worden. Die polnischen Staatsbürger seien nicht im Besitz einer arbeitsmarktbehördlichen Bewilligung gewesen. Es sei eine Anzeige beim magistratischen Bezirksamt erfolgt, aufgrund dessen sei ein mit 06.10.2009 datiertes Straferkenntnis wegen Übertretung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes erlassen worden. Dieser Bescheid sei rechtskräftig. Aufgrund der Betrachtung nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt handle es sich hier um nichtselbständige Tätigkeiten. Die ausbezahlten Beträge seien daher sämtlichen lohnabhängigen Abgaben zu unterwerfen gewesen. Die in der Buchhaltung ausgewiesenen Bezüge an sog. "Leiharbeiter" seien in Anbetracht der angeführten Tatsachen ebenfalls einer Versteuerung unterzogen worden, da anzunehmen sei, dass der Sachverhalt sich gleich oder ähnlich gestaltet habe.

Diesen Ausführungen ist die Bf. in der Berufung vom 15. September 2010 wie folgt entgegen getreten:

Die Bf. besitze die Gewerbeberechtigung Baumeister, eingeschränkt auf ausführende Tätigkeiten, eingeschränkt auf Ein- und Zweifamilienhäuser. An der Bf. seien vier Gesellschafter mit jeweils 25% Kapitalanteil beteiligt. Die Beschlussfassung sämtlicher Beschlüsse erfolge im Rahmen von Generalversammlungsbeschlüssen, wobei die Anwesenheit von 80% des Kapitals notwendig sei und sämtliche Beschlüsse nur mit einer Kapitalmehrheit von 80% beschlossen werden könnten. Damit könne jeder Gesellschafter jeden Beschluss, und nicht nur Beschlüsse über außergewöhnliche Geschäfte, verhindern. Auch die normale Geschäftsgebarung sei nur innerhalb dieser Schranken möglich. Das Finanzamt habe die Zahlungen an die Gesellschafter als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 lit. b EStG 1988 gewertet. Hiezu sei festzuhalten, dass aufgrund der Gestaltung des Gesellschaftsvertrages die Gesellschafter zwar nur einen Anteil von 25% hielten, die Beschlussfassung sämtlicher Beschlüsse, also auch die der ordentlichen Geschäftsgebarung, jedoch eine Kapitalmehrheit von 80% erfordere. Durch diese Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages sei davon auszugehen, dass im Endeffekt der einzelne Gesellschafter so gestellt ist, als wäre er 100%-iger Eigentümer der Gesellschaft. Ohne sein Mitwirken sei kein wie immer gearteter Beschluss möglich. Damit gehe dieser Gesellschaftsvertrag weit über die Bestimmung des § 25 Abs. 1 lit. 1 b EStG 1988 hinaus. Dieser verlange, dass eine Sonderbestimmung hinsichtlich des Weisungsrechts bestehe. Damit spreche der Gesetzgeber wohl eine sogenannte Sperrminorität an. Begrifflich umfasse jedoch die Sperrminorität nur die Fähigkeit, wichtige Beschlüsse, die mit einer qualifizierten Kapitalmehrheit versehen seien, zu verhindern. Die gegenständliche Vertragsgestaltung gehe über diesen Begriff der Sperrminorität weit hinaus. Wie bereits ausgeführt, seien im

Rahmen des Gesellschaftsvertrages keine Beschlüsse ohne den jeweiligen Gesellschafter möglich. Daher bestehe rechtlich die gleiche Situation, wie wenn er eine Beteiligung über 50% halten würde. Eine derartige Interpretation würde dem Gesetz daher einen verfassungswidrigen Inhalt unterstellen. Es sei jedoch davon auszugehen, dass das Gesetz gleiche Sachverhalte gleich behandeln wolle. Wenn nun aufgrund der vertraglichen Ausgestaltung ein Zustand hergestellt werde, der einem anderen Beteiligungsverhältnis entspräche, so sei wohl steuerlich auf diese vertragliche Sondergestaltung derart Rücksicht zu nehmen, dass die Versteuerung auf gleicher Basis erfolge.

