



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 10

GZ. RV/0641-G/07

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma X in XY, vertreten durch Plachetka & Partner Stb. GmbH, 2340 Mödling, Enzersdorferstr. 7, vom 11. Juli 2007, gerichtet gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide 2006 des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 7. Juli 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Laut Firmenbuchauszug vom 25. Jänner 2006 fungieren als handelsrechtliche Geschäftsführer die Herren J.W., Name4, C und D.

Anlässlich der bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde vom prüfenden Organ festgestellt, dass an sogenannte Subunternehmer für verschiedene Tätigkeiten (Spachteln und Malen) ausgezahlte Beträge als Werklöhne behandelt wurden und daher keine Lohnsteuer einbehalten und kein DB und kein DZ entrichtet wurde.

Bei einer Kontrolle am 25. Jänner 2006 und am 30. Jänner 2007 durch das Zollamt Wr. Neustadt (Team KIAB) am Firmengelände der Firmen J.W. GmbH und P GmbH bzw. auf einer Baustelle in Zwentendorf wurden fünf slowakische Staatsbürger (Name1, Name2, Name3, Name4 und C ) bei Verspachtelungsarbeiten in verschmutzter Kleidung angetroffen.

Auf Grund der in Niederschriften mit den Genannten und mit dem Geschäftsführer Herrn J.W. sowie den darin festgehaltenen Aussagen gelangte der Prüfer zur Auffassung, dass die Auftragsverhältnisse nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt als Dienstverhältnisse im Sinn des [§ 47 EStG 1988](#) anzusehen seien.

In seinem Prüfungsbericht, der auch der Begründung der angefochtenen Bescheide dient, ist auszugsweise ausgeführt:

*"Im vorliegenden Fall ist aus nachstehenden Erwägungen davon auszugehen, dass sich die Tätigkeit der Subunternehmer nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht als selbständige, sondern vielmehr als eine typische unselbständige Beschäftigung als Arbeiter auf einer Baustelle darstellt: Lt. Werkvertrag zwischen den Subunternehmern und ihrem Auftraggeber der X , verpflichten sich die Subunternehmer zur Übernahme von Maler-, Anstreicher-, Spachtel-, und Dünnputzarbeiten, die It. gesondertem Auftragsschreiben vereinbart werden. Die Entlohnung erfolgte nach Quadratmetern und schwankte zwischen 2,60 und 3,80 € pro m2. Die Honorarnoten der Subunternehmer wurden auf dem Firmen-PC der Fa. X ausgefertigt. Den Subunternehmern waren sowohl der Arbeitsort (die jeweilige Baustelle) als auch die Arbeitszeit, 7 Uhr - 16 Uhr, von der Fa. X vorgegeben. Die Kontrolle auf den Baustellen der Fa. V erfolgte durch Hrn. H, den Bauleiter der Fa. V und durch Herrn J.W., den Geschäftsführer der Fa. X . Die Subunternehmer wurden teils mit dem Firmenauto auf die Baustellen und retour gefahren, teils fuhren sie mit dem eigenen PKW. Arbeitsmaterial, Maschinen und Werkzeuge wurden von der Fa. X zur Verfügung gestellt. Lt. Aussage des Geschäftsführers der Fa. X Hrn. J.W., vom 1.2.2007, ist es den Subunternehmern nicht gestattet, sich vertreten zu lassen, daher hatten die Subunternehmer die Tätigkeiten persönlich zu erbringen.*

*Die Subunternehmer waren somit in den geschäftlichen Organismus ihres Auftraggebers voll eingegliedert und hatten kein Unternehmerwagnis zu tragen. Aus dem Gesamtbild der vorliegenden Tätigkeit geht nach Ansicht des Finanzamtes eindeutig hervor, dass die Subunternehmer nicht ein Werk, sondern - wie Dienstnehmer - ihre Arbeitskraft schuldeten und dem Willen des Auftraggebers in gleicher Weise unterworfen waren, wie dies bei einem Dienstnehmer der Fall ist."*

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und nahm die Berufungswerberin mit den im Spruch genannten (Sammel-) Bescheiden als gemäß [§ 82 EStG 1988](#) haftenden Arbeitgeber bzw. als Abgabenschuldner in Anspruch.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wurde Folgendes ausgeführt:

