

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Donau-City-Straße 7, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 19. November 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 7. November 2014 betreffend Lohnsteuer der Jahre 2010 bis 2012, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) der Jahre 2010 bis 2012 sowie Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) der Jahre 2010 bis 2012, Steuernummer 09 ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Die Bescheide bleiben unverändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist ein im Hightech-Bereich tätiges Unternehmen.

Für die Zeiträume 1.1.2010 bis 31.12.2012 fand im Jahr 2014 bei der Bf. eine „Gemeinsame Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA)“ statt.

Die Niederschrift zur Schlussbesprechung wurde am 27.10.2014 aufgenommen und der **Bericht über die GPLA mit Datum 7.11.2014** erstellt. Dem Bericht waren Feststellungen betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entnehmen.

Neben anderen Feststellungen stellte die GPLA fest, dass hinsichtlich zweier Dienstnehmer der Bf. die Voraussetzungen für das in den Jahren 2010 bis 2012 geltend gemachte und bei der Lohnverrechnung berücksichtigte Pendlerpauschale nicht vorgelegen seien.

Im Fall des Angestellten GK habe die Wegstrecke weniger als 20 km betragen und seinen keine Nachtdienste erbracht worden, sodass kein Anspruch bestanden habe. Im Fall des Angestellten

WP sei die Benützung eines Massenbeförderungsmittels aufgrund der Fahrzeit zumutbar gewesen, sodass nur das kleine Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von mehr als 60 km anzuerkennen gewesen sei.

Es wurden die entsprechenden Differenzbeträge der Jahre 2010 bis 2012 der Lohnsteuer unterzogen und die Bf. als Arbeitgeberin zur Haftung herangezogen.

Eine weitere Feststellung der GPLA betraf den für die Bf. im Prüfungszeitraum u.a. auf Honorarbasis tätigen DI. Es sei diesbezüglich im gesamten Prüfungszeitraum von einem Dienstverhältnis zur Bf. auszugehen und seien daher die entsprechenden Nachverrechnungen u.a. für DB und DZ durchzuführen gewesen.

Die GPLA stellte u.a. fest, dass hinsichtlich der Sozialversicherung bei Herrn DI für den Zeitraum 1.1.2009 – 31.8.2013 von einem Dienstverhältnis gem. § 4 Abs. 2 ASVG auszugehen sei und nicht von einer selbständigen Tätigkeit. Dieser habe ab 1.1.2009 lt. Dienstvertrag als technischer Angestellter für die Bf. in der Softwareentwicklung gearbeitet. Mit Wechsel der Geschäftsleitung sei die durch ihn bis dahin erbrachte EDV-Betreuung mit einem Rahmenvertrag ab 9.12.2009 neu geregelt worden. Es seien mit der Bf. als Auftraggeberin im 2-Monatstakt einzelne Softwarepakete vereinbart worden, für die der jeweilige Arbeitsaufwand im Vorhinein geschätzt und monatlich mittels Honorarnote abgerechnet worden sei. Die Arbeitsleistung habe sich nach den Erfordernissen der Bf. und nach Dringlichkeit gerichtet. Die Bestellungen der Softwarepakete hätten sich aufgrund des Forschungsstandes bei der Bf. ergeben. Der Arbeitsaufwand habe pro Jahr rund 1600 Stunden betragen. Kalkulatorisch seien Urlaube und Krankenstände berücksichtigt worden. Er habe in diesem Zeitraum außer für die Bf. für keinen anderen Auftraggeber gearbeitet.

Ab Jänner 2012 sei wieder ein Angestelltenverhältnis zur Bf. vorgelegen. Herr DI arbeitete ab dann als Abteilungsleiter der Softwareabteilung.

Herr DI besaß ab 1.1.2006 bis 28.11.2013 einen Gewerbeschein für Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung. Der Firmensitz war auch der Wohnsitz. Den Wunsch nach neuerlicher selbständiger Tätigkeit habe er damit begründet, dass im Herbst 2009 die Auftragslage bei der Bf. unsicher gewesen sei und er Überlegungen hinsichtlich der Suche nach weiteren Kunden angestellt habe. Aufgrund der positiven Entwicklung der Bf. habe er jedoch ab dem Jahr 2010 außer der Bf. keine anderen Auftraggeber gehabt.

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 27.10.2014 war u.a. unter Verweis auf die gesetzliche Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG und die für ein Dienstverhältnis maßgeblichen Kriterien im Detail dargelegt, warum die GPLA zum Schluss gekommen sei, dass Herrn DI auch vom 1.1.2010 – 15.1.2012 aufgrund seiner Tätigkeit in einem Dienstverhältnis zur Bf. gestanden sei.

Die Behörde folgte den Feststellungen der GPLA und schrieb der Bf. mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 7.11.2014 die entsprechenden Nachforderungen für den Prüfungszeitraum vor.

Beschwerde gegen die Haftungsbescheide betreffend die Lohnsteuer sowie die Bescheide über die Festsetzung von DB und DZ für die Jahre 2010 bis 2012 wurde mit Schriftsatz vom 18. November 2014, einlangend am 19. November 2014, fristgerecht erhoben.

Die Beschwerde richtete sich nur gegen einen Teil der insgesamt getroffenen Feststellungen der GPLA, konkret gegen die Feststellungen im Zusammenhang mit den Änderungen bzw. der Aberkennung des Pendlerpauschales der beiden genannten Angestellten GK und WP sowie gegen die Annahme eines Dienstverhältnisses im angeführten Zeitraum für DI.

Der angefochtene Teil der Nachforderungen setzte sich wie folgt zusammen:

2010: Lohnsteuer – 1.170,48, DB – 2.880,90, DZ – 256,08,
2011: Lohnsteuer – 1.300,20, DB – 2.944,58, DZ – 261,74,
2012: Lohnsteuer – 1.353,48, DB – 59,58, DZ – 5,30
somit insgesamt: Lohnsteuer – 3.824,16, DB – 5.885,06, DZ – 523,12.

Zum Pendlerpauschale

Zur Haftungsinanspruchnahme der Bf. im Zusammenhang mit den fehlenden Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales argumentierte die Bf., dass die beiden Arbeitnehmer unrichtige Erklärungen abgegeben hätten. Diesfalls sei gem. § 41 Abs. 1 lit 7 EStG eine Veranlagung des Arbeitnehmers vorzunehmen und dieser unmittelbar in Anspruch zu nehmen. Die Vorschreibung der Lohnsteuer habe nicht im Wege des Haftungsbescheides an den Arbeitgeber, d.h. die Bf., zu erfolgen.

Es wurde beantragt, die aufgrund der fehlenden Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales erforderliche Vorschreibung der Lohnsteuer direkt bei den Arbeitnehmern vorzunehmen und die Haftungsbescheide der Jahre 2010 – 2012 entsprechend abzuändern.

Zum Vorliegen eines Dienstverhältnisses

Gegen die Feststellung der GPLA hinsichtlich des Vorliegens eines Dienstverhältnisses des DI zur Bf. wurden folgende Argumente vorgebracht.

Die Bf. habe am 9.12.2009 mit DI als Auftragnehmer einen Rahmenvertrag über zukünftige Softwareentwicklungen unter Berücksichtigung der Schutzrechte der Bf. und der Geheimhaltung abgeschlossen. Es sei vereinbart worden, dass die für die abgegrenzten Projekte verwendeten Stunden, bis zu einem Maximalbetrag, monatlich zur Abrechnung gebracht werden konnten. Diese Abrechnungen seien nach Überprüfung des technischen Status des Projekts zur Zahlung freigegeben worden.

Nach Ansicht der Bf. seien die Kriterien für die Einstufung dieser Tätigkeit als Dienstverhältnis nicht vorgelegen.

Die Ausübung der Tätigkeit sei nicht an die Betriebsräumlichkeiten der Bf. gebunden gewesen und sei diese am Gewerbestandort des Auftragnehmers erfolgt. Etwaige Anwesenheiten bei der Bf. seien für Abstimmungsgespräche, Anwenderschulungen und zur effizienten Auftragsabwicklung nötig gewesen. Aufgrund des Rahmenvertrages seien einzelne Aufträge vergeben worden, die in eigener Planung und Zeiteinteilung abgewickelt worden seien. Es sei lediglich ein Fertigstellungstermin/Übergabezeitpunkt festgelegt gewesen. Die Verpflichtung zur Dienstleistung habe nicht für eine gewisse Zeit bestanden, sondern für die Herstellung eines Werkes, eines Softwarepaketes. Es sei ein Erfolg und nicht die Arbeitskraft für eine bestimmte Zeit geschuldet worden. Die Abrechnung auf Stundenbasis sei für die Annahme einer erfolgsabhängigen Entlohnung geeignet. Das Risiko sei ausschließlich beim Auftragnehmer gelegen. Der Auftragnehmer sei keinen Weisungen der Bf. oder einer Kontrolle unterlegen. Das einzige Kriterium sei die termingerechte Übergabe des vereinbarten Softwarepaketes gewesen. Der Auftragnehmer sei nicht verpflichtet gewesen, die Aufträge selbst abzuarbeiten. Er hätte sich vertreten lassen können oder die Aufträge ganz oder teilweise an Subunternehmer oder eigene Mitarbeiter weitergeben können. Die Erreichbarkeit des Auftragnehmers und die Kommunikation mit ihm seien für die Durchführung von Tests und zur Fehlerbehebung notwendig gewesen. Daraus könne nicht auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses geschlossen werden. Zur etwaigen wirtschaftlichen Abhängigkeit des Auftragnehmers wurde ausgeführt, dass diesem seitens der Bf. keine Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt worden seien. Der Auftragnehmer habe die übernommenen Aufträge in seinen Arbeitsräumlichkeiten unter Verwendung eigener Arbeitsmittel erstellt. Der Zugang zum Server der Bf. sei für die Übertragung und Testung der Software nötig gewesen. Dass der Auftragnehmer aufgrund des zunehmenden Umfangs der Aufträge keine weiteren Auftraggeber hatte, könne nicht der Bf. angelastet werden. Die Bf. hatte davon keine Kenntnis, da der Auftragnehmer nicht in den Geschäftsbetrieb der Bf. eingegliedert gewesen sei.

Nach Ansicht der Bf. sei, wie ausgeführt, der Auftragnehmer im Zeitraum 1.1.2010 bis 15.1.2012 weder nach den Kriterien des § 47 Abs. 2 EStG noch des § 4 Abs. 2 ASVG als Dienstnehmer der Bf. einzustufen gewesen.

Dementsprechend wurde beantragt, die Rechnungen des Auftragnehmers aufgrund der Beurteilung als Werkleistungen nicht in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ einzubeziehen.

Die angefochtenen Bescheide seien entsprechend abzuändern.

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE)** der Behörde vom 24.4.2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Zur erfolgten Vorschreibung von DB und DZ im Zusammenhang mit den an Herrn DI ausbezahlten Honoraren hielt die Behörde u.a. fest.

Herr DI sei bereits im Kalenderjahr 2009 als Softwareentwickler bei der Bf. als Dienstnehmer beschäftigt gewesen.

Die Beurteilung der weiteren Tätigkeit für die Bf. ab dem 1.1.2010 habe in freier Beweiswürdigung und unter Berücksichtigung der gesetzlichen Bestimmungen zum Ergebnis geführt, dass auch hier vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses bei der Bf. auszugehen gewesen sei.

Ab 1.1.2010 sei seine Tätigkeit als Auftragnehmer, auf Basis eines Rahmenvertrages über die Erbringung von Arbeiten in der „Softwareentwicklung“, nach vereinbarten Einzelbestellungen erfolgt. Die Arbeiten seien nach Stunden abgerechnet worden. Es habe der Zugriff auf den Server der Bf. mit persönlichem Passwort und eine E-Mail-Adresse bestanden. Er habe an Besprechungen und Telefonkonferenzen teilgenommen und sei für Supportzwecke per E-Mail oder telefonisch erreichbar gewesen. Weiters sei die erfolgte Softwareentwicklung stets persönlich, ohne Vertretung, im Umfang einer Vollbeschäftigung erfolgt. Alle Ergebnisse, Erfindungen und Verbesserungen seien ins Eigentum der Bf. übergegangen und es habe ein zwei Jahre über den Rahmenvertrag hinausreichendes Konkurrenzverbot für den Auftragnehmer bestanden.

Wie Herr DI gegenüber der GPLA niederschriftlich am 17.9.2014 u.a. angegeben hatte, seien die einzelnen Softwarepakete nach den Erfordernissen der Bf. erarbeitet und vorgeschlagen worden. Die Programme seien eigens für die Bf. entwickelt worden und wäre der Verkauf an andere Firmen nicht möglich gewesen. Die zeitgerechte Abgabe sei für den Projektfortschritt der Bf. erforderlich gewesen. Er habe im fraglichen Zeitraum nur für die Bf. gearbeitet und habe sich die Zeitgestaltung an den Erfordernissen der Bf. orientiert. Die Arbeitsstunden seien monatlich abgerechnet worden. Der Arbeitsaufwand habe im Schnitt einer normalen Arbeitswoche entsprochen.

Ab Jänner 2012 bis 31.8.2013 sei er als Leiter der Softwareabteilung bei der Bf. wieder angestellt gewesen.

Zu den Feststellungen der GPLA im Zusammenhang mit den Nachverrechnungen der Lohnsteuer aufgrund der fehlenden Voraussetzungen für das Pendlerpauschale wurde in der BVE darauf verwiesen, dass der Arbeitgeber auch bei unrichtigen Angaben des Arbeitnehmers hafte, wenn die Angaben als unrichtig zu erkennen gewesen seien.

Dies sei in beiden Fällen möglich gewesen. Die Bf. hätte erkennen können, dass der Angestellte GK keine Nachtdienste versehen hatte, die die Unzumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zur Folge gehabt hätte. Bei Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse betreffend die Fahrdauer öffentlicher Verkehrsmittel, wäre feststellbar gewesen, dass die Fahrzeit für Herrn WP die möglichen 2,5 Stunden bei mehr als 60 km Weg nicht überschritten hatte.

Der **Vorlageantrag, datiert 11.6.2015**, wurde (nach Fristverlängerungen) rechtzeitig eingebracht. Hinsichtlich der angefochtenen Punkte und Berufungsgründe wurde auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 19.11.2014 verwiesen.

Mit **Vorlagebericht vom 7.8.2015** wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) vorgelegt. Die Abgabenbehörde verwies insbesondere auf die Prüfungsfeststellungen sowie die Ausführungen in der BVE. Es wurde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Die Bf. hatte am 6.4.2016 auch Beschwerde gegen den infolge der GPLA erlassenen Bescheid der Wiener Gebietskrankenkasse vom 1.3.2016 erhoben. Mit diesem war bezüglich des DI das Vorliegen eines Dienstverhältnisses und somit die Vollversicherung gem. § 4 Abs. 1 iVm § 4 Abs. 2 ASVG festgestellt worden. Gegen das abweisende Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichts vom 13.2.2017 wurde beim VwGH Revision eingebracht. Diese wurde mit Beschluss vom 12.1.2018 zurückgewiesen (GZ. Ra 2017/08/0032). Der VwGH hielt u.a. fest, dass durch die auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage und in vertretbarer Weise vorgenommene einzelfallbezogene Beurteilung des Sachverhalts und die folgende Feststellung des Überwiegens der Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit, somit die Feststellung eines Dienstverhältnisses, keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist ein im Hightech-Bereich tätiges Unternehmen. Für die Zeiträume 1.1.2010 bis 31.12.2012 fand im Jahr 2014 bei der Bf. eine „Gemeinsame Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA)“ statt.

Strittig sind die folgenden Feststellungen der GPLA und die daraus resultierenden Abgabennachforderungen:

- Aberkennung bzw. Abänderung des Pendlerpauschales für zwei Arbeitnehmer der Bf. sowie
- Feststellung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses für den bei der Bf. auf Honorarbasis tätigen DI auch im Zeitraum 1.1.2010 bis 15.1.2012.

Zum Pendlerpauschale – Nachforderung Lohnsteuer

Gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach **Z 6** zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Gemäß **lit. a)** sind diese Ausgaben bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.

Gemäß **lit. b)** werden entsprechend der Fahrtstrecke, gestaffelt von 20 bis über 60 km, wenn die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km beträgt und die Benützung

eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist, zusätzliche Pauschbeträge berücksichtigt (kleines Pendlerpauschale).

Gemäß **lit. c)** werden, falls dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist, anstelle der Pauschbeträge nach lit. b bei einer einfachen Fahrstrecke von 2 bis über 60 km, ebenfalls gestaffelt, höhere Pauschbeträge berücksichtigt (großes Pendlerpauschale).

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen.

Gemäß [§ 82 EStG 1988](#) haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 oder Abs. 3 (ab 1.1.2011) vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Der maßgebliche Sachverhalt ergab sich für das BFG aus dem Bericht zur GPLA, der Niederschrift und den der GPLA zur Verfügung stehenden Unterlagen.

Demnach war unstrittig, dass die Bf. aufgrund der für den Prüfungszeitraum vorliegenden Erklärungen zweier Arbeitnehmer das damit beantragte Pendlerpauschale bei der Lohnverrechnung berücksichtigt hatte.

Die diesbezüglich durch die GPLA getroffenen Feststellungen führten zu einer Nachforderung an Lohnsteuer und wurde die Bf. zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen.

Der eine Fall betraf den Angestellten GK. Entgegen der Angabe in der abgegebenen Erklärung betrug die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nachweislich weniger als 20 km und waren keine Nachtdienste erbracht worden, die eine Benützung öffentlicher Verkehrsmittel verhindert hätten. Demzufolge bestand kein Anspruch für die Gewährung des Pendlerpauschales im Rahmen der Lohnverrechnung.

Seitens der Bf. oder des Angestellten wurden weder bei der Prüfung noch im Rechtsmittelverfahren Nachweise erbracht die die offensichtliche, erkennbare Unrichtigkeit der Erklärung widerlegt hätte.

Im Fall des Angestellten WP war entgegen der Angabe in der Erklärung für die Wegstrecke Wohnung und Arbeitsstätte die Benützung eines Massenbeförderungsmittels aufgrund der festgestellten Fahrzeit von nicht mehr als 1,5 Stunden jedenfalls zumutbar. Unzumutbarkeit wäre bei einer Wegstrecke von mehr als 60 km erst bei mehr als 2,5 Stunden Fahrt- bzw. Wegzeiten gegeben gewesen.

Die Bf. nahm im Rechtsmittelverfahren auf die durch die GPLA getroffenen Feststellungen hinsichtlich Wegstrecke und Wegzeiten keinen Bezug. Sie verwies in der Beschwerde lediglich darauf, dass die Arbeitnehmer in den Erklärungen unrichtige Angaben gemacht hatten, daher ein Pflichtveranlagungstatbestand gem. § 41 Abs. 1 EStG vorlag und eine Verschreibung der Lohnsteuer an die Bf. im Wege der Haftung nicht vorgesehen sei.

Die Bf. ließ dabei jedoch außer Acht, dass, auch wenn der Arbeitgeber grundsätzlich den Inhalt der Erklärung der Arbeitnehmer zu berücksichtigen hat und keine gesonderte Prüfung der Richtigkeit gefordert ist, das Pendlerpauschale dann nicht berücksichtigt werden darf, wenn die Angaben offenkundig als unrichtig zu erkennen sind.

Dies war im Fall der beiden Angestellten der Bf. gegeben.

Aufgrund der Dienstpläne war offensichtlich und einfach feststellbar, dass der Arbeitnehmer GK keine Nachtdienste erbracht hatte. Der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel standen die Arbeitszeiten daher nicht entgegen. Das kleine Pendlerpauschale hätte daher nicht berücksichtigt werden dürfen.

Im Fall des betroffenen zweiten Arbeitnehmers wäre aufgrund seiner jedenfalls bekannten Wohnadresse ebenfalls ohne weitgehende Ermittlungen für die Bf. feststellbar gewesen, dass keine unzumutbare, d.h. über 2,5 Stunden hinausgehende, Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln vorlag. Eine Zuerkennung des großen Pendlerpauschales war somit nicht rechters und war nur das kleine Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von mehr als 60 km anzuerkennen.

Die entsprechenden Differenzbeträge wurden daher für die Jahre 2010 bis 2012 zu Recht der Lohnsteuer unterzogen und die Bf. als Arbeitgeberin zur Haftung gem. § 82 EStG herangezogen.

Die Beschwerde war somit in diesem Punkt abzuweisen.

Zum Vorliegen eines Dienstverhältnisses - DI und Verschreibung von DB und DZ

Gemäß [§ 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 FLAG](#) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß **Abs. 2** sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs.2 EStG 1988 stehen.

Gem. **Abs. 3** ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen.

Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Die gesetzliche Grundlage für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) bildet [§ 122 Abs. 7 WKG](#). Der DZ knüpft an die Kammermitgliedschaft bei der Wirtschaftskammer. Die Bf. war im Beschwerdezeitraum Kammermitglied.

Der für das BFG maßgebliche Sachverhalt ergab sich aus dem Bericht, der Niederschrift dazu und den Unterlagen, die der GPLA während der Prüfung zur Verfügung standen und dem BFG vorlagen sowie dem Vorbringen im Rechtsmittelverfahren.

Daraus war festzustellen, dass Herr DI schon ab 1.1.2009 bei der Bf. als technischer Angestellter, konkret als Softwareentwickler, tätig war. Der diesbezügliche Dienstvertrag war am 1.10.2008 geschlossen worden.

Infolge eines Wechsels in der Geschäftsführung der Bf. wurde der Dienstvertrag im Herbst 2009 aufgelöst und am 9.12.2009 ein sogenannter Rahmenvertrag für seine weitere Tätigkeit als „Auftragnehmer“ im Bereich der „Softwareentwicklung“ geschlossen.

Mit diesem Rahmenvertrag war vereinbart worden, dass die weitere Zusammenarbeit auf Basis gesondert vereinbarter Einzelbestellungen erfolgen sollte. Über Einzelheiten der Arbeiten stimmten sich die Vertragspartner von Fall zu Fall ab und wurde der Arbeitsaufwand im Voraus geschätzt. Die Verrechnung der Arbeiten erfolgte nach Stunden zu einem fixen Stundensatz. Der Arbeitsaufwand umfasste ca. 1600 Stunden im Jahr. Darüber wurden Zeitaufzeichnungen geführt und entsprachen die Stunden im Schnitt der einer normalen Arbeitswoche. Urlaube und Krankenstände waren in diesen Angaben berücksichtigt. Urlaube waren mit den Lieferterminen abgestimmt und war die Bf. darüber informiert. Die Arbeits- und Entwicklungsergebnisse waren der Bf. zu überlassen. Für den „Auftragnehmer“ bestand ein Konkurrenzverbot für die Dauer der Tätigkeit und zwei Jahre über den Ablauf der Zusammenarbeit hinaus. Alle Ergebnisse, Erfindungen und Verbesserungen, die der „Auftragnehmer“ im Rahmen seiner Tätigkeit für die Bf. erarbeitete, gingen frei von Rechten und Ansprüchen auf die Bf. über.

In der Folge wurden seitens der Bf. an den „Auftragnehmer“ Bestellungen für konkrete Zeiträume und Angabe einer maximalen Stundenanzahl für die Softwareentwicklung erteilt. Der angegebene Zeitraum in diesen Bestellungen betraf meist zwei Monate. Diese Bestellungen ergingen lückenlos in den Jahren 2010 bis Jänner 2012. Den Bestellungen gingen Vorschläge des „Auftragnehmers“ voraus, die er aufgrund der ihm mitgeteilten Erfordernisse der Bf. erstellt hatte.

Wie DI gegenüber der GPLA niederschriftlich angegeben hatte, war er mit der Bf. über Telefon, Mail und persönlichen Besprechungen laufend in Kontakt, arbeitete jedoch meist von seinem Büro zu Hause aus. Er war im fraglichen Zeitraum (1.1.2010 bis 14.1.2012) nur für die Bf. tätig. Aufgrund des Arbeitsaufwandes war eine zusätzliche Tätigkeit für andere Firmen nicht möglich. Die entwickelten Programme waren speziell für die Bf. ausgearbeitet worden. Der „Auftragnehmer“ war allein tätig, eine Vertretung gab es nicht. Dies hätte eine fachlich adäquate Ausbildung und eine Einschulung einer solchen Person erfordert. Es gab keine fachlichen Weisungen der Bf. Die Ausführung der Arbeiten richtete sich nach finanziellen Gegebenheiten und den Anforderungen der Bf. Die Termine mussten eingehalten werden, da dies für den Gesamtprojektplan der Bf. wesentlich war. Für die Tätigkeit war der Zugriff auf den Server der Bf. gegeben und gab es ein persönliches Passwort. Auch eine E-Mail-Adresse war verfügbar, um rasch, auch für die Mitarbeiter, erreichbar zu sein, informiert zu werden

und bei etwaigen Fehlern agieren zu können.

Ab 15.1.2012 wurde zwischen der Bf. und DI wieder ein Dienstvertrag geschlossen und war er in der Folge als Leiter der Softwareabteilung der Bf. bis August 2013 angestellt.

Die Bf. argumentierte in der Beschwerde, dass hinsichtlich der oben geschilderten Zusammenarbeit aus dem Rahmenvertrag von einem Werkvertragsverhältnis, d.h. einer selbständigen Tätigkeit und nicht von einem Dienstverhältnis auszugehen sei.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH liegt ein Werkvertrag vor, wenn eine Verpflichtung zur Herstellung einer konkreten Leistung, der Herstellung eines konkreten Werkes besteht. Eine solche genau definierte Leistung wird in der Regel bis zu einem bestimmten Termin zu erbringen sein. Ein Werkvertrag muss auf einen bestimmten, abgrenzbaren Erfolg gerichtet sein, er begründet ein Zielschuldverhältnis. Grundsätzlich endet bei einem Werkvertrag mit Erbringung der Leistung, des Werkes, das Vertragsverhältnis.

Bei Beurteilung des Sachverhaltes und aufgrund nachstehender Erwägungen kam das BFG in freier Beweiswürdigung zu Schluss, dass hier kein Werkvertragsverhältnis vorlag. Der vorliegende Rahmenvertrag war auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden und endete nicht mit dem jeweiligen Abschluss der im Zwei-Monats-Rhythmus bestellten Arbeiten. Es lag eine stets wiederkehrende, kontinuierliche Forderung der Bf. nach den Entwicklungsarbeiten und deren Fortsetzung vor. Die in einem Zusammenhang stehenden „Bestellungen“ waren daher nicht als einzelne, abgeschlossene Werke zu beurteilen. Die Tätigkeit des „Auftragnehmers“ war im gesamten Zeitraum auf die Bedürfnisse der Bf. und deren Mitarbeiter, z.B. auch Supportleistungen, abgestimmt. Der „Auftragnehmer“ arbeitete ausschließlich für die Bf. und war seine Tätigkeit für den über die Jahre bestehenden Gesamtprojektplan der Bf. wesentlich. Es war für den „Auftragnehmer“ ein Konkurrenzverbot gegeben, das sowohl für die Dauer des Vertrages, der aber auf unbestimmte Zeit abgeschlossen war, als auch zwei Jahre darüber hinaus festgelegt war. Dadurch war eine mehrjährige wirtschaftliche Beschränkung gegeben, die im Widerspruch zum Zweck von Werkverträgen, nämlich der Erbringung von abgeschlossenen Leistungen, stand. Die vertraglichen Vereinbarungen und die festgestellte tatsächliche Art der Leistungserbringung durch DI sprachen somit in ihrer Gesamtheit gegen einen Werkvertrag und gegen das Vorliegen eines Zielschuldverhältnisses. Die Tätigkeit war als dauerhafte, kontinuierliche Erbringung von Leistungen im Softwarebereich, im Sinne eines Dauerschuldverhältnisses zu beurteilen.

Bei der Prüfung der Tätigkeit auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses war festzuhalten, dass es für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses im Einzelfall nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag ankommt. Vielmehr ist das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend.

Ein Dienstverhältnis liegt nach [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr) Bedacht zu nehmen.

Wie oben schon ausgeführt wurde, entsprach der zwischen der Bf. und Herrn DI geschlossene Rahmenvertrag den Voraussetzungen eines Werkvertrags nicht. Die Tätigkeit für die Bf. war nicht durch die Erbringung einzelner Arbeiten, Werke, geprägt, sondern durch die laufend zur Verfügung gestellte Arbeitskraft für Softwarepakete im Zusammenhang mit dem vorliegenden Gesamtprojekt der Bf.

Auch wenn bei Herrn DI, als „Auftragnehmer“, aufgrund seiner Ausbildung und seiner in weitgehender Eigenverantwortung erbrachten Tätigkeit, von einer Freiheit von Weisungen in fachlicher Art ausgegangen werden konnte, war sein Einsatz klar auf die Bedürfnisse der Bf. ausgerichtet. Unabhängig davon, dass Beginn und Dauer der täglichen Arbeitszeit selbst bestimmt werden konnten, war die Bindung an vorgegebene Termine vorhanden. Die Arbeitsleistung wurde von der Dringlichkeit etwaiger telefonischer oder schriftlicher Anfragen der Mitarbeiter der Bf. bei Störungen und technischen Fragen sowie der Notwendigkeit von Schulungen etc. beeinflusst. Die Tatsache, dass Herr DI seine Tätigkeit größtenteils von zu Hause ausübte, änderte nichts daran, dass er stets sowohl telefonisch als auch per E-Mail für die Bf. erreichbar war. Auch diese ständige Verfügbarkeit war als Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu sehen und stand den Argumenten der Bf. bezüglich einer selbständigen Tätigkeit durch Erbringung von einzelnen abgegrenzten Werken entgegen.

Die Verrechnung der geleisteten Arbeit erfolgte nach den tatsächlich geleisteten Stunden, auf Basis von Zeitaufzeichnungen, zu einem fixen Stundensatz mittels monatlicher Abrechnungen, wodurch sich eine nahezu gleichmäßige und laufende Entlohnung, einem Dienstverhältnis vergleichbar, ergab. Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprach auch die Tatsache, dass DI seine Tätigkeit stets selbst erbrachte und keinen Gebrauch von einer Vertretung machte. Auch wenn vertraglich die Möglichkeit bestanden hätte, so gab er selbst an, dass eine Vertretung infolge des speziellen Projektes nicht spontan, sondern nur nach Einschulung einer Person mit entsprechender Ausbildung möglich gewesen wäre. Auch die vertraglich vereinbarten Geheimhaltungs- und Haftungsverpflichtungen standen einer realen Nutzung des Vertretungsrechts entgegen.

Trotzdem die Bf. keine fachlichen Weisungen erteilte, war nicht von der Ungebundenheit des „Auftragnehmers“ auszugehen. Die Tätigkeit des DI richtete sich in ihrer Gesamtheit nach den

konkreten Erfordernissen der Bf. und stand dadurch der zweckmäßige Einsatz seiner Arbeitskraft im Vordergrund. Das Augenmerk lag eben nicht auf der Ausführung einzelner abgrenzbarer Arbeiten, sondern auf dem zur Verfügung stellen der Arbeitskraft im Zusammenhang mit dem Gesamtprojekt. All dies sprach gegen eine selbständige weