



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat (Linz) 2

GZ. RV/0594-L/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Sattlegger Dorninger Steiner & Partner, Anwaltssozietät in 4020 Linz, Harrachstraße 6, vom 10. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 12. November 2008 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Säumniszuschlag für den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer am 25. Juni 2008 an einer näher bezeichneten Örtlichkeit in Wien durchgeföhrten Kontrolle durch Organe des Zollamtes Wien, Team KIAB, wurde der polnische Staatsbürger, Herr R. N., bei Putztätigkeiten angetroffen. Herr N. war im Besitz eines polnischen Gewerbescheins, er verfügte aber weder über eine arbeitsmarktbehördliche Genehmigung noch über einen österreichischen Gewerbeschein oder eine österreichische Steuernummer. Er gab an, dass er auf selbständiger Basis arbeite. In der Folge wurde Herrn N. ein in deutscher und polnischer Sprache verfasster Fragebogen vorgelegt. In diesem gab er im Wesentlichen an, dass er für die Berufungswerberin (im Folgenden: Bw.) tätig ist, Putztätigkeiten und Ausräumarbeiten durchführt und von der Bw. ein monatliches Entgelt von 1.600,00 Euro netto erhält. Das Material und das für die Arbeiten benötigte Werkzeug wird von der Bw. zur Verfügung gestellt. Die Arbeitsaufsicht erfolgt durch die Bw. Seine tägliche

Arbeitszeit beträgt 8,5 Stunden, von 7.00 bis 15.30 Uhr. Bei der von ihm getragenen Arbeitskleidung handelt es sich um seine Privatkleidung.

Bei seiner Einvernahme durch Organe des Finanzamtes vom 25. März 2009 gab Herr N. im Beisein einer Dolmetscherin Folgendes zu Protokoll:

Frage: In welchem Verhältnis stehen Sie zur MA. S.C.?

Antwort: Ich bin Miteigentümer dieser Firma.

Frage: Seit wann gibt es die MA. S.C.?

Antwort: Seit 9. April 1996.

Wo ist die Geschäftsanschrift der MA. S.C.?

Antwort: (Firmenstempel:) MA. S.C., R. N. M. N., Adr., NIP 00 REGON 000, tel. 0000

Frage: Gibt es weitere Geschäftsstellen? Wo?

Antwort: Nein

Frage: Wer leitet die Geschäfte der MA. S.C.?

Antwort: Ich bin zuständig für die Baugeschäfte. Meine Frau macht den Fitnessbereich.

Frage: Vorlage Firmenbuchauszug und Gewerbeschein?

Antwort: Alle Unterlagen sind in Polen.

Frage: Wie hoch waren die Umsätze in den einzelnen Jahren 2004 bis 2008?

Antwort: Ich kann nicht genau sagen wie viel. Ich schätze ca. 15.000,00 Euro pro Jahr, aber ich bin mir nicht sicher.

Frage: Welche Gewinne hat die MA. S.C. in den Jahren 2004 bis 2008 erzielt?

Antwort: Vielleicht 8.000,00 Euro, ich bin mir nicht sicher. Alle Unterlagen sind in Polen.

Frage: Wo ist die MA. S.C. überall tätig? Polen? Österreich? Andere Staaten? Umsatzanteile?

Antwort: Meine Frau ist in Polen tätig. Ich bin als Subfirma in Österreich tätig.

Frage: Wie viele Arbeitnehmer beschäftigt die MA. S.C.?

Antwort: Es gibt nur meine Frau und mich.

Frage: Welche Tätigkeiten üben Sie bzw. übt die MA. S.C. genau aus?

Antwort: Endarbeiten, wie Bodenlegen, Tapezieren, Malen und Anstreichen mache ich in Österreich. Meine Frau ist in Polen im Fitnessbereich.

Frage: Über welche Wirtschaftsgüter (Anlagevermögen, Büros, sonstige Räumlichkeiten, Umlaufvermögen - insbesondere Werkzeuge, Maschinen und Betriebsmittel, etc.) verfügt die MA. S.C. bzw. verfügen Sie?