*Von der GPLA-Prüfung wurde den Prüfungsfeststellungen die Einvernahme von drei Subunternehmern beim Finanzamt Tulln zu Grunde gelegt und aus diesen abgeleitet, dass alle Subunternehmer des Jahres 2006 Dienstnehmereigenschaft hätten und nach § 47 (2) Z 1 und 2 EStG 88 Dienstverhältnisse vorgelegen wären. Hierbei wurde auf den Erlass des BMF-08000/0003-IV/2/2006 vom 30.03.2006 Bezug genommen.*

*Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass eine Beurteilung der Sachverhalte ohne Rücksicht auf die Nationalität eines EU-Bürgers vorzunehmen ist. Es sind die Beurteilungskriterien, die für einen österreichischen Staatsbürger gelten, auch auf Bürger anderer EU-Mitgliedsstaaten anzuwenden. Die in den Richtlinien enthaltenen und von der Judikatur entwickelten Kriterien sind ohne Rücksicht auf Staatsangehörigkeit anzuwenden; eine Vorabverurteilung als "Scheinselbständigkeit" ist rechtswidrig.*

*Es wird daher entsprechend des im Erlass Pkt. 6.2 "Abgrenzung zwischen nichtselbständiger und selbständiger Tätigkeit" angeführten Kriterienkataloges zu jedem Punkt Stellung genommen.*

*Kriterien, die für die Nichtselbständigkeit sprechen:*

*a) Dauerschuldverhältnis:*

*Gemäß den LST-RL RZ 934 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist nur dann 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. Seinem Wesen nach stellt das Dienstverhältnis daher ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem sich der Arbeitnehmer verpflichtet, die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich zu erbringen (VwGH 27.06.1989, [88/14/0112](#); 24.09.2003, [2000/13/0182](#)).*

*Es liegt bei jedem Subunternehmer ein schriftlicher Werkvertrag mit dem Auftragnehmer vor. Die diesbezüglichen Vereinbarungen wurden schriftlich von Auftraggeber und -nehmer im Zuge der GPLA vorgelegt. Die Subunternehmer schuldeten zu keiner Zeit ihre Arbeitskraft, sondern das fertiggestellte Werk wie branchenüblich bei jedem anderen inländischen Subunternehmer. Es wurden Kostenvoranschläge, Preisverhandlungsprotokolle und AGB's vorgelegt.*

*b) Weisungsgebundenheit:*

*Gemäß den LST-RL RZ 935 ist zu beachten, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge haben muss, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in der Regel*

bezüglich seiner Tätigkeiten zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hierdurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während die persönlichen Weisungen sich auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft richten, d. h. ein Arbeitnehmer verspricht nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, sondern stellt seine Arbeitskraft zur Verfügung (VwGH 21.12.1993, [90/14/0103](#); VwGH 23.05.2000, [97/14/0167](#); VwGH 20.12.2000, [99/13/0223](#)).

Folgende Kriterien sprechen für die Selbständigkeit:

a) Die Art der Ausführung der Arbeit wird nicht vorgeschrieben. Wie die Arbeiten, mit welcher Methode, Werkzeug oder ähnlichem durchgeführt werden sollen, unterliegt nicht den Anordnungen unserer Mandantin.

b) Die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten wird weder mit Stunden, noch genauen Beginn- oder Endigungszeiten festgelegt. Einzig und alleine wann der Subunternehmer beginnen kann (eine Absprache mit dem Bauleiter und das Arbeiten nach einem Bauarbeitszeitplan des Generalunternehmers, ist naturgemäß in der Baubranche notwendig) und eine Frist für die Endigung sind vereinbart. Dies ist nicht nur branchenüblich, sondern auch logisch nachvollziehbar - z. B. Ein Fliesenleger kann erst mit dem Verlegen von Fliesen beginnen, wenn alle Wände verspachtelt sind, andererseits kann erst verspachtelt werden, wenn der Installateur alle Leitungen verlegt hat.

c) Organisatorische Eingliederung:

Der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung in den Unternehmensbereich wird dann keine wesentliche Bedeutung zukommen, wenn die Arbeitsleistung überwiegend oder gänzlich außerhalb örtlicher Einrichtungen des Arbeitgebers erbracht wird und auch keine Eingliederung in einer anderen Form vorliegt (LST-RL RZ 936). Im gegenständlichen Fall wird keine Vorgabe von Arbeitszeit, sondern ein Fixgeschäft bezüglich der Fertigstellung des Werkes gemäß [§ 919 ABGB](#) vereinbart. Der Arbeitsort ergibt sich naturgemäß aus dem Ort, an dem der Erfolg des Werkes geschuldet wird (= Baustelle). Es liegt somit keine organisatorische Eingliederung vor.

d) Arbeitskleidung wird vom Subunternehmer beigestellt.

e) Arbeitsmittel werden vom Subunternehmer beigestellt.

