

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Ferner Hornung & Partner Rechtsanwälte GmbH, Hellbrunner Straße 11, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 28.04.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Land vom 20.10.2015, betreffend Dienstgeberbeitrag 2011, Haftungsbescheid Lohnsteuer 2011 sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben, die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit 20.10.2015 wurden die im Spruch genannten Bescheide erlassen. In den Begründungen wird auf einen Bericht vom 20.10.2015 verwiesen. Dieser Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis einer Außenprüfung enthält den Gegenstand einer Prüfung für den Zeitraum 1.1.2010 bis 31.12.2012. Eingesehen wurden Lohnkonten, Betriebssummenblätter, Sachkonten der BH und Jahresabschlüsse. Ausgeführt wurden in diesem Bericht Folgendes:

Hintergrund waren offenbar Neuberechnungen anhand von Honorarnoten des Auftragnehmer als „Neuerungen“ im Verfahren.; Zitat: "Nachversteuerung Honorare". Weitere Erwägungen finden sich nicht; nur Berechnungen.

Von der bescheiderlassenden Behörde wurde dem BFG in diesem Zusammenhang ein Bescheid vom 16.11.2015 vorlegt, dass einem Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist einmalig bis 30.4.2016 stattgegeben werde.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 30.4.2016 verwies der Bf. auf die fehlende Begründung, die er auf die entsprechende Rechtsprechung des VwGH stützte.

Insbesondere betonte der Bf., dass von der Behörde keinerlei Feststellungen getroffen wurden, weshalb denn Auftragnehmer als dienstnehmerähnlich zu qualifizieren sei. Er monierte die gänzlich fehlende Darstellung des ermittelten Sachverhalts und darauf

füßend die fehlende Begründung und unberücksichtigten Sachverhalt: So habe Herr Auftragnehmer als Softwareprogrammierer zum Zeitpunkt des Abschlusses eines Rahmenvertrages am 13.5.2011 die Firma „UnternehmendesAuftragnehmers“ in Deutschland betrieben. Er habe programmiertätigkeiten für die Fa. D1 in München betrieben und arbeitete auch an KK Navigationssystem für die Fa. D2. Diese Aufträge seien über seine Firma UnternehmendesAuftragnehmers abgewickelt worden. Für die Bf. habe Auftragnehmer Softwareprogrammierungen durchgeführt, dies im Zusammenhang mit einem digitalen Videorecorder (DVR), welcher in Ultraschallgeräten in der Pränatal Diagnostik verwendet werde. Eine Rahmenvereinbarung sei branchenüblich zwischen Unternehmen abgeschlossen worden, Auftragnehmer zur Subventionsvergabe berechtigt; er hätte laut Punkt V. b auch Aufträge ablehnen können. Die Arbeit selbst gliederte sich in Arbeitspakete, wie vom Sachverständigen Dr.X in einem Gutachten festgehalten wurde. Das „wann“, „wie und „was“ sei allein Auftragnehmer überlassen gewesen, zumal der Bf. dazu aufgrund der fehlenden Fachkompetenz nicht in der Lage gewesen sei, Weisungen zu erteilen.

Auftragnehmer sei bis Ende 2010 bei der Fa. D1 in München angestellt gewesen und habe auch danach für diese Fa. gearbeitet (5 bzw. später 3 Tage die Woche). Für den Bf. habe er vorwiegend abends gearbeitet, was aus den Stundenaufzeichnungen hervorgehe, die die Behörde aber nicht gewürdigt habe. Er war berechtigt, die Büroräumlichkeiten des Bf. zu nützen. Er habe mit seinem eigenen Laptop an dem DVR gearbeitet. Er habe in den Büroräumlichkeiten teilweise auch für andere Kunden/Auftraggeber gearbeitet. Die stundenweise Abrechnung war erforderlich, weil sich der Arbeitsaufwand im vornherein nicht abschätzen ließ. Im Rahmenvertrag trat Auftragnehmer als Einzelunternehmer mit seiner Fa. UnternehmendesAuftragnehmers und seiner UID Nr. auf. Überdies habe die Behörde verabsäumt zu würdigen, dass das OLG Linz zu ZZ festgestellt habe, dass ihm keine arbeitnehmerähnliche Stellung zukomme. Es sei jedenfalls durch die Beschreibung der Leistungspakete ein Erfolg geschuldet gewesen, die jeweils gesondert in Rechnung gestellt wurden. Er habe auch über eine betriebliche Organisation verfügt, weil er auch für weitere Firmen als Softwarespezialist aufgetreten sei.