Antwort: MA. S.C.: zwei Fahrzeuge, ein älteres Haus (Betriebssitz), ein PC, ein Laptop, diverses Werkzeug; Ich: VW Caddy; der hier in Österreich ist.

Frage: Wo befinden sich diese Wirtschaftsgüter?

Antwort: siehe oben

Frage: Wurden Räumlichkeiten von der MA. S.C. angemietet? Wo? Von wem? Wie wird die

Miete bezahlt und wie hoch ist diese?

Antwort: Das ältere Haus gehört mir und meiner Frau (Gütergemeinschaft). Die MA. S.C. bezahlt keine Miete. Die monatlichen Kosten betragen ca. 500,00 Euro im Winter, sonst 300,00 Euro.

Frage: Wo gibt es überall Büros der MA. S.C.?

Antwort: Keine anderen Büros.

Frage: Über welche Kommunikationsmittel verfügt die MA. S.C.? (Internet, Fax, Telefon, Adressen und Telefonnummern)?

Antwort: Internet, Telefon; Meine Frau hat zu Beginn des Jahres zwei Seiten für das Internet erstellt. Die Adressen weiß ich nicht. Tel.Nr. weiß ich nicht.

Frage: Wie viele Kunden betreute die MA. S.C. in den Jahren 2004 bis laufend?

Antwort: Ein paar hundert sicher, wir waren auf dem Markt präsent. Genau weiß ich es nicht.

Frage: Welche Aufträge werden gerade aktuell bearbeitet? Auftragssummen? Fertigstellung?

Antwort: Meine Frau hat Aufträge in Polen. Ich bin zurzeit für die Bw. als Subunternehmer tätig.

Frage: Hat die MA. S.C. eine UID-Nummer?

Antwort: Ja, ich weiß sie aber nicht. Vielleicht ist sie auf dem Firmenstempel.

Frage: Wie wurde das Auftragsverhältnis mit der Bw. im Detail angebahnt?

Antwort: Ich habe für die Bw. früher offiziell gearbeitet (1989, 1990). Seit Gründung der MA. S.C. habe ich mit den damaligen Kollegen Kontakt gehabt. Ich glaube 2007 habe ich den ersten Auftrag von der Bw. erhalten. Ich bin zum Chef gegangen, habe gefragt und er hat mir einen Auftrag gegeben. Er war zufrieden und ich habe wieder Aufträge bekommen. Insgesamt mehr als zehn (seit 2007).

Frage: Wer waren bzw. sind Ihre Kontaktpersonen?

Antwort: Chef der Bw.: Herr B. F..

Frage: Wer waren bzw. sind Ihre Ansprechpartner bei der Bw.?

Antwort: Immer nur Herr B. F..

Frage: Welche Aufträge haben Sie bisher von der Bw. erhalten? Vorlage der schriftlichen Auftragsschreiben?

Antwort: Die Bw. beseitigt Schäden (Brand-, Wasserschäden). Ich habe auch grundsätzlich Schäden beseitigt.

Frage: Wenn es keine schriftlichen Auftragsschreiben gibt: Was ist der Inhalt der mündlichen Vereinbarungen? Insbesondere Preisgestaltung, Zahlung, etc.?

Antwort: Es gibt schriftliche, allgemeine Papiere, die in Polen sind. Ich führe Stundenaufzeichnungen; mit diesen habe ich mit der Bw. abgerechnet (24,00 Euro pro Stunde bezahlt mir die Bw. Das Geld wird auf das Konto überwiesen.)

Frage: Wie erfolgt die Auftragsvergabe im Detail?

Antwort: Ich gehe zu Herrn B. und frage, ob es einen Auftrag gibt.

Frage: Wie erfolgt die Auftragsabwicklung im Detail? Arbeitseinteilung, etc.?

Antwort: Ein Büro der Bw. gibt mir einen schriftlichen Auftrag. Ich fahre dann hin. Auf dem Auftrag steht, was ich machen soll.

Frage: Von wem wird das verarbeitete Material zur Verfügung gestellt?

Antwort: Das macht alles die Bw. Dort gibt es ein Lager und von dort hole ich das Material.

