



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin, vom 12. Dezember 2006, gerichtet gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 15. November 2006, betreffend die Nachforderung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ), jeweils für den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2005, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde vom prüfenden Organ (unter anderem) festgestellt:

„Wie sich aus ... ergibt, waren im Prüfungszeitraum neben Herrn AA noch weitere Personen mit vergleichbaren Tätigkeiten beauftragt.

Entsprechend den Ausführungen betreffend Herrn AA war auch hier ein Dienstverhältnis anzunehmen und die Lohnabgaben... zu berechnen.

Seit Juni 2005 ist Herr AA B für das geprüfte Unternehmen tätig.

Wie das geprüfte Unternehmen angibt, wurden mit den genannten Personen Werkverträge betreffend 'Trockenausbau und Spachtelungs-Arbeiten' abgeschlossen.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Nicht selbstständig ist die im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübte Tätigkeit. Ein Dienstverhältnis liegt gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 dann vor, wenn der Arbeit-

nehmer 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. Diese Legaldefinition enthält somit zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers.

Ermöglichen die genannten Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nicht selbständig ausgeübten Tätigkeit ist unter Heranziehung anderer Kriterien nach dem Gesamtbild der tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an.

Aufgrund der vorgelegten Eingangsrechnungen ergibt sich, dass die von Hrn AA für das geprüfte Unternehmen erbrachten Leistungen mit durchschnittlich € 1408,-- monatlich abgerechnet wurden.

Wie Herr AA auf Befragen niederschriftlich bekanntgab, wird das Arbeitsmaterial vom geprüften Unternehmen bzw. vom Generalunternehmer zur Verfügung gestellt. Anwesenheit und Arbeitszeit werden von Herrn XY kontrolliert. Krankenstand ist zu melden bzw. Urlaub nur nach Rücksprache mit Herrn XY möglich. Eine Vertretungsmöglichkeit ist de facto nicht gegeben. Das Haftungs- und Gewährleistungsrisiko wird vom geprüften Unternehmen getragen. Nach Ansicht der Lohnabgabenprüfung ist aufgrund des geschilderten Sachverhalts die wirtschaftliche und persönliche Abhängigkeit bereits so groß, dass sie faktisch nicht mehr von der eines Dienstnehmers unterscheidet.

Die vertraglichen Vereinbarungen zwischen dem geprüften Unternehmen und ... sind daher als Dienstverträge zu qualifizieren. Die ausbezahlten Beträge stellen Arbeitslohn im Sinn des § 25 EStG 1988 dar." (Bericht des Prüfers).

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und nahm die Berufungswerberin mit den im Spruch genannten Festsetzungsbescheiden als gemäß § 82 EStG 1988 haftenden Arbeitgeber bzw. als Abgabenschuldner in Anspruch. Zur Begründung der Bescheide wurde auf die Lohnsteuerprüfung und den Bericht des Prüfers verwiesen.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wird wörtlich ausgeführt:

„Herr AA arbeitet zwar derzeit ausschließlich für die oben genannte Firma, aber nicht ...durchgehend, sondern nur nach der jeweiligen Auftragslage. Da er häufig – wie er selbst angibt – nach Polen fährt, wo seine Familie lebt und dort das Leben noch wesentlich billiger ist, reichen ihm offenbar die Aufträge, die er von unserer Klientin bekommt. Aus diesem Grund hat er sich noch bei keiner anderen Firma nach Aufträgen erkundigt und ohne General-

unternehmer ist er als Spachtler nicht in der Lage auszuführen, da Spachteln alleine nicht gebraucht wird.

Ebenso ist es mit den anderen Einmannfirmen, wobei manche auch für andere Firmen tätig sind.

In der Anlage finden Sie die Stellungnahme des Geschäftsführers der ..., die Rahmenvereinbarungen mit den Einmannfirmen. Aus diesen geht auch die persönliche Haftung für termingerechte Fertigstellung, für mangelhafte Ausführung etc. hervor.

Die Auftragnehmer haften für zeitgerechte, ordnungsgemäße Durchführung der übernommenen Arbeiten, haben freie Zeiteinteilung im gesetzten Zeitrahmen, können zur Fertigstellung bei Verhinderung auch selbst Ersatz stellen bzw. Subunternehmer mitbeschäftigen. Urlaub bzw. Heimfahrten nach Polen sind jederzeit (nur gegen Mitteilung an den Auftraggeber) möglich.

Sie nehmen nur Aufträge an, für die sie gerade Zeit bzw. auch Lust haben (sie bleiben oft mehrere Wochen in Polen) und kommen erst wieder wenn ein für sie interessanter Auftrag angeboten wird (in unserem Fall telefonische Anfrage durch die Firma ...).

Die diverse Auftragschreiben in denen das Bauvorhaben, der Auftraggeber und -nehmer, die zu erledigenden Arbeiten, der Fertigstellungstermin und der Pauschalpreis angeführt sind, liegen ebenfalls bei."

Die in der Berufungsschrift genannte Stellungnahme des Geschäftsführers der Berufungswerberin lautet:

"Herr AA hat für das Unternehmen ... nur dann gearbeitet, wenn die Vertragstermine dringend zu beenden waren und die Kapazitäten zu gering waren, den Termin auftragsgemäß zu erledigen, deswegen hat ... mit Hr. AA die Abmachung getroffen, ihn nur dann zu beschäftigen, wenn das notwendig war.

Hr. AA hat ca. 10 ,Tage im Monat bei uns gearbeitet, und konnte immer wieder, wann er wollte, zu seiner Familie in seine Heimat zurückkehren, ohne mit meiner Firma den Urlaub abzusprechen.

Die Firma ... hat ihn nicht als Arbeitskraft beschäftigt und ihn mehr als notwendig benötigt. Seine Arbeitszeit konnte er selber gestalten, weil er mit Pauschalbeträgen beschäftigt war,, und das einzige was wir verlangt haben, war, die Arbeit termingerecht fertig zu stellen. Hr. AA hat eigenes Werkzeug, ist selbst versichert und arbeitet als 1-Mann Firma.

Dasselbe betrifft ... ".

Die vorgelegten Rahmenvereinbarungen lauten auszugsweise:

„Wir erteilen Ihnen den Auftrag, nach vorheriger Terminvereinbarung und schriftlicher Auftragserteilung, für unser Unternehmen Verspachtelungsarbeiten bei Gipskartonplatten durch-

zuführen.

Wir weisen darauf hin, dass Sie die Gewerbeordnung und sämtliche arbeitsrechtlichen Bestimmungen beachten, außerdem verpflichten Sie sich alle Abgaben und Steuern termingerecht zu entrichten und das Ausländerbeschäftigungsgesetz zu beachten.

Sollten Sie Arbeiten in Wohnhäusern durchführen, muss auf die Hausordnung Rücksicht genommen werden. Außerdem gilt auf allen unseren Bauvorhaben striktes Alkoholverbot.!

Sollte ein Termin nicht eingehalten werden, sind Sie verpflichtet, dies umgehend in unserem Unternehmen bekannt zu geben, damit die Möglichkeit von Ersatzmaßnahmen getroffen werden kann.

Etwaige Schäden, durch unsachgemäße Ausführung der Arbeiten gehen auf Ihre Kosten, für entstehende Kosten bzw. Strafen bei Nichteinhaltung der Gesetze übernehmen wir keine Haftung. Es ist jederzeit möglich, beidseits, nach vorheriger schriftlicher Verständigung den Auftrag zu stornieren bzw. abzulehnen.

Begonnene Arbeiten sind termingerecht und ordnungsgemäß auszuführen.

Für mangelhafte bzw. nicht fertig gestellte Arbeiten übernimmt Ihre Firma die Haftung der Kosten, zur ordentlichen Fertigstellung der begonnenen Arbeiten.

Zahlung: 14 Tage nach Rechnungslegung und Rechnungsprüfung.

Diese Rahmenvereinbarung wurde in polnischer Sprache übergeben, die deutsche Version ist bis auf Widerruf verbindlich."

Zu dieser Rahmenvereinbarung wurde folgende Zusatzklausel aufgenommen:

„Der Auftragnehmer bestätigt mit seiner Unterschrift, dass er sich verpflichtet, die gesetzlichen Auflagen und gewerberechtlichen Bestimmungen nach österreichischem Recht einhält. Sofort nach Bekanntgabe der Steuernummer und der UID-Nummer vom Finanzamt, diese unserem Unternehmen vorlegt, sämtliche Zahlungen an das Finanzamt pünktlich durchführt. Die Anmeldung zur Sozialversicherung und die Einzahlungsbestätigungen sind umgehend vorzulegen."

Nach den beispielhaft vorgelegten Auftragsschreiben handelte es sich bei den übernommenen Arbeiten um „Verspachtelungsarbeiten“, „Spachteln, Ausmalen“ und „Stemmarbeiten aller Art“.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 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 1988 stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 in der Fassung BGBl. I Nr. 153/2001.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018). Das 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 solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (vgl. etwa das schon zur inhaltsgleichen Regelung des § 47 Abs. 3 EStG 1972 ergangene Erkenntnis des VwGH vom 14.6.1988, 88/14/0024).

Für das Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl. z.B. VwGH 3.8. 2004, 2000/13/0046, und VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071).

Dem Hinweis des Geschäftsführers der Berufungswerberin, die Auftragnehmer hätten ihre Arbeiten mit eigenem Werkzeug erbracht, kann schon deshalb keine entscheidungswesentliche Bedeutung zukommen, da die für die zu erbringenden Arbeiten benötigten Werkzeuge jedenfalls von derart geringem Wert waren, dass sie das Vorliegen eines (ausgabenseitigen) Unternehmerwagnisses nicht vermuten lassen können.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 Wei-

sungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervorruft (vgl. mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung des VwGH Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, Tz 4.3 zu § 47).

Nach den in der Bescheidbegründung zitierten Angaben werden Anwesenheit und Arbeitszeit vom Geschäftsführer kontrolliert. Krankenstand ist zu melden bzw. Urlaub nur nach Rücksprache mit ihm möglich.

Von einem bloß sachlichen, auf die Erbringung der vereinbarten Werkleistung bezogenen Weisungsrecht kann daher nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenats keine Rede sein.

Nach allen Feststellungen des Finanzamtes, aber auch nach dem Berufungsvorbringen und den Angaben des Geschäftsführers in seiner der Berufungsschrift angeschlossenen Stellungnahme ist im vorliegenden Fall sowohl von einer persönlichen Abhängigkeit als auch von einer Eingliederung der für die Berufungswerberin tätig gewordenen Personen in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin auszugehen.

Abgesehen davon, dass das Finanzamt bei der erwähnten Sachlage davon ausgehen durfte, dass bereits die vorrangig zu prüfenden Kriterien - Weisungsgebundenheit und Eingliederung - eindeutig für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen, ist auch nicht zu erkennen, dass die betreffenden Personen ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen hatten.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die im Becheid genannten Auftragnehmer der Berufungswerberin nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt ihre Dienstnehmer im Sinn des § 47 Abs. 1 EStG 1988 waren, sodass die an diese Dienstnehmer ausgezahlten Bezüge (wie in der Berufung ausgeführt: „1 zu 1“) als Arbeitslohn im Sinn des § 25 EStG 1988 dem Lohnsteuerabzug unterliegen und in der Folge DB und DZ zu entrichten ist.

Da der angefochtene (Sammel-) Bescheid sohin der geltenden Rechtslage entspricht, musste die dagegen gerichtete Berufung, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abgewiesen werden.

Graz, am 6. April 2012