In der darauf ergangenen Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde verwies das Finanzamt darauf, dass ein Begründungsmangel im Rechtsmittelverfahren sanierbar sei und mit Erlassung des Bescheids vervollständigt werde (BVE vom 1.3.2017).

Die belangte Behörde legte in diesem Bescheid auch da, welchen Sachverhalt sie angenommen habe und bejahte deshalb die Dienstnehmereigenschaft. Laut elektronischer Aktenvorlage an das BFG stützte sich das Finanzamt auf folgende ermittelte Beweismittel und zwar:

- Rahmenvereinbarung zwischen dem Bf. und Auftragnehmer, UnternehmendesAuftragnehmers, Deutschland vom 13.5.2011
- Technische Beschreibung der Tätigkeit ohne Datum
- Konvolut von Honorarnoten von Auftragnehmer/UnternehmendesAuftragnehmers mit UID-Nr.

- Beschluss des OLG vom 10.11.2014, ZZ
- Internetauszug-Info „Der Existenzgründerzuschuss vom Arbeitsamt“ sowie
- Ein Gutachten von Dr.X_Schreibeweise2 vom 20.1.2015 über die Tätigkeit des Auftragnehmer.

Nach Darstellung der entsprechenden Judikatur des VwGH war der BVE zu entnehmen, welche Beweismittel die Behörde ermittelt und gewürdigt hat und zwar den Rahmenvertrag vom 13.5.2011, den Beschluss des OLG Linz ZZ, die Honorarabrechnungen sowie ein Gutachten zur Tätigkeit des Beteiligten von Dr.X, nicht aber die Information zum Gründerzuschuss.

Zum unberücksichtigten Sachverhalt und der materiell rechtlichen Würdigung führt die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung vom 1.3.2017 aus:

„In concreto ist festzuhalten, dass der Rahmenvertrag vom 13.05.2011 auf unbestimmte Zeit mit Herrn Auftragnehmer abgeschlossen wurde und eine Aufkündigung nur unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist möglich war (Punkt V). Erklärte sich Herr Auftragnehmer bereit, über einen bestimmten Zeitraum die nacheinander aufgetragenen "Arbeitspakete" abzuarbeiten, so überwiegen in entscheidender Weise die Merkmale eines Dienstverhältnisses. Herr Auftragnehmer schuldete nicht bloß einen bestimmten Arbeitserfolg, sondern für eine bestimmte Zeit seine Arbeitskraft. Er unterlag daher mit der Verpflichtung, jene Aufträge, die ihm von der Beschwerdeführerin übergeben worden sind, abzuarbeiten, auch den persönlichen Weisungen der Beschwerdeführerin (VwGH 21.2.1984, 83/14/0102). Weder die mit 13.05.2011 datierte "Rahmenvereinbarung für eine längerfristige Zusammenarbeit ... mit der Entwicklung von Software" noch die in den Akten vorliegenden Abrechnungen bezogen sich auf konkrete "Werke", sodass der Tätigkeit des Herrn Auftragnehmer keine feststellbaren Vereinbarungen über Leistungsgegenstände im Sinne von gegen eine persönliche Weisungsgebundenheit sprechenden Werkverträge zugrunde lagen. Dafür spricht es insbesondere, dass für die "Arbeitspakete" und ihrem genauen Inhalt keine weiteren Verträge vorliegen, sondern dass - je nach Arbeitsanfall und Notwendigkeit - immer wieder neue Anweisungen zur Erweiterung und Vervollständigung der gerade laufenden oder abgeschlossenen Tätigkeit erfolgte. Wenn ein dauerndes Bemühen geschuldet wird, das bei Erreichen eines angestrebten "Ziels" auch kein Ende findet, spricht dies klar gegen einen Werkvertrag (VwGH 25.4.2007, 2005/08/0082).