Die Punkte d) und e) wurden vertraglich vereinbart und diese Vereinbarungen im Zuge der GPLA vorgelegt.

f) Arbeitsort wird vom Auftraggeber vorgegeben:

(Siehe dazu die Aussagen zur Organisatorischen Eingliederung (c) gemäß LST-RL RZ 936.)

Der Ort ergibt sich naturgemäß aus dem Bauvorhaben und zählt in diesem Fall eindeutig nicht zu einem Unterscheidungskriterium zwischen Dienstverhältnis und Werkvertrag.

g) Arbeitszeit wird nicht vom Auftraggeber vorgegeben:

Wie bereits unter Punkt c) angeführt, handelt es sich um Fixgeschäfte gemäß [§ 919 ABGB](#).

Charakteristika von Fixgeschäften ist laut Rechtsprechung, dass der Endpunkt der Frist von vornherein in einer Weise festgelegt sein muss, der jegliches Ermessen ausschließt. d. h. unsere Mandantin gibt nur vor, wann der Zeitpunkt der Fertigstellung liegen muss, jedoch keinerlei Zeitangaben an wie viele Stunden, an welchen Tagen etc. gearbeitet werden muss (siehe VwGH 22.04.1992, [88/14/0082](#)). Die Vorgabe der vorübergehenden Dauer der Tätigkeit schließt das Unternehmerwagnis des Subunternehmer auf keinen Fall aus (VwGH 04.03.1986, [84/14/0063](#) bzw. EStR RZ 5405).

h) keine Auslagenersätze durch unsere Mandantin:

D. h. Fahrt- und Werkzeugkosten müssen von den Subunternehmern getragen werden. Damit liegt wiederum ein Indiz für eine Unternehmereigenschaft vor (siehe VwGH 06.04.1988, [87/13/0202](#) und VwGH 25.10.1994, [90/14/0184](#)).

i) Der Subunternehmer wird nur für einen oder wenige Auftraggeber tätig:

Folgende Subunternehmer waren und sind auch für andere Firmen in Österreich als Subunternehmer tätig: 1, 2, 19 , 4, 5, 6, 7, 8 und 9.

Folgende Subunternehmer waren und sind auf für andere Firmen in Österreich und in Deutschland tätig: 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 und 17.

Weiters dürfen von folgenden Subunternehmern, die für Gleichhaltungsbescheide vom BMf f. WA ausgestellt wurden, keine Aufträge von privaten Auftraggebern annehmen, da sie andernfalls gegen die österreichische Gewerbeordnung verstößen würden: 18, 19, 20, 21, 22 und Name1 .

Im übrigen gilt, dass gemäß den Einkommensteuerrichtlinien 2000, RZ 060104/9-IV /6/00 vom 22.03.2005 RZ 5405 das Unternehmerwagnis nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass einige Subunternehmer nur für unsere Mandantin als einzigen Auftraggeber tätig sind (siehe auch VwGH 11.01.1963, 1263/(2). Außerdem obliegt es dem Auftragnehmer, wie viel Aufträge er annimmt (siehe unter Punkt 0) Unternehmerwagnis).

j) Es wird mit den Subunternehmern nicht nach Zeitlohn, sondern zu den mit den Unternehmern vereinbarten Festpreisen lt. Preisverhandlungen bzw: Kostenvoranschlägen und/oder nach dem tatsächlichen Anfall verrechnet.

Im übrigen wird das Unternehmerwagnis gemäß EStR RZ 5405 nicht durch Honorierung nach einem bestimmten Stundensatz ausgeschlossen (VwGH 08.07.1997, 95/13/0298). Die Subunternehmer erhalten ihr Entgelt weder wöchentlich noch monatlich, wie es bei Lohnauszahlungen üblich wäre. Vielmehr wird nach Fertigstellung des Werkauftrages abgerechnet, ein Deckungsrücklass einbehalten und bei Barzahlung innerhalb der vorgesehenen Frist ein Skonto von bis zu 3% abgezogen.

k) Haftung (für Gewährleistung haftet der Auftragnehmer = Subunternehmer):

Unsere Mandantin hat mit den von ihr beauftragten Subunternehmen Pönalvereinbarungen bezüglich Fristüberschreitung getroffen. Werkverträge Zitat: "Von allen Teil-oder Abschlagsrechnungen kann ein zehn prozentig" Deckungsrücklaß einbehalten werden" – Dies wurde während der GPLA mittels der Zahlungsgebarung, ersichtlich in der Buchhaltung unserer Mandantin, nachgewiesen. Es wurden in den Allgemeinen Bedingungen der Werkverträge explizit Gewährleistungsfristen vereinbart. Weiters gibt es bei größeren Projekten auch Vereinbarungen über 5 % Haftrücklass von der Bruttoschlussrechnungssumme. (Werkverträge dazu wurden im Zuge der GPLA vorgelegt.)