Das Finanzamt habe alle ausländischen Staatsbürger, die im Rahmen von Tätigkeiten auf dem Konto 5800 Fremdarbeiten erfasst worden seien, der Lohnsteuer unterzogen. Hingewiesen worden sei auf ein Erkenntnis des UVS, wonach drei ausländische Staatsbürger im Jahr 2007 als arbeitnehmerähnlich eingestuft worden seien. Ohne in irgendeiner Art und Weise zu differenzieren sei angenommen worden, dass es sich auch im Folgejahr bei vollkommen anders gelagerten Sachverhalt um sogenannte Leiharbeiter gehandelt habe und seien diese der Lohnsteuer unterworfen worden. Hiezu sei festzuhalten, dass dem Prüfungsorgan Unterlagen übermittelt worden seien, aus denen ersichtlich sei, dass es sich bei den betreffenden polnischen Staatsbürgern um Selbständige gehandelt habe, mit denen jeweils Werkverträge abgeschlossen worden seien bzw. sei dem Prüfungsorgan die Versteuerung dieses Einkommens in Polen nachgewiesen worden. Diese Tatsache sei im Prüfbericht nicht einmal erwähnt worden. Auch seien keine anderen Begründungen herangezogen worden sondern die Unselbständigkeit einfach behauptet worden. Ein derartiger Bescheid sei nicht nachvollziehbar und auch nicht ausreichend begründet.

Über die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung wurde erwogen:

1) Einkünfte der Gesellschafter

Der (dem Bundesfinanzgericht vorliegende und) am 30. Mai 2006 abgeschlossene Gesellschaftsvertrag lautet in dem hier maßgeblichen Zusammenhang (unter "SIEBENTENS") wie folgt:

"Die nach dem Gesetz und nach dem Gesellschaftsvertrag den Gesellschaftern vorbehaltenen Beschlüsse werden in Generalversammlungen gefasst.

...

Zur Beschlussfähigkeit einer Generalversammlung ist zwingend erforderlich, dass - soweit im Gesetz oder Gesellschaftsvertrag zwingend nichts anderes bestimmt ist - mindestens achtzig (80) Prozent des Stammkapitals vertreten sind.

...

Die Beschlüsse werden - soweit Gesetz oder Gesellschaftsvertrag nicht zwingend etwas anderes bestimmen - durch eine Kapitalmehrheit von achtzig Prozent (80%) des Stammkapitals gefasst."

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1. lit. b EStG 1988 zählen Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsrechtlicher Sonderbestimmungen fehlt, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Das bedeutet, dass ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, der gesellschaftsvertraglich weisungsfrei gestellt ist als Dienstnehmer gilt, wenn er nicht mit mehr als 25% an der Gesellschaft beteiligt ist (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 27 und 28 zu § 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Im gegenständlichen Fall sind alle vier Gesellschafter zu je 25% am Stammkapital beteiligt. Da sämtliche Gesellschafterbeschlüsse einer Mehrheit von 80% des Stammkapitals bedürfen, kann keinem der vier Gesellschafter ein fremder Wille - insbesondere nicht der Wille eines anderen Gesellschafters - aufgezwungen werden. Es besteht somit für die vier Gesellschafter keine Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen. Das bedeutet, dass sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 beziehen.

Das Einkommensteuergesetz (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988) spricht (nur) ganz allgemein von einer mangelnden Verpflichtung, den Weisungen eines anderen Folge zu leisten, ohne Einschränkung auf gewisse oder auf eine gewisse Art von Beschlüssen. Dem beschwerdegegenständlichen Vorbringen, dass damit nur wichtige Beschlüsse gemeint seien, kann daher angesichts des eindeutigen Gesetzeswortlautes nicht gefolgt werden (vgl. VwGH vom 10. August 2016, Ra 2015/08/0143).

2) Leiharbeiter

Das Finanzamt hat als Ergebnis der Lohnsteuerprüfung auch an (im Prüfbericht namentlich angeführte) sog. „Leiharbeiter“ in den Kalenderjahren 2007 und 2008 ausbezahlte Beträge (als Arbeitslöhne) nachversteuert. Diese Nachversteuerung wurde (zusammengefasst) mit der bei der Bf. am 18. Juli 2007 durchgeführten Baustellenkontrolle durch die KIAB und dem in weiterer Folge ergangenen Straferkenntnis wegen Übertretung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes begründet. Da nach Auffassung des Finanzamtes nicht davon auszugehen sei, dass der Sachverhalt bezüglich der sog. Leiharbeiter von dem dem Straferkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt wesentlich abgewichen sei, sei davon auszugehen, dass es sich - nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt - auch bei den sog. Leiharbeitern um eine nichtselbständig ausgeübte Tätigkeit gehandelt habe.

Da die Bf. diesen Ausführungen in ihrer Beschwerde entgegengehalten hat, dass „bei vollkommen anders gelagerten Sachverhalt“ undifferenziert davon ausgegangen worden sei, dass es sich auch im Folgejahr um Leiharbeiter gehandelt habe, wurde sie mit ho. Vorhalt vom 20. Oktober 2017 ersucht, den (von ihr behaupteten) „vollkommen anders

gelagerten Sachverhalt“ offenzulegen und sämtliche damit in Zusammenhang stehenden Nachweise vorzulegen.

In ihrem Schriftsatz vom 19. Oktober 2017 hat die Bf. unter Bezugnahme auf die diesem Schriftsatz angeschlossenen Vertragswerke ausgeführt, dass aus diesen Werkerträgen ersichtlich sei, dass in den Kalenderjahren 2007 und 2008 einzelne in sich geschlossene Werkverträge abgeschlossen worden seien und es sich bei den auf dem Konto Fremdarbeit verbuchten Beträgen um die gemäß diesen Werkverträgen durchgeführten Arbeiten gehandelt habe. Die einzelnen (aus Polen stammenden) Personen hätten (in Polen) über entsprechende Gewerbeberechtigungen verfügt und ihre Einkünfte auch in Polen erklärt.

Von den dem Schriftsatz angeschlossenen neunzehn Vertragswerken betreffen fünfzehn das Kalenderjahr 2007. Sämtliche Vertragswerke tragen die Bezeichnung „Bauvertrag mit Subunternehmer“. Es handelt sich dabei um ein gleichlautendes dreiseitiges, maschinengeschriebenes Vertragsmuster, in dem einzelne Vertragsteile (wie: Auftragnehmer, durchzuführende Arbeiten, Entlohnung udgl.) handschriftlich eingesetzt worden sind.

Diesen Vertragswerken lässt sich entnehmen, dass mehrere Personen am gleichen Objekt und zur gleichen Zeit die gleichen Arbeiten durchgeführt haben. So hatten zum Beispiel XY5, XY6 und XY7 (und weiters: XY8, XY9, XY10, XY11 und XY12) bis zum 30. April 2007 im Objekt Ort1, Maler- und Spachtelarbeiten durchzuführen. Die einzelnen Verträge unterscheiden sich nur dadurch, dass diese Herren die Bearbeitung einer unterschiedlich hohe Quadratmeteranzahl – ob malen oder spachteln geht nicht hervor – übernommen hatten (Bsp.: XY5 300m², XY7 100m² usw.). In dem bereits vom Finanzamt erwähnten Strafverfahren (GZ: UVS-0815) haben XY5, XY6 und XY7 vor dem Unabhängigen Verwaltungssenat Wien übereinstimmend ausgesagt (Verhandlungsprotokoll der mündlichen Verhandlung vom 2. März 2010), dass sie von der Bf. übernommene Aufträge gemeinsam durchgeführt haben, einen Gesamtpreis vereinbart und diesen durch drei dividiert und separate Rechnungen erstellt haben, dass sie sich nicht vertreten lassen hätten können und dass sie Material und Werkzeug von der Bf. verwendet haben. Der Geschäftsführer der Bf., Herr XY1a, hat in dieser Verhandlung ausgesagt, dass er (und seine Mitgesellschafter) es nicht erlauben würden, dass jemand anderer als die konkret beauftragten Personen (auf die Baustelle) kommen würden, weil sie (die Gesellschafter) für die Baustelle verantwortlich seien. Auf die Frage, worin der Unterschied zwischen der Beauftragung der drei genannten Herren und einer eventuellen Beschäftigung dieser Herren gelegen sei, hat der Geschäftsführer geantwortet, dass er bei einer Beschäftigung versichern und auch Sozialabgaben bezahlen müsste und dass Beschäftigte auch eine bestimmte Stundenanzahl arbeiten müssten, die drei beauftragten Herren hätten den Auftrag aber nur zu einem bestimmten Termin erledigt haben müssen.

Nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis dann vor, „wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet“. Das steuerrechtliche Dienstverhältnis ist daher charakterisiert durch das „Schulden der Arbeitskraft“.

Eine Leistungserbringung im Rahmen eines Werkvertrages würde zweifelsohne dafür sprechen, dass eine Tätigkeit nicht im Rahmen eines (steuerrechtlichen) Dienstverhältnisses, sondern selbständig ausgeübt worden ist. Ob es sich bei einer Vereinbarung (tatsächlich) um einen Werkvertrag handelt, richtet sich nicht nach der Bezeichnung des Vertragswerkes als „Werkvertrag“, sondern nach dessen Inhalt. Ein Werkvertrag liegt demnach (nur) dann vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernommen wird, wobei es sich bei dem „Werk“ um eine schon im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung (in der Regel zu einem bestimmten Termin) zu erbringen (VwGH vom 15. Mai 2009, ZI. 2009/09/0094, mwN).

Wenn – wie oben dargestellt – acht Personen zur gleichen Zeit im gleichen Objekt die gleichen Arbeiten durchführen, kann nicht mehr die Rede davon sein, dass diese Personen konkrete, genau umrissene, Leistungen erbracht hätten. Der Behauptung der Bf., dass die Herstellung einzelner Werke geschuldet worden wäre bzw. dass solche tatsächlich erbracht worden wären, kann daher nicht gefolgt werden. Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes haben die betreffenden Personen der Bf. vielmehr ihre Arbeitskraft zur Durchführung von Maler- und Spachtlerarbeiten zur Verfügung gestellt. Darauf lässt auch der Inhalt der mit diesen Personen abgeschlossenen Vereinbarungen („Bauvertrag mit Subunternehmer“) schließen, wo es eingangs heißt, dass der Auftragnehmer mit der „Durchführung folgender Arbeiten“ (in dem jeweiligen Objekt) beauftragt wird. Und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die betreffenden Personen verpflichtet waren, die Arbeitsleistung persönlich zu erbringen und sich auch nicht vertreten lassen konnten bestehen nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes keine Zweifel daran, dass die betreffenden Personen ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausgeübt haben.

Die von der Bf. das Kalenderjahr 2008 vorgelegten vier Vertragswerke unterscheiden sich in ihrer Art nicht von den für das Kalenderjahr 2007 vorgelegten Vertragswerken: Bezeichnung als „Bauvertrag mit Subunternehmer“ (die gleiche maschinengeschriebene Vertragsschablone, handschriftlich eingesetzt: Name des Auftragnehmers usw.), mehrere Personen haben am gleichen Objekt und zur gleichen Zeit die gleichen Arbeiten durchgeführt. Dass im Kalenderjahr 2008 – anders als im Kalenderjahr 2007 – ein „vollkommen anders gelagerten Sachverhalt“ vorgelegen haben soll, ist nicht erkennbar. Dem Finanzamt ist daher beizupflichten, wenn es zu dem Ergebnis gelangt ist, dass die sog. Leihangeiter auch im Kalenderjahr 2008 ihre Tätigkeit für die Bf. im Rahmen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausgeübt haben. An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand, dass diese Personen (in Polen) über Gewerbeberechtigungen verfügt haben etwas zu ändern, weil der steuerrechtliche Begriff des Dienstverhältnisses ein eigenständiger des Steuerrechts ist, sodass es nicht darauf ankommt, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht, Gewerberecht oder dem Ausländerbeschäftigungsgesetz,

zu beurteilen ist (VwGH vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191; vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071). Für die Beurteilung, ob Dienstverhältnisse vorliegen, ist auch nicht maßgeblich, ob die Arbeitnehmer - wie von der Bf. vorgebracht - ihre Einkünfte (im Ausland) erklärt haben.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich daher der Auffassung des Finanzamtes, dass die sog. Leiharbeiter ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt haben, an.

Zu den Säumniszuschlägen (für: Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag 2007 und 2008):

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO (idF BGBl. I Nr. 142/2000) nach Maßgabe der folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabebetrages (Abs. 2 leg. cit.).

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

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Gleiches gilt für die Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (§ 122 Abs. 7 WKG).

Dass die vorgeschriebenen Abgaben nicht (rechtzeitig) entrichtet und damit Säumniszuschläge erwirkt worden sind, ist unstrittig.

Die Festsetzung von Säumniszuschlägen ist daher ebenfalls zu Recht erfolgt.

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

Eine Revision ist dann zulässig, wenn zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder wenn die Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden ist oder wenn das Verwaltungsgericht in seinem Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Zu der Frage wann ein Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) vorliegt, gibt es eine (umfangreiche) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, diese ist einheitlich und das Bundesfinanzgericht ist davon nicht abgewichen. Dass es sich im gegenständlichen Fall bei den Einkünften der vier (zu je 25% beteiligten) Gesellschafter um Arbeitslohn iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 handelt, geht unmittelbar aus dem Gesetz hervor, sodass auch in diesem Punkt keine Rechtsfrage (von grundsätzlicher Bedeutung) vorliegt.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