Die Arbeitssituation von Herrn Auftragnehmer ist nachgerade ein klassisches Merkmal für ein Dienstverhältnis, eben, weil die "Arbeitspakete" zu keinem Zeitpunkt als solche abschließend definiert waren und ex ante keine abgeschlossenen oder definierten Ziele/Erfolge vorlagen. Ohne konkrete Umschreibung von Art, Ort und Umfang lässt sich ein "Werk" nicht abgrenzen und trägt dem einem Werkvertrag immanenten Konkretisierungs- bzw. Individualisierungsgebot nicht Rechnung, da sich daraus der (tatsächliche) Leistungsumfang, wie auch ein Fertigstellungstermin, nicht ableiten lässt.

Herr Auftragnehmer schuldete also keinen Erfolg, es wurde im Gegenteil von ihm nur erwartet, dass er die ihm übertragenen Arbeiten einwandfrei (d.h. insbesondere, dass seine Programmierungen richtig sein mussten) erledigte. Wie im Beschluss ZZ des OLG Linz angeführt, gab es zur ab dem Jahr 2012 honorarabrechnenden Fa. D3 GmbH keinen Vertrag mehr, es wurde vielmehr stillschweigend davon ausgegangen, dass Herr Auftragnehmer seine Tätigkeiten aus dem Vertrag vom 13.05.2011 weiterführt, was ebenfalls deutlich in Richtung Dienstverhältnis weist. Wäre es um Werkvertragsleistungen gegangen hätte die Beschwerdeführerin keine vertragslosen Zahlungen an die (für sie fremde) Fa. D3 GmbH geleistet.

Betreffend das Vorbringen, es habe keine fachliche Weisungsgebundenheit bestanden, denn eine solche sei schon aufgrund der Spezialqualifikation von Herrn Auftragnehmer ausgeschlossen gewesen, ist festzuhalten, dass die Stärke des Weisungsrechts von der Art der Tätigkeit abhängig ist. Bei höher qualifizierten Tätigkeiten tritt die Weisungsgebundenheit in den Hintergrund, ohne dass dies das Vorliegen eines Dienstverhältnisses beeinträchtigen würde. Gleiches gilt für Tätigkeiten, die ihrer Natur nach weisungsfrei ausgeübt werden. Bei Tätigwerden in den Büroräumlichkeiten wurden Herrn Auftragnehmer die erforderlichen Arbeitsgeräte und Arbeitsmittel von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt. Es wurde eingeräumt, dass er gewisse Arbeiten im Büro verrichtet habe um auf die notwendigen Gerätschaften und Unterlagen zurückgreifen zu können. Das Bereitstellen der für die Durchführung der Arbeiten erforderlichen Infrastruktur und der benötigten Materialien sprechen für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin. Allerdings kann eine nichtselbständige Tätigkeit sogar dann vorliegen, wenn der Arbeitgeber weder die Arbeitsmittel noch die Arbeitsräume zur Verfügung stellt. Eine laufend erbrachte und laufend entlohnte leitende (oder vergleichbare) Tätigkeit führt beispielsweise selbst dann zu einer Eingliederung in den Betrieb, wenn als Büro das häusliche Arbeitszimmer dient (Doralt, EStG, Rz 47). Aus dem Umstand, dass Herr Auftragnehmer das eigene Notebook für seine Tätigkeit verwendet hat, ist daher für die Berufungswerberin nichts zu gewinnen.

Neben den vorstehend angeführten und für eine persönliche Gebundenheit sprechenden Gründe spricht auch die Art der Entlohnung von Herrn Auftragnehmer für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Die Vereinbarung eines Stundenlohns und die monatlichen Abrechnungen nach geleisteten Stunden stellen nach ständiger Rechtsprechung ein Indiz dafür dar, dass nicht ein bestimmter Arbeitserfolg geschuldet wurde, sondern Herr Auftragnehmer seine Arbeitskraft zur Verfügung stellte (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230). Selbst monatliche Einnahmen-| Schwankungen auf Grund einer unterschiedlich hohen Anzahl geleisteter Arbeitsstunden g sprechen nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200). Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht nämlich 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 selbst zu gestalten (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163), etwa

durch die Annahme oder Ablehnung von Aufträgen. Herr Auftragnehmer hatte die ihm zugewiesenen Arbeiten zu erledigen, die jeweilige Entlohnung erfolgte auf Basis der geleisteten Arbeitsstunden zu einem Stundensatz von rd. EUR 73.

Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko (vgl. VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095). Wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses ist es, dass fortlaufende, im Wesentlichen gleichbleibende Arbeiten mit einem fortlaufenden, gleichbleibenden Betrag entlohnt werden (siehe Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 4.3. S 11). Insoweit die Entlohnung nach der Zahl der geleisteten Arbeitsstunden und mit vom Auftraggeber bereitgestellten Arbeitsmitteln erfolgt, ist in der Regel von einem Dienstverhältnis auszugehen (vgl. Braunsteiner in Wiesner/Grabner/Wanke EStG 13. GL § 47 Anm 21 u. 23 und Leistungsstundenabrechnung: siehe Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 4.3., S 12, 2. Absatz). Daher ist nicht einsichtig, inwieweit Herr Auftragnehmer die Höhe seiner Einnahmen durch besonderen Fleiß oder besondere Geschicklichkeit hätten beeinflussen können und dadurch ein Unternehmerwagnis zu tragen gehabt hätte. Unabhängig davon, ob er besonders rasch oder langsam arbeitete, wurde der Erfolg seiner Tätigkeit nur an der Anzahl der Stunden gemessen und nicht am Erfolg oder erreichten Ziel. Herr Auftragnehmer erhielt sein Entgelt nicht in Abhängigkeit von erzielten Erfolgen, sondern dafür, dass er stundenweise der Beschwerdeführerin zur Verfügung stand (siehe Honorarnoten) und in dieser Zeit das tat, was ihm aufgetragen wurde.

Darauf deutet insbesondere auch hin, dass Herrn Auftragnehmer Tätigkeit offensichtlich nicht mit jener Sorgfalt erfolgte, welche von der Beschwerdeführerin erwartet wurde - folgt man den Aussagen des Gutachters Dr.X. Dennoch wurden die Tätigkeiten entlohnt, obwohl das Ergebnis nicht ordnungsgemäß war und wohl auch nicht funktionierte - dies spricht klar für eine nichtselbständige Betätigung, aus welcher nur das Bemühen - gerade nicht aber der Erfolg - geschuldet wird. Auch das Bestehen eines wesentlichen ausgabenseitigen Unternehmerrisikos zeigt die Beschwerdeführerin nicht auf. Einer etwaig vereinbarten Vertretungsmöglichkeit kommt kein tatsächliches Gewicht zu, wenn es zu keinen Vertretungen gekommen ist. Es geht aus dem gesamten vorliegenden Beweismaterial zudem nicht hervor, dass es jemals tatsächlich zu einer Vertretung gekommen wäre, damit kann das Vorliegen eines (generellen) Vertretungsrechtes nicht als erwiesen angenommen werden. Es darf zudem angemerkt werden, dass es schon vertraglich kein genereller Vertretungsrecht gab, da die Bf.Schreibweise2 von einer Vertretung in Kenntnis zu setzen war und - falls dies unterblieb - persönliche Leistungserbringung vorausgesetzt wurde (Punkt V, Abs. 2). Im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH muss aber jedenfalls vorausgesetzt werden, dass eine generelle, nicht auf bestimmte Arbeiten oder Ereignisse wie Krankheit oder Urlaub beschränkte, Befugnis zur Vertretung vorliegt (vgl. VwGH 20. 2. 2008, 2007/08/0053 mwN; 4. 6. 2008, 2007/08/0184).

Die Innehabung einer Gewerbeberechtigung oder UID Nummern schließt die Ausübung einer konkreten Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses nie aus.

Jeder Inhaber einer Gewerbeberechtigung oder einer UID Nummer kann sich zur Aufnahme einer nichtselbständigen Erwerbstätigkeit entschließen. Das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung oder einer UID Nummer ist im gegebenen Zusammenhang daher 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).

Der Vorlageantrag vom 28.3.2017 wurde form- und fristgerecht eingebracht. Mit Schreiben vom 20.11.2018 brachte der Bf. vor, dass Auftragnehmer am 4.4.2011 die Firma UnternehmendesAuftragnehmers als Einzelunternehmen gegründet habe und über dieses Einzelunternehmen auch abgerechnet worden sei. Überdies habe er selbst angegeben, Unternehmerförderung erhalten zu haben. Es werde überdies beantragt, die Ermittlungsakten der Staatsanwaltschaft München I und der Zollbehörde beizuschaffen, sowie Auftragnehmer als Zeuge, sowie Gf., den GF des Bf. einzuvernehmen. Es werde auch beantragt, andereGf., Geschäftsführer der D1_Schreibweise2, einzuvernehmen.