I) Auftragnehmer bedienen sich keiner Hilfskräfte:

Es ist korrekt, dass sich einige Subunternehmer keiner Hilfskräfte bedienen, da sie mit den derzeitigen Aufträgen ihr Auslangen finden oder erst seit wenigen Jahren bestehen und nicht über ein Auftragsvolumen verfügen, das Personaleinsatz rechtfertigen würde. Weiters besagen die EStR 2000 RZ 5403, dass, wenn der Subunternehmer die Möglichkeit der Beschäftigung eigener Arbeitskräfte vorweisen kann sowie die Delegierung von Arbeiten möglich ist, dies ein Indiz für das Unternehmerwagnis darstellt, d. h. das "möglich sein" reicht als Voraussetzung aus. Da nur ein Unternehmer, im Gegensatz zum Dienstnehmer die Höhe der Einnahmen beeinflussen kann (VwGH 06.04.1988, [87/13/0202](#)), begründet ausreichend, dass es in der Entscheidungsfreiheit des Subunternehmers liegt, Dienstnehmer zu beschäftigen oder nicht. Jenen Subunternehmern, die in der Slowakei selbständige Unternehmer sind, und von dort aus in Österreich auf Grund des Bescheides gem. [§ 373c GewO 1994](#) ("Gleichhaltungsbescheid") tätig sind, ist es gemäß Gewerbeordnung ausdrücklich untersagt, Dienstnehmer im Inland zu beschäftigen.

Von folgenden Subunternehmern wurden die bewilligten Gleichhaltungsanträge bereits während der GPLA vorgelegt: 18, 19, 5, 21, 22 und Name1.

---

*m) Sozialleistungen:*

*Es wurden weder Sozialleistungen neben den verrechneten Beträgen ausbezahlt noch wurden von den Subunternehmern solche verrechnet. (Siehe während der GPLA vorgelegte Werkverträge, Auftragsbestätigungen, Rechnungen etc.)*

*n) Sozialversicherung:*

*Es liegen keine Dienstverhältnisse im Sinne des ASVG; vor. Es besteht aufgrund der Lösung der Gewerbescheine vielmehr eine Pflichtversicherung nach dem GSVG. Die Subunternehmer, die mittels Gleichhaltungsbescheid in Österreich von der Slowakei aus arbeiten, haben dort den Sitz Ihrer Unternehmen, sind und Besitz von ausländischen Gewerbescheinen und sind auch dort sozial versichert.*

*o) Unternehmerwagnis:*

*Gemäß LST-RL RZ 958 liegt ein auf die Selbständigkeit hinweisendes Unternehmerrisiko insbesondere dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer getragen werden müssen (VwGH 23.05.2000, [97/14/0167](#)). Es muss weiters grundsätzlich die Möglichkeit bestehen, im Rahmen der Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang und den wirtschaftlichen Erfolg der Tätigkeit selbst zu bestimmen (VwGH 17.05.1989, [85/13/0110](#)).*

*Die Subunternehmer sind nicht exklusiv an die Firma unserer Mandantin gebunden, sondern es obliegt ihrer Entscheidung, wie viel, zu welchem Preis und für wen sie arbeiten. Dies geht auch aus den Preisverhandlungsprotokollen vor.*

*p) Vertragsgestaltung:*

*Gemäß LST-RL RZ 960 lässt ein vorliegender Vertrag zwar für sich alleine noch keinen zwingenden Schluss auf das Vertragsverhältnis zu, er gibt allerdings Aufschluss über den Willen der Vertragspartner (VwGH 17.05.1989, [85/13/0110](#)). Bei jedem Auftrag gibt es einen schriftlichen Werkvertrag, Kostenvoranschläge, AGB's und Preisverhandlungsprotokolle. Aus dem Vertrag geht eindeutig der Wille des Abschlusses eines Werkvertrages hervor. Das "Tatbild" des Steuerrechts über ein Dienstverhältnis wurde durch die vorangegangenen Punkte bereits widerlegt.*

*q) Vertretungsmöglichkeit-*

---

Ist gegeben. Die Aussage von Herrn J.W. bei seiner Einvernahme vom 01. Februar 2007, dass sich die vom 20.03.2007 Befragten nicht vertreten lassen dürfen, bezog sich auf die Geschäftsführer Name4 und C, die ebenfalls Gegenstand der Befragung waren. Die Subunternehmer können sich nach Meldung an den Auftraggeber vertreten lassen.