Frage: Wer stellt die Arbeitsmittel (Maschinen und Werkzeuge, Schutzkleidung, etc.) zur Verfügung?

Antwort: Werkzeug: Bw.; Leiter: Bw.; alles, was ich sonst brauche (Klebebänder, Kübel, Schleifmaschine): Bw.; Kleidung kaufe ich selbst.

Frage: Wie erfolgt die Abrechnung mit der Bw.?

Antwort: Ich habe einen Zettel mit meinen Stundenaufzeichnungen. Ich gebe den Zettel der Sekretärin, dann überweist die Bw. das Geld.

Frage: Welches Entgelt bekommen Sie? Stundenlohn (Liegt eine Nettovereinbarung oder Bruttovereinbarung vor)? Wie hoch? Leistungslohn? Sonstiges?

Antwort: Ich habe einen Stundenlohn: 24,00 Euro pro Stunde.

Frage: Werden Überstunden und Prämien bezahlt? Von wem?

Antwort: Keine Prämien, keine Überstunden; tägliche Arbeitszeit: 7.00 bis 16.00 Uhr (manchmal länger, Freitag bis 14.00 Uhr)

Frage: Bekommen Sie Kostenersätze (Taggeld, Kilometergeld, sonstiges)?

Antwort: Bislang hat es noch nichts gegeben. Ich fahre erst seit kurzem mit dem Auto. Früher bin ich mit einem Kollegen gefahren, mit einem Auto der Bw.

Frage: Welche Aufzeichnungen müssen geführt werden, damit die erbrachte Leistung . nachgewiesen werden kann (Stundennachweise, sonstige Leistungsnachweise, Lieferscheine, Tages- und Wochenberichte, Auftragsabnahmen, etc.)?

Antwort: Stundenaufzeichnungen. Wenn ich im Lager etwas hole, muss ich unterschreiben.

Frage: Werden Sie von einem Beauftragten der Bw. (Polier, etc.) beaufsichtigt?

Antwort: Bevor ich beginne und nachdem ich aufgehört habe, kommen Techniker der Bw. und die sagen, was zu tun ist. Auf großen Baustellen gibt es einen Polier, der ist von der Bw.

Frage: Wie wird die Arbeit auf der Baustelle eingeteilt? Wer teilt die Arbeit auf der Baustelle ein?

Antwort: Bei einer kleinen Baustelle teile ich mir selbst die Arbeit ein. Bei einer großen Baustelle - glaube ich - teilt das Büro der Bw. die Arbeit ein.

Frage: Erhalten Sie von irgendjemandem Weisungen auf der Baustelle, wie Sie Ihre Arbeit zu erledigen haben?

Antwort: Ich bin erfahren in diesem Bereich; keiner kommt auf die Idee so etwas zu machen.

Frage: Wie erfolgt die Qualitätsprüfung Ihrer Arbeit?

Antwort: Ein Angestellter der Bw. kontrolliert.

Frage: Wen verständigen Sie, wenn es auf der Baustelle Probleme gibt?

Antwort: Büro der Bw.

Frage: Wen verständigen Sie, wenn Sie krank sind?

Antwort: Büro der Bw. Die schicken jemand anderen.

Frage: Wer genehmigt Ihnen den Urlaub?

Antwort: Ich vereinbare mit Herrn B. mündlich meinen Urlaub. Bezahlt bekomme ich ihn nicht.

Frage: Stellen Sie Rechnungen an die Bw.?

Antwort: Die MA. S.C. stellt auf Polnisch Rechnungen.

Die Berufungswerberin (Bw.) ist ein im Bereich der Gebäudesanierung tätiges Unternehmen.