In einem weiteren Vorbringen der Bf. vom 28.6.2019 brachte der Bf. vor, dass er schon in seinem Beweisantrag vom 20.11.2018 ausgeführt habe, dass die Angaben von Auftragnehmer in Bezug auf seine Arbeiten für die D1_Schreibweise3 widersprüchlich seien. Der Bf. bringt vor, dass Auftragnehmer in sozialen Netzwerken selbst angegeben habe, für die D1_Schreibweise3 als Softwareprogrammierer gearbeitet zu haben. Es werde dazu die Einvernahme von Auftragnehmer als Zeuge beantragt. Beigefügt war dem Schreiben ein Schreiben der D1_Schreibweise3 vom 9.2.2015, wonach die D1 an Auftragnehmer persönlich nie Aufträge erteilt hat. Möglicherweise habe Auftragnehmer Aufträge für die D1_Schreibweise3 bereits im Jahr 2011 über die D3 GmbH erbracht. Es werde weiters beantragt die Abrechnung/Buchhaltungsunterlagen der D3 GmbH, nunmehr OOO Einsicht zu nehmen, um zu klären, in welcher Funktion Auftragnehmer beginnend ab 2011 Arbeiten für die D3 GmbH ausgeführt hat. Es darf darauf hingewiesen werden, dass die Aufbewahrungsfrist mit Ende des Jahre 2019 endet.

Erwägungen:

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. Diese Legaldefinition ist eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen.

Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz eine eigenständige Definition des Dienstverhältnisses enthält, kann dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht anders zu beurteilen ist als im bürgerlichen Recht, Sozialversicherungsrecht, Ausländerbeschäftigungsrecht oder Ärzterecht. Etwaige unterschiedliche Ergebnisse

erkannte der Verfassungsgerichtshof jedoch nicht als unsachlich (VfGH 8.6.1985, B 488/80).

Diese Legaldefinition enthält demnach zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Hinzu kommt einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, andererseits das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit, d.h. die Verpflichtung einer natürlichen Person - als Dienstnehmer bei ihrer Tätigkeit den Weisungen eines anderen - des Dienstgebers - zu folgen. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen. Nicht alle Bestimmungsmerkmale müssen gemeinsam vorliegen bzw. können sie in unterschiedlich starker Ausprägung bestehen (VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127). Entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Tätigkeit. (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184, VwGH 20.12.2000, 99/13/0223 VwGH 21.11.2013, 2012/15/0025; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230; UFS 30.5.2007, RV/0913-W/06).

Das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. 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 (z.B. VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). Hiervon 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. 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; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281). Die Bereitstellung entsprechend ausgestatteter Arbeitsplätze und das Vorliegen eines Dienstplanes sprechen für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung der Mitarbeiter in den Betrieb der Abgabepflichtigen (vgl. VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095). Für die Beurteilung der Frage, ob ein Dienstverhältnis besteht, ist insbesondere das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit und die Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden von Bedeutung, ebenso wie Vorgaben von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel und die unmittelbare Einbindung in betriebliche Abläufe; *Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer - Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 31). Es kommt nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung (Dienstvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag, etc.) an. Es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer

äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht (VwGH 23.3.1983, 82/13/0063).

„Der Begriff des Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs 2 ist ein eigenständiger Begriff des Steuerrechts; er deckt sich weder mit dem Arbeitsrecht noch mit dem Sozialversicherungsrecht (VwGH 19.10.1967, 0742/67, 1968, 23; 27.10.1987, 87/14/0145, 1988, 182; 29.9.2010, 2008/13/0160; LStR 2002 Rz 926), auch wenn er im Wesentlichen mit dem Arbeitsrecht und dem Sozialversicherungsrecht übereinstimmt (vgl BFH, BStBl 1962 III 310). Daher besteht keine formelle Anknüpfung etwa an die Sozialversicherungspflicht eines Arbeitnehmers nach dem ASVG, doch können die Sozialversicherungspflicht, die Anmeldung zur Sozialversicherung und die Einbehaltung von Krankenkassenbeiträgen Indizien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sein (vgl VwGH 11.8.1993, 92/13/0022; 3.2.1961, 1616/60, 1961, 82)“; hinsichtlich der Weisungsgebundenheit und der organisatorischen Eingliederung als maßgebliche steuerrechtliche Kriterien besteht hingegen eine Deckungsgleichheit mit den arbeitsrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Kriterien; so schon *Kirchmayr/Denk* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG18 § 47 EStG Rz 14 und 20 (Stand 1.4.2016, rdb.at).

Entscheidend bleibt jedenfalls bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Tätigkeit (VwGH 26.11.1997, 93/13/0309; 18.12.2013, 2009/13/0230), wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 1.12.1992, 88/14/0115).

Dem Rahmenvertrag ist ausdrücklich zu entnehmen, dass der Beteiligte berechtigt war, sich vertreten zu lassen (Punkt V. b) und dass dieses Recht – im Hinblick auf bestimmte Ereignisse wie Krankheit oder Urlaub – nicht beschränkt war. Ob es tatsächlich zu einer Vertretung gekommen ist, ist nach der Rsp – entgegen der Ansicht der Behörde - unbedeutend (VwGH 16.2.1994, 92/13/0149; VwGH 28.4.2004, 2000/14/0125).

Die Befugnis sich vertreten zu lassen, spricht unabhängig von der Qualifikation des Arbeitnehmers gegen ein Dienstverhältnis (vgl VwGH 27.6.1989, 88/14/0112, 1990, 53). Einem Arbeitnehmer wäre es hingegen generell verwehrt sich vertreten zu lassen (VwGH 27.6.1989, 88/14/0112), es sei denn die persönliche Leistung wäre gänzlich unbedeutend (zB Hausbesorger); s *Kirchmayr/Denk* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG18 § 47 EStG Rz 73 (Stand 1.4.2016, rdb.at) mwN. Dem Beteiligten war die Vertretung nicht verwehrt und dass der Bf. besonderes Interesse an einer Leistungserbringung durch den Beteiligten selbst hatte und entsprechend zur Absprache verpflichtet war, erklärt sich aus der besonderen Fachkenntnis des Beteiligten (ähnlich der eines besonders versierten „Kunstmalers“), weil Softwareprogrammierer in diesem Bereich über ausgewiesene Expertise verfügen müssen, wie dem Gutachten anschaulich zu entnehmen ist, schadet sohin nicht. Auch ein „Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bzgl. seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen bzgl. seines Auftraggebers verpflichten müssen“; s VwGH 16.2.1994, 92/13/0149.

Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften: Es ist das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit zu berücksichtigen, ebenso wie die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter

Arbeitsstunden (vgl VwGH 26.3.1969, 0771/67, 1969, 128; 25.5.1982, 3038/78, 82/14/0142, 1983, 74; 21.12.1993, 90/14/0103). Für ein Dienstverhältnis spricht die Bindung an einen bestimmten Arbeitsort und an eine bestimmte Arbeitszeit (vgl VwGH 8.4.1960, 0900/59, 1960, 90). Dass sich der Beteiligte betrieblichen Ordnungsvorschriften zu unterwerfen hatte, ist nach dem Vorbringen des Finanzamtes und der Aktenlage nicht erkennbar und wird diese Ansicht durch die von der Behörde vorgebrachten Beweismittel nicht gestützt. Vielmehr war auch im Rahmenvertrag eine solche Pflicht gerade nicht normiert. Es gab im Vertrag keine Regeln über Arbeitsplatz oder Arbeitszeit. Dass dies auch so gestaltet wurde, zeigte sich in den Arbeitsaufzeichnungen die vorgelegt wurden: sehr unregelmäßige Arbeitsbelastung, vorwiegend abends. Aufzeichnungen oder Beweismittel, die belegen würden, dass sich diese Situation im Laufe des Kalenderjahres geändert hätte, sind nicht aktenkundig. Auch tatsächlich hatte der Beteiligte nach dem Vorbringen des Bf. die Möglichkeit, sowohl in den Büroräumlichkeiten des Bf. als auch außerhalb zu arbeiten, wie vom Bf. vorgebracht wurde. Dass selbst ein Werkvertragsnehmer über ein zwingendes Mindestmaß an Infrastruktur benötigt, um ein Werk zu erstellen, ist einleuchtend. Es kommt sohin bei der Beurteilung immer darauf an, welches Werk konkret herzustellen ist. Die belangte Behörde stützt sich in ihren Ausführungen darauf, dass durch den Bf. Arbeitsgeräte und Arbeitsmittel zu Verfügung gestellt worden seien. Nach der Aktenlage hat Auftragnehmer aber mit einem Laptop gearbeitet, der eben nicht vom Bf. zu Verfügung gestellt wurde. Der DVR, der zur Verfügung gestellt wurde, ist aber nach der Aktenlage und nach dem vorgelegten Gutachten ein Gegenstand, an dem ein Werk herzustellen war; ein Gegenstand, der durch Erstellen eines Softwareprogrammes funktionsfähig gemacht werden sollte (Objekt, an dem ein Werk zu erbringen ist). Auch eine Fahrrad-Reparatur Werkstätte benötigt in der Tat ein defektes Fahrrad, um es wieder reparieren zu können, es wird im Lichte der oa Ausführungen sohin auch niemandem "zu Verfügung gestellt". Dass der DVR ortsgebunden gewesen soll, dass es dem Beteiligten nur möglich war, das Werk in den Büroräumlichkeiten herzustellen, kann den Ermittlungsergebnissen nicht entnommen werden, sodass eine besondere Bindung an den Arbeitsort nicht erkennbar ist. Auch das OLG hat eine Eingliederung in betriebliche Organisationsvorschriften verneint: „Dass ihm eine arbeitnehmerähnliche Stellung nach § 51 Abs. 3 Z 2 ASGG zuzuerkennen sei, ergibt sich auch bei großzügiger Auslegung aus keiner seiner Ausführungen“; OLG Linz zu ZZ. Das OLG verneint sohin, dass Auftragnehmer in einer gewissen Regelmäßigkeit in wirtschaftlicher Unterordnung und Fremdbestimmung für die Zwecke anderer geleistet hat. Auftragnehmer ist überdies unter seinem Einzelunternehmen und UID-Nr. aufgetreten und hat in dieser Zeit auch für andere Unternehmen gearbeitet. Zwar schließt dies, wie die belangte Behörde unter Hinweis auf die Rsp zu Recht ausführt, eine nichtselbständige Tätigkeit nicht aus; stützt diese Annahme aber auch nicht. Sohin kann der Umstand, dass der Beteiligte mit seinem Einzelunternehmen und seiner UID-Nr. aufgetreten ist, auch nicht dafür herangezogen werden, dass eine Dienstnehmereigenschaft vorliegt; kann aber als formeller Nachweis dafür dienen, dass zwei Unternehmen einen Rahmenvertrag abgeschlossen haben. Freilich kommt es auf die tatsächlichen

wirtschaftlichen Verhältnisse an, dies kann im Ermittlungsverfahren durch das Finanzamt auch widerlegt werden. Diese tatsächlichen wirtschaftlichen Umstände, dh die konkrete Weisungsgebundenheit in die Organisation des Bf., die die Behörde betont, sind für das BFG aber nicht erwiesen.

Die Behörde vertritt des Weiteren die Ansicht, dass der Beteiligte besonderen Weisungen unterworfen gewesen wäre. Den vorgelegten Beweismitteln kann diese Feststellung aber nicht entnommen werden. Nach dem Vorbringen des Bf. habe es diese Weisungsgebundenheit nicht gegeben, weil dies aufgrund der Spezialqualifikation des Beteiligten nicht möglich gewesen sei. Der Gf. des Bf. war Experte auf dem Gebiet des DVR, allerdings kein Programmierexperte. Aus diesem Grund war er zur Weisungserteilung in Programmierangelegenheiten nicht entsprechend als Experte ausgewiesen. Dieses Vorbringen ist aus der Sicht des Gerichts glaubhaft und schlüssig. Dass es einen regelmäßigen E-Mail-Schriftverkehr zwischen Bf. und Beteiligten gab, deutet nach Ansicht des Gerichts auch nicht darauf hin, dass der Beteiligte in dem Sinn Weisungen unterworfen war, die eine Dienstnehmereigenschaft zur Folge gehabt hätte. Es liegt in der Natur der Sache, dass bei der Herstellung eines digitalen Werks „Programmierung“ eine Kommunikation zwischen Auftragnehmer und Auftraggeber in Form von Sachweisungen geben muss, um das konkret beabsichtigte Werk herzustellen, weil es sich ja tatsächlich auch um einen "digitalen Herstellungsprozess" handelt.

Überdies hat der Beteiligte auch nicht die elektronischen Kommunikationadressen des Bf., sondern Unternehmen verwendet wie sei eigenes Unternehmendes Auftragnehmers oder fallweise auch D3-***, für die er nach eigenen Angaben 2011 tätig war. Sofern die belangte Behörde auf das Jahr 2012 verweist, bleibt fest zu halten, dass dieses Kalenderjahr nicht Gegenstand dieses Verfahrens ist. Überdies zweifelt das Gericht nicht an der Selbstdarstellung des Auftragnehmers selbst. In einem Protokoll, aufgenommen von Notar Dr. Thomas Schatzl, Hallein, wurde nachvollziehbar und schlüssig der Außenauftritt des Auftragnehmers in einem sozialen Netzwerk dargestellt und damit für das Gericht augenscheinlich bewiesen. Durch dieses Protokoll wird deutlich, für wen er 2011 nach eigenen Angaben noch tätig war; ebenso im zit. Urteil des OLG. Weil das Gericht dem Vorbringen zu diesem Beweisthema Glauben schenkt, konnte auf die gesamten Einvernahmen verzichtet werden.

Zum Vorbringen der Behörde, dass der Beteiligte nicht zum Erfolg verpflichtet war: Tatsächlich kann selbst dem Rahmenvertrag dies in dieser apodiktischen Form nicht entnommen werden, immerhin musste der Beteiligte sich laut den Punkten II und II zu einem Erfolg verpflichten und zwar entsprechend den Vorgaben des Pflichtenhefts und des Ablaufschemas musste er die notwendigen Ergebnisse zu Verfügung zu stellen, die durch den Bf. einfach weiterbetreut werden können. Dieser Wortlaut ist nach Ansicht des Gerichts durchaus geeignet, eine Art „Erfolgsversprechen“, eine Art „Erfolgsverpflichtung“ darzustellen, selbst wenn im Rahmenvertrag nicht ausdrücklich eine eigene Haftungsklausel verankert wurde. Offenbar wurde dieser Erfolgsverpflichtung

gerade nicht nachgekommen, wie im Gutachten des Dr.X dargelegt wurde; es wurden auch seitens der Bf. entsprechende Schritte deswegen gesetzt (Gewährleistung).

Für die Annahme eines Dienstverhältnisses spricht hingegen der Umstand, dass die Honorarnoten für stunden- oder für tageweise Arbeiten gelegt wurde und nicht bei jeder Honorarnote erkennbar war, welches Arbeitspaket tatsächlich gemeint war. Dieser Umstand ist aber zu relativieren, weil in der Tat ein digitaler Herstellungsprozess eines digitalen Werkes im vornherein tatsächlich nicht jeden (Teil-)Fortschritt des Werkes in Worte oder rechtliche Rahmenbedingungen fassen kann; ist sohin nicht im Detail konkretisierbar. Diese stunden- oder tageweise Abrechnung tritt überdies in Anbetracht der Tatsache, dass die sonstigen Umstände alle für ein Werkverhältnis sprechen zurück, weil es im Sinne der oa Ausführungen auf ein Gesamtbild ankommt. Das Gesamtbild ergibt nach Ansicht des Gerichts das Nichtvorliegen eines Dienstverhältnisses. Auftragnehmer als Programmierer hat überdies auch kein fixes Gehalt bezogen, sondern die Höhe der Einkünfte war von der Anzahl der aufgewendeten Arbeitsstunden abhängig, die ihm aber nicht vorgegeben wurden (VwGH 6.4.1988, 87/13/0202, 1988, 406 ebenso zu einem Programmierer), weil dies bei einem digitalen Werk auch nicht möglich ist.

Die angefochtenen Bescheide waren sohin wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts ersatzlos aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Rechtsprechung des VwGH zur Dienstnehmereigenschaft im EStG ist ausreichend geschärft (siehe in der Begründung angeführte Rsp).

Salzburg-Aigen, am 29. November 2019