Grundsätzlich wird Folgendes festgestellt:

Die Finanzverwaltung berief sich während der GPLA 2005-2006 auf die Aussagen der einvernommen Personen: Name4 (Gesellschafter-Geschäftsführer der X ), C (Gesellschafter-Geschäftsführer der X ), Name3 (Subunternehmer), Name1 (Subunternehmer) und Name2 (Subunternehmer) It. Einvernahmeprotokolle der K11|13 Team 1 - Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln. Diese hat am Dienstag, den 30. Jänner 2007 um 13.00 eine Kontrolle auf der Baustelle unserer Mandantin in Adresse durchgeführt und dabei oben angeführte Personen, mit Ausnahme des Lehrlings, zur Einvernahme bis 22.30 Uhr in das Gebäude des Finanzamts in Tulln mitgenommen. Es wurden den Subunternehmern mitgeteilt, dass sie ALLE so lange im Finanzamtgebäude bleiben müssen, bis die Befragungen jeder einzelnen Person beendet sind (somit 9,5 Stunden I). Es wurde Ihnen außerdem mitgeteilt, dass sie bei Aussagen, die nicht den Tatsachen oder den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen, eingesperrt und abgeschoben werden. Sogar Herrn Name4, der in seiner Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer und damit als vertretungsbefugtes Organ der X , aufgrund der fortgeschrittenen Uhrzeit den Beamten anbot, am nächsten Tag, mit allen Unterlagen nochmals auf das Finanzamt Tulln zu kommen, um die Einvernahme fortzusetzen, wurde dies verweigert. Es wird hiermit ausdrücklich festgehalten, dass weder Fluchtgefahr noch sonst irgendein Grund bestand, warum Herr Name4 und Herr C als langjährige Gesellschafter und Geschäftsführer der X am nächsten Tag nicht am Finanzamt Tulln erscheinen sollten. Aus diesen Umständen heraus sind die widersprüchlichen und zum Großteil nicht nachvollziehbaren Aussagen der durch die menschenrechtswidrige Vorgangsweise eingeschüchterten und verängstigten Personen erklärbar.

Die in den Einvernahmen unter massivem Druck zustande gekommenen Aussagen können daher in keinem Fall in einem Rechtsstaat als Grundlage für eine Entscheidung in einer Rechtsfragen herangezogen werden.

Es wurden auch auf anderen Baustellen (Wien - Generalunternehmer: xxx GmbH) Kontrollen durch die KIAB durchgeführt. Dabei gab es keine Beanstandungen.

Es ist zu den Aufzählung der Kriterien für die (Un-)Selbständigkeit anzuführen, dass beim Vorliegen von Merkmalen, die für die Selbständigkeit sprechen und Merkmalen, die der Annahme der Selbständigkeit entgegenstehen, alleine auf das Überwiegen abzustellen ist (VwGH 31.03.1987, 86/14/0163).

*Abschließend ist anzumerken, dass die bereits in der Niederschrift vom 04.07.2007 angeführte Begründung, dass die Tätigkeit der Subunternehmer nicht als selbständige, sondern als nichtselbständige Tätigkeit aufgrund der UFS Entscheidungen vom 12.4.2006, RV /0275-W /06, vom 7.2.2007, RV /0003-W /07 und vom 13.03.2007, RV /2861-W /06 zu qualifizieren ist, nicht den Tatsachen entspricht, da die dort angeführten Gründe bei dem vorliegenden Fall nicht zutreffen:*

- a) *Es liegen schriftliche Werkverträge vor.*
- b) *Mehrere Subunternehmen dürfen Kraft § 373c GewO 1994 keine Werkverträge mit privaten Auftraggebern abschließen und keinen Bürobetrieb im Inland unterhalten.*
- c) *Aus den vorgelegten Werkverträgen, Preisverhandlungsprotokollen etc. gehen detaillierte Arbeitsaufträge hervor.*
- d) *Es wird nach detaillierten Kostenvoranschlägen und nicht nach Pauschalen abgerechnet.*
- e) *Der Arbeitsort richtet sich nach dem Auftrag.*
- f) *Die Arbeitseinteilung und Arbeitseinsatz richtet sich nach dem Bauzeitplan der Generalunternehmer bzw. deren Bauleitern, wie bei Bauvorhaben üblich. (z.B. bei V durch Hrn. H.)*
- g) *Die Subunternehmer führen Protokolle und Aufzeichnungen.*
- h) *Das Zu verarbeitende Material wird immer vom Generalunternehmer, da in größeren Mengen zu günstigeren Konditionen verfügbar, eingekauft. Dies entspricht auch der gängigen Praxis, ist in den Werkverträgen vereinbart und gilt ohne Rücksicht auf die Nationalität der Auftragnehmer.*
- i) *Arbeitskleidung und Werkzeug wird von den Subunternehmern beigestellt.*
- j) *Eine Vertretungsmöglichkeit ist nach vorangegangener Absprache nur mit den Geschäftsführern der X möglich.*
- k) *Es bestand zu keiner Zeit eine wirtschaftliche Abhängigkeit der Subunternehmer von der X da auch andere Auftraggeber (Unternehmen) im Beobachtungszeitraum Aufträge an die Subunternehmer erteilten,*
- I) *Die Subunternehmer besitzen entweder einen inländischen oder einen ausländischen Gewerbeschein inkl. bewilligte Anträge auf Gleichhaltung des BMfW.*

Mit Bericht vom 2. August 2007 legte das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt die Berufung aus verwaltungsökonomischen Gründen, ohne Erlassung einer Berufungsentscheidung, dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

### ***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 [BGBI. 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 Arbeitsgebers 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 (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. z.B. das 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. VwGH 3.8.2004, [2000/13/0046](#)).

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 (vgl. mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, Tz 4.3 zu § 47).

Zum Dauerschuldverhältnis wird ausgeführt:

Im [§ 1151 Abs. 1 ABGB](#) ist ausgeführt, dass ein Werkvertrag dann vorliegt, wenn jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt. Ein Dienstvertrag entsteht dann, wenn jemand sich auf eine gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen verpflichtet.

Die Subunternehmer verpflichteten sich zur Übernahme von Maler, Anstreicher, Spachtel- und Dünnputzarbeiten, es ist in den vorliegenden Werkverträgen und Auftragsschreiben kein konkretes Werk vereinbart. So wurde in der Niederschrift vom 25. Jänner 2006 mit Herrn Name1 (unter dem Beisein eines sprachkundigen Angestellten der Firma P) zusammengefasst angegeben, dass er nur für die Berufungswerberin arbeitet, das Material wird von der Firma bereitgestellt und das Auto gehört der Firma yyy.

Die Rechnungen schreibe er gemeinsam mit Herrn yyy.

Die Preise könne er nicht angeben und die Arbeit werde von Herrn yyy kontrolliert, bzw. erhalte er auch die diesbezüglichen Anweisungen von ihm.

Herr Name2 gibt im Beisein einer sprachkundigen Person in seiner Heimatsprache in der Niederschrift vom 30. Jänner 2007 auszugsweise an, dass er täglich ca. 8 Stunden arbeite und noch nie eine Rechnung ausgestellt habe, da er nicht wisse, wie eine Rechnung in Österreich aussehen muss. Er habe zwar ein Dokument unterschrieben, nur wisse er nicht, was in diesem Dokument stehe. Er bekomme von Herrn C einen Plan, anhand dessen zu ersehen ist, wieviele m<sup>2</sup> er verspachtelt habe.

Den Lohn dafür erhalte er bar auf die Hand und müsse dafür einen kleinen Beleg und eine Rechnung unterschreiben.

Diese Vorgangsweise kann niemals als Werkvertrag gelten, sondern stellt eine Abrechnung für einen Akkordlohn dar.

Als er krank war, habe er Herrn P angerufen und dieser hat sich um einen Ersatzmann gekümmert.

Weisungsgebundenheit:

Laut Aussage des Geschäftsführers, Herrn yyy (in der Niederschrift vom 1.2.2007), bekommen die sogenannten Subunternehmer die Arbeitsanweisungen vom Bauleiter der Fa. V, Hrn. H. Im Leistungsverzeichnis sind als Bauleiter die Geschäftsführer Name4, C, 8 und yyy angeführt.

Organisatorische Eingliederung:

---

In der Niederschrift vom 30.1. 2007 gibt Herr Name1 Folgendes zu Protokoll:

Hr. C ruft mich an und sagt mir, auf welche Baustelle ich jeweils fahren muss.

Hr. C kommt selbst auf die Baustelle und gibt uns Arbeitsanweisungen. Der m<sup>2</sup>-Preis wird mir von Hrn. C vorgegeben. Hr. C kontrolliert unsere Arbeiten und hilft selbst teilweise auf den Baustellen mit.

In der Niederschrift v. 30. 1.2007 gab dazu der Geschäftsführer, Herr C, Folgendes an: Meine Arbeitszeiten sind von Montag bis Freitag von 07:00 Uhr bis 16:00 Uhr mit einer Stunde Pause. Die Arbeitsanweisungen bekomme ich von Herrn P. Ich bekomme meinen Lohn nach m<sup>2</sup>. Je nachdem wie schwer die Arbeit ist, bekomme ich zwischen € 2,60 und € 3,80. Meinen Lohn bekomme ich monatlich im Büro von Frau yyy oder gelegentlich von Herrn P, wenn Frau yyy keine Zeit hat. Dafür muss ich einen kleinen Beleg unterschreiben. Ich habe bis jetzt noch nie eine Rechnung für meine Arbeiten geschrieben. Die Arbeiten werden von Herrn H von der Firma V kontrolliert.

Arbeitsort und Arbeitszeit:

In der Niederschrift vom 30.1.2007 ist dazu Folgendes angegeben: "Die Arbeitszeiten sind von Montag bis Donnerstag von 7 Uhr bis 16 Uhr mit einer Stunde Pause. Gelegentlich arbeite ich auch am Freitag (Aussage von Name1). Name3 gibt zur Arbeitszeit an, dass die normale tägliche Arbeitszeit von Herrn Hr. C bestimmt wird und diese war normal Montag bis Freitag von 8-16 Uhr mit einer Stunde Pause. Siehe dazu auch unter organisatorische Eingliederung (Aussage vom Geschäftsführer C).

Unternehmerwagnis:

Die Subunternehmer traten nicht wie Unternehmer auf, hatten keine unternehmerische Struktur und konnten das Entgelt für ihre Tätigkeit nicht selbst bestimmen. Außer den handgeschriebenen Empfangsbestätigungen, die im Akt aufliegen, stammt jedes Schriftstück vom Firmen-PC der Fa. P GmbH. Lt. Aussage der sogenannten Subunternehmer wussten sie nicht, was sie unterschrieben hatten.

Name3 gibt dazu in der Niederschrift an: „Als ich meinen Gewerbeschein gelöst hatte, hat mir Hr. C gesagt, nun könnte ich für ihn arbeiten. Ich habe mit Hrn. C mündlich vereinbart, von wann bis wann ich arbeiten soll bzw. was für einen Lohn ich erhalte. Ich habe zu Hause ein Dokument, das ich von Hrn. yyy bekommen habe. Ich habe das unterschrieben, kann aber nicht angeben, was in diesem Dokument steht, da ich nicht Deutsch kann“.

Von 22 wurde niederschriftlich Folgendes angegeben: " Ich habe in Österreich keine Steuernummer, weiters habe ich kein Büro, keine Firmentafel, kein Fax, keinen Computer, keinen PKW, der als Firmenwagen ersichtlich ist.“

---

## Vertretungsmöglichkeit:

Wie aus der Niederschrift vom 1. Februar 2007 mit dem Geschäftsführer Herrn yyy ersichtlich ist, bezog sich seine Aussage - nicht wie in der Berufung behauptet - auf die Firmengesellschafter. Seine Aussage lautete wie folgt:

Angesprochen bezüglich der selbständigen slowakischen Arbeiter gebe ich folgendes Wahrheitsgemäß an:

Wie die 3 slowakischen Arbeiter zu der Fa. X gekommen sind, kann ich nicht genau sagen ...

Vertreten durch einen anderen kann er sich aber nicht lassen.

Diese Aussage wird in der Niederschrift vom 30.1.2007 durch Herrn Name2 bestätigt indem er ausführte, dass er als er krank war Herrn P verständigt habe und dieser sich um einen Ersatzmann gekümmert hat.

Erst dann folgt in der Niederschrift der Punkt, der die Rechtsstellung der drei Gesellschafter behandelt.

## Vertragsgestaltung :

Auf die Vertragsgestaltung hatten die sogenannten Subunternehmer keinen Einfluss, alles wird von der Fa. P GmbH vorgegeben, die wiederum die Auflagen der Generalunternehmer erfüllen muss. Werkverträge, Auftragsschreiben, Preisverhandlungsprotokolle wurden von der Fa. P ohne Mitwirkung der Subunternehmer erstellt, sind aber nur als Rahmenvereinbarungen zu bezeichnen. Im Werkvertrag wird auf ein Angebot des Subunternehmers Bezug genommen, das schriftlich nicht vorliegt.

Dazu gab z.B. Herr Name1 in der Niederschrift vom 25.1.2006 an, dass er die Rechnungen gemeinsam mit Herrn yyy schreibe, aber die Preise nicht wisse.

Aus den von den Auftragnehmern und dem Geschäftsführer der Berufungswerberin getätigten Aussagen geht nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenats zweifelsfrei das Vorliegen einer persönlichen Weisungsgebundenheit der "Auftragnehmer" hervor.

Dass im vorliegenden Fall ein bloß sachliches, auf die Erbringung einer vereinbarten Werkleistung bezogenes Weisungsrecht bestanden habe, vermag die Berufung nicht aufzuzeigen, geht auch aus den Aussagen der Beteiligten nicht hervor und ist überdies bei der Art und dem Umfang der zu erbringenden Arbeiten gar nicht vorstellbar.

Es ist auch eine weitere Einvernahme der anderen sogenannten Subunternehmer nicht erforderlich, da die gesamte Firmenstruktur das gleiche Schema aufweist.

Nach den Feststellungen des Finanzamtes ist im vorliegenden Fall sowohl von einer persönlichen Abhängigkeit als auch von einer Eingliederung der für die Beschwerdeführerin

---

tätig gewordenen Personen in den betrieblichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen.

Abgesehen davon, dass das Finanzamt bei dieser Sachlage davon ausgehen musste, dass bereits die vorrangig zu prüfenden Kriterien - Weisungsgebundenheit und Eingliederung - eindeutig für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen, ist auch nicht zu erkennen, dass die auf den Baustellen der Beschwerdeführerin eingesetzten Personen ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen hatten.

Dazu wurde in der Berufungsschrift Folgendes ausgeführt:

*Unsere Mandantin hat mit den von ihr beauftragten Subunternehmen Pönalvereinbarungen bezüglich Fristüberschreitung getroffen. Werkverträge Zitat: "Von allen Teil- oder Abschlagsrechnungen kann ein zehn prozentiger Deckungsrücklaß einbehalten werden" – Dies wurde während der GPLA mittels der Zahlungsgebarung, ersichtlich in der Buchhaltung unserer Mandantin, nachgewiesen. Es wurden in den Allgemeinen Bedingungen der Werkverträge explizit Gewährleistungsfristen vereinbart. Weiters gibt es bei größeren Projekten auch Vereinbarungen über 5 % Haftrücklass von der Bruttoschlussrechnungssumme. (Werkverträge dazu wurden im Zuge der GPLA vorgelegt.)*

Da die Abrechnung der geleisteten Arbeit immer nach m<sup>2</sup> erfolgt ist, und die Arbeiten immer vom zuständigen Bauleiter kontrolliert worden sind, ist dies schon deshalb nicht von entscheidender Bedeutung, weil alle vernommenen Personen angegeben haben, dass sie den Lohn bar auf die Hand erhielten und dafür nur einen kleinen Beleg unterschreiben mussten. Weiters hatten sie bis jetzt noch nie selbst eine Rechnung für ihre Arbeiten geschrieben. Bei den auszuführenden Tätigkeiten ist der Eintritt eines Gewährleistungsriskos überdies kaum vorstellbar.

Das Bestehen eines wesentlichen ausgabenseitigen Unternehmerrisikos ist nach der Aktenlage ebenfalls auszuschließen, hatten doch die Befragten angegeben, dass sie nur Kleinwerkzeug (Spachtel, Kehle, Pinsel und dgl.) benötigen. Dass die Beistellung von Kleinwerkzeugen zu ins Gewicht fallenden (insbesondere schwankenden) Aufwendungen geführt hätte, ist nicht zu erkennen.

Als weiteres Indiz für eine nichtselbständige Tätigkeit gelten die vier Strafanträge des Zollamtes Wiener Neustadt vom 22. Februar 2006 an den Magistrat Wiener Neustadt. Diese Anträge wurden mit einem Straferkenntnis vom 15. Juli 2008, Zl. 1/St/227-206 abgeschlossen, worin eine Übertretung nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz der beteiligten Personen festgestellt worden ist. Dieses Straferkenntnis ist auch in Rechtskraft erwachsen.

---

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Auffassung des Finanzamtes, die "Auftragsverhältnisse" seien nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt als "Dienstverhältnisse im Sinn des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#)" anzusehen, nicht widersprochen werden kann.

Über die Berufung war daher wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Graz, am 31. Oktober 2012