Im Abgabenverfahren wurde eine zwischen ihr und der MA. S.C., R. N. M. N., Adr., abgeschlossene und mit 16. April 2007 datierte „Rahmenvereinbarung für die Durchführung von Putz-, Stuck- und Anstreicherarbeiten“ folgenden Inhalts vorgelegt:

„Hiermit wird festgehalten, dass Herr R. N. als Inhaber der Firma MA. für die Bw. Putz-, Stuck- und Anstreicherarbeiten durchführt. Es gilt ein Stundensatz von € 24,- excl. MwSt. incl. Material und Fahrtkosten als vereinbart. Für die Fahrten zur Baustelle verwendet Herr N. ein firmeneigenes Fahrzeug der Firma MA.. Vor Beginn der Arbeiten wird Herr N. die jeweilige Baustelle mit dem zuständigen Bautechniker der Bw. besichtigen, sodass ein mündlicher Subauftrag vergeben werden kann. Eine dauerhafte Beschäftigung kann seitens der Bw. nicht zugesagt werden. Diese Rahmenvereinbarung ist bis auf Widerruf gültig.“

Anlässlich einer den Zeitraum 2004 bis 2007 umfassenden Lohnsteuerprüfung gelangte der Prüfer u.a. zur Feststellung, der als „Subunternehmer“ der Bw. tätige polnische Staatsangehörige, R. N., sei als Dienstnehmer der Bw. im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 tätig gewesen.

Das Finanzamt folgte dieser Ansicht und zog die Bw. mit Bescheiden vom 12. November 2008 zur Haftung für Lohnsteuer heran und schrieb ihr Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Säumniszuschlag vor.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 10. Dezember 2008 Berufung erhoben. Die Begründung enthält neben Ausführungen zum Sachverhalt und zum Sozialversicherungsrecht im Wesentlichen folgendes im Zusammenhang mit der Frage des Vorliegens eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehende Vorbringen: Herr N. sei als 30% Gesellschafter der Firma MA. S.C. mit Sitz in Z. (Polen) auf Grundlage einer Rahmenvereinbarung mit der Durchführung von Putz-, Stuck- und Anstreicherarbeiten

(Werkleistungen) im Subauftrag für die Bw. auf eigene Rechnung und Gefahr unter eigener Verantwortung tätig. Die im Jahr 1996 gegründete MA. S.C. habe über die erforderlichen polnischen Gewerbeberechtigungen verfügt, um die in der Rahmenvereinbarung genannten Tätigkeiten erbringen zu können und werde dort - soweit bekannt - ertragsteuerlich und sozialversicherungsrechtlich erfasst. Die MA. S.C. schulde auf Grundlage der Rahmenvereinbarung nicht wie von der Abgabenbehörde behauptet lediglich die Arbeitskraft des Herrn N. oder seiner Mitarbeiter; das Auftragsverhältnis sei auf die Fertigstellung des beauftragten Werkes gerichtet, wobei dieses bei Werkleistungen naturgemäß nur durch persönliche Arbeitsleistungen erbracht werden könne. Die Abrechnung erfolge wie auch in anderen Branchen üblich nach benötigten Arbeitsstunden, wobei der verrechnete Stundensatz auch sämtliche mit der Erbringung der Werkleistung anfallenden Kosten für Material und Fahrtkosten abdecke.

Es könne weiters keinesfalls von einer Weisungsgebundenheit des Herrn N. gegenüber der Bw. noch von einer Eingliederung in den Organismus der Bw. ausgegangen werden. Es habe keinerlei persönliche Weisungsbefugnis der Bw. gegenüber Herrn N. oder einen seiner Mitarbeiter weder im Hinblick auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft, noch auf die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten gegeben. Der Arbeitsfortgang sei auch tatsächlich nicht kontrolliert worden. Herr N. sei gegenüber der Bw. auch zeitlich nicht in deren geschäftlichen Organismus eingegliedert gewesen. Die Tatsache, dass die beauftragten Tätigkeiten tagsüber während üblicher Arbeitszeiten erbracht worden seien, könne nicht als Indiz für eine zeitliche und organisatorische Eingliederung gewertet werden. Lediglich der Arbeitsort sei durch die Natur des Auftragsverhältnisses vorgegeben gewesen, da die beauftragten Putz-, Stuck- und Anstreicherarbeiten nur unmittelbar an den jeweiligen Sanierungsobjekten hätten durchgeführt werden können.

Tatsache sei, dass es in Österreich üblich sei, dass Baustellen von 7.00 Uhr bis 15.30 Uhr betrieben würden. Es ergebe sich also aus der Natur der Sache, dass auch ein Subauftragnehmer bzw. dessen Mitarbeiter im Zeitraum von 7.00 Uhr bis 15.30 Uhr tätig seien. In dieser Form treffe eine zeitlich derart eng eingegrenzte Anwesenheit für die Fa. MA. S.C. nicht zu, zumal bei einer Sanierung von Gebäuden und Wohnungen, wie dies die Bw. gewerbliech durchführe, Putz-, Stuck- und Anstreicherarbeiten üblicher Weise die letzten Arbeiten darstellten, welche bei einer Sanierung durchzuführen seien. Es ergebe sich aus den tatsächlichen Gegebenheiten meist, dass eben diese letzten Arbeiten unter durchaus hohem Zeitdruck durchgeführt werden müssten, um eventuell Termine (Übergabetermine, etc.) einhalten zu können. Dadurch ergebe sich auch, dass die Fa. MA. S.C. an Wochenenden bzw. bis in die Nacht hinein tätig gewesen sei.

Mit der MA. S.C. sei somit die Ausführung einzelner Werkleistungen vereinbart worden; es sei

jedoch nicht vertragsgegenständlich gewesen, dass die Arbeitskraft von Herrn N. oder einen seiner Mitarbeiter zur Verfügung gestellt worden sei. Die Tatsache, dass die Arbeiten meist häufig durch den 30%-Gesellschafter der MA. S.C., Herrn N., durchgeführt worden seien, sei bei kleinen Unternehmen wohl ebenfalls nicht als unüblich zu werten und vermöge die Qualifikation des Auftragsverhältnisses als Dienstverhältnis durch die Behörde nicht zu stützen. Dazu komme, dass die Arbeiten immer wieder auch durch andere Mitarbeiter der MA. S.C. erbracht worden seien, es der MA. S.C. stets freigestanden sei, selbst Subaufträge zu vergeben und sich dadurch bei der Leistungserbringung vertreten zu lassen.

Die MA. S.C. erbringe die beauftragten Leistungen im Wesentlichen mit eigenen Betriebsmitteln, wobei für die Aufträge, die auf Grundlage der Rahmenvereinbarung mündlich erteilt werden könnten, mit einem pauschalen Stundensatz von € 24,- abgegolten würden. Dieser Stundensatz umfasse auch die Material- und die Fahrtkosten die der MA. S.C. bei der Erbringung der Leistungen aus dem Rahmenvertrag anfielen. Gerade durch den pauschal verrechneten Stundensatz mit dem auch alle übrigen Kosten inklusive Material und Fahrtkosten abgegolten seien, trage die MA. S.C. das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko. Sie habe die Möglichkeit durch besonders effiziente Arbeitsweise bei der Auftragsabwicklung sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg der Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Keinesfalls sei von einer Verpflichtung der MA. S.C. auszugehen, bestimmte Personen der Bw. zur Verfügung zu stellen, sodass diese ihre Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung stellen würden. Auch eine Verpflichtung der Bw. einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen bestehe nicht.

Tatsache sei, dass auf Regiebasis (in Stundensätzen) abgerechnet worden sei. Dies bedeute natürlich, dass hier Aufzeichnungen (im Sinne eines Bautagebuchs z.B. gem. ÖNorm B2110) geführt werde, um dann das tatsächliche Stundenausmaß bezüglich der Abrechnung ermitteln zu können. Es seien auch bei Tätigkeiten, die am Wochenende durchgeführt worden seien keine Wochenendzuschläge oder Ähnliches verrechnet worden, sondern es habe auch dort der vereinbarte Stundensatz gegolten.

Entgegen den Feststellungen der belangten Behörde könne zusammenfassend weder von einer Weisungsgebundenheit noch von einer Eingliederung des für die Bw. tätig gewordenen Herrn N. in den betrieblichen Organismus der Bw. ausgegangen werden. Aufgrund der Tatsache, dass die MA. S.C. bereits seit dem Jahr 1996 bestehe, also lange bevor das Auftragsverhältnis mit der Bw. eingegangen worden sei, lägen im Übrigen auch keine Anhaltspunkte für ein Scheinverhältnis vor. Die Bw. sei zudem nur einer von mehreren Auftraggebern der MA. S.C. Auch wenn sich die Bw. seit dem Jahr 2005 zu einem wirtschaftlich bedeutsamen Auftraggeber für die MA. S.C. entwickelt habe, bestehe dennoch

weder ein persönliches noch ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis zur Bw. Es liege auch kein Tätigwerden der MA. S.C. für nur ein Unternehmen vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 1988 stehen.

Der Beitrag beträgt 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage (§ 41 Abs. 5 leg. cit.)

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.

Die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sind nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 die Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Vorliegen eines Unternehmerrisikos oder der Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen ist (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; 24.11.2011, 2008/15/0180).

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 (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163; 22.3.2010, 2009/15/0200).

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus (vgl. Doralt, EStG⁶, § 47 Tz 37). 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 21.12.1993, 90/14/0103). Hier muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 4.3).

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

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 (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035).

Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, so spricht dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 4.3.)

Im gegenständlichen Fall geht es ausschließlich darum, ob das Finanzamt zu Recht das Vorliegen eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 angenommen hat. Die Ausführungen der Bw. im bisherigen Verfahren zur sozialversicherungsrechtlichen und zivilrechtlichen Beurteilung des Rechtsverhältnisses zwischen Herrn N. und der Bw. erweisen sich daher als nicht relevant (vgl. auch VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200), weil die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz selbst vorschreibt, was als ein Dienstverhältnis anzusehen ist, zwangsläufig dazu führt, dass ein- und derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits im bürgerlichen Recht oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich beurteilt wird. Unterschiedliche Ergebnisse können daraus folgen, doch hat der Verfassungsgerichtshof dies nicht als unsachlich erkannt (VfGH 8.6.1985, B 488/80).

Bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit kommt es nicht darauf an, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191). Aus diesem Grund ist daher auch unerheblich, ob ein Angestellter oder Gesellschafter der Bw. mündlich die Firma MA. S.C. als Auftragnehmerin beauftragt hätte. Von der in der Stellungnahme vom 19. November 2012 beantragten Zeugeneinvernahme konnte somit wegen Unerheblichkeit dieses Beweisantrages Abstand genommen werden.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung ergibt sich im hier vorliegenden Berufungsfall folgendes Bild:

Weisungsgebundenheit:

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 Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervorruft (Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, Tz 4.3 zu § 47).

Mit einem Werkvertrag iSd § 1151 ABGB wird grundsätzlich die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, d.h. zur Herstellung eines Werkes als eine in sich geschlossene Einheit, in der Regel bis zu einem bestimmten Termin, vereinbart. Die zu erbringende Leistung wird im Werkvertrag selbst konkretisiert und individualisiert. Ein Werkvertrag stellt ein Zielschuldverhältnis dar, dem keine auf Dauer angelegte Leistungserbringung zu Grunde liegt. Mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet.

Weder die mit 16. April 2007 datierte „Rahmenvereinbarung für die Durchführung von Putz-, Stuck- und Anstreicherarbeiten“ noch die in den Akten erliegenden Abrechnungen bezogen sich auf konkrete „Werke“, sodass der Tätigkeit des Herrn N. keine feststellbaren Vereinbarungen über Leistungsgegenstände im Sinne von gegen eine persönliche Weisungsgebundenheit sprechenden Werkverträge zugrunde lagen. Die Angaben des Herrn N. insbesondere in seiner Einvernahme vom 25. März 2009 zur täglichen Arbeitszeit, zur Arbeitseinteilung durch ein Büro der Bw., zur Kontrolle der Tätigkeit durch einen Angestellten der Bw. sowie zur „Urlaubsvereinbarung“ sprechen für Dienstleistungen und nicht für individualisierte Werkleistungen. Dazu kommt, dass die Tätigkeit weder in inhaltlicher noch in zeitlicher und örtlicher Hinsicht einen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum zuließ. Als Gegenleistung verpflichtete sich die Bw., ein bestimmtes Stundenhonorar zu zahlen, welches unabhängig vom tatsächlichen Erfolg der Tätigkeit zur Auszahlung gelangte. Auch dies stellt ein Indiz dafür dar, dass nicht ein bestimmter Arbeitserfolg geschuldet wurde, sondern eine Person ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellte.

Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers:

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. ergibt sich allein schon daraus, dass nach den Angaben des Auftragnehmers in seinen Einvernahmen sämtliche wesentlichen Arbeitsmittel von der Bw. zur Verfügung gestellt wurden. Ebenso sprechen die bereits erwähnten Aussagen zur täglichen Arbeitszeit, zur Arbeitseinteilung durch ein Büro der Bw.,

zur Kontrolle der Tätigkeit durch einen Angestellten der Bw. sowie zur „Urlaubsvereinbarung“ für die organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Bw.

Laufende Lohnzahlung:

Eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden stellt noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und dient somit als weiteres gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit (VwGH 5.10.1994, 92/15/0230).

Zu den wesentlichen Merkmalen eines Dienstverhältnisses zählt, dass der Arbeitnehmer für seine Dienstleistungen laufend ein angemessenes Entgelt erhält, wobei Dienstverhältnisse an keine zeitliche Mindestdauer geknüpft werden, da auch eine nur kurz dauernde oder nur vorübergehende Beschäftigung ein solches begründen kann.

Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzungen mögen zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht schuldet (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Unternehmerwagnis:

Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko. Das Berufungsvorbringen, die MA. S.C. hätte durch besonders effiziente Arbeitsweise bei der Auftragsabwicklung sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg der Tätigkeit weitgehend gestalten können, ist schon insofern nicht nachvollziehbar, als keine einzelnen (allenfalls unterschiedlich schnell erbrachten) "Werke" abgerechnet wurden. Auch das Bestehen eines wesentlichen ausgabenseitigen Unternehmerrisikos zeigt die Bw. nicht auf. Das Vorliegen einer (hier: polnischen) Gewerbeberechtigung ist im gegebenen Zusammenhang ebenso unerheblich wie gegebenenfalls eine Abrechnung in Form der Legung von Honorarnoten, weil es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191).

Vertretungsbefugnis:

Die Vereinbarung einer generellen Vertretungsbefugnis kann die persönliche Abhängigkeit und Dienstnehmereigenschaft von vornherein nur dann ausschließen, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt wird oder bei objektiver Betrachtung eine solche Nutzung zu erwarten ist. Der einvernommene Auftragnehmer gab an, dass er im Krankheitsfall das „Büro“ der Bw.

verständigte, welches in der Folge eine Vertretung organisierte. Bei dieser Sachlage kann eine generelle Vertretungsmöglichkeit nicht angenommen werden.

Aus den angeführten Gründen hat das Finanzamt daher zu Recht das Vorliegen eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 angenommen.

Zu den behaupteten Begründungsmängeln ist anzumerken, dass ein Begründungsmangel im erstinstanzlichen Verfahren nicht zur „Nichtigkeit“ des Bescheides führt. Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (Ritz, BAO⁴, § 93 Tz 16 mwN). Ist der Bescheid fehlerhaft und ist ein Rechtsmittel nicht ausgeschlossen, so können Begründungsfehler daher unter anderem dadurch geheilt werden, dass die Rechtsmittelbehörde in der Sache selbst entscheidet. Denn, wie aus § 289 Abs. 2 BAO folgt, tritt die Rechtsmittelentscheidung (Berufungsentscheidung) an die Stelle des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz. Ein Fehler im Begründungsbereich des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz wird damit bedeutungslos, weil er durch die Begründung der Rechtsmittelbehörde beseitigt wurde (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 973).

Die angefochtenen erstinstanzlichen Bescheide sind gegenüber der Bw. ergangen und daher rechtswirksam erlassen worden. Die Begründung eines Abgabenbescheides muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet.

Die Bw. bringt vor, dass die angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheide keine ausreichende Begründung enthalten würden und lediglich auf einen Bericht des Finanzamtes über das Ergebnis einer Außenprüfung verweisen würden.

Diesem Einwand ist die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegen zu halten, wonach hinsichtlich der zusammenhängenden Darstellung des von der Behörde im Ergebnis ihrer Beweiswürdigung festgestellten Sachverhaltes auch ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht zulässig ist (z.B. VwGH 20.1.2005, 2002/14/0116). In ihrer Berufsbegründung bringt die Bw. selbst vor, dass im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung eine Sachverhaltsfeststellung enthalten ist, in welcher zusammengefasst ausgeführt wird, dass die Subaufräge der Bw. an die MA. S.C. für in Rechnung gestellte Arbeit nicht als Werkvertrag, sondern einkommensteuerrechtlich als Dienstverhältnis und deshalb als steuerpflichtig gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 angesehen wurden.

Soweit in der Berufung gerügt wird, es sei anlässlich der Amtshandlung vom 25. Juni 2008 kein Dolmetscher beigezogen worden, ist dem entgegenzuhalten, dass sich keine stichhaltigen

Hinweise dafür finden, dass die befragte Person die an sie in Form eines Fragebogens gestellten Fragen nicht verstanden hätte, war doch dieser Fragebogen auch in polnischer Sprache verfasst. Dazu kommt, dass anlässlich der Einvernahme durch Organe des Finanzamtes vom 25. März 2009 eine Dolmetscherin beigezogen wurde. Schon deswegen liegt eine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht vor.

Die Bw. bringt in diesem Zusammenhang auch vor, dass die am 25. Juni 2008 getroffenen Feststellungen „offenbar auf Suggestivfragen zurückzuführen seien“ und der befragten Person „offenbar Antworten in den Mund gelegt worden seien“, ohne einen Bevollmächtigten der Bw. beizuziehen.

Mangels näherer Konkretisierung dieses Vorwurfs ist jedoch nicht zu erkennen, in welcher diesbezüglichen Fragestellung oder rechtlichen Ausführung die Bw. einen für den Ausgang des Verfahrens wesentlichen Verfahrensmangel ortet.

Zu den Prüfungsfeststellungen betreffend das Jahr 2004 wird in Punkt III. des Berufungsschriftsatzes gerügt, dass diesbezüglich jegliche Begründung fehle und es sich offenbar um die Nachverrechnung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für Provisionszahlungen handle, die Zahlungen allerdings nicht im Rahmen von Dienstverhältnissen erfolgt seien.

Im Zusammenhang mit diesem Berufungspunkt wurde der Bw. mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 24. Oktober 2012 eine Sachverhaltsdarstellung des Prüfers sowie die darin erwähnten Beweismittel (Prüfungsprotokolle der OÖGKK und der WGKK samt Beilagen; Niederschrift des Zollamtes Krems, KIAB; Prüfbericht) zur Kenntnis gebracht und ihr Gelegenheit gegeben, sich dazu zu äußern.

Da zu diesem Punkt keine Stellungnahme erfolgte, muss davon ausgegangen werden, dass die gerügten Begründungsmängel auch nach Dafürhalten der Bw. durch die Übermittlung der erwähnten Unterlagen, auf die hiermit ausdrücklich verwiesen wird, im Zusammenhang mit der Begründung dieser Berufungsentscheidung im Rechtsmittelverfahren saniert worden sind.

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

Nach § 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.

Der Dienstgeberbeitrag ist gemäß § 43 Abs. 1 FLAG für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) finden nach Abs. 2 leg. cit. sinngemäß Anwendung.

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist nach Maßgabe des § 217 BAO ein Säumniszuschlag zu entrichten.

Da die den Säumniszuschlägen zugrunde liegenden Beträge an Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag in dem im Prüfbericht angeführten Ausmaß nicht zu den relevanten Fälligkeitsterminen zeitgerecht entrichtet wurden, besteht somit auch die Vorschreibung des Säumniszuschlages zu Recht.

Aus den dargelegten Erwägungen war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 19. Dezember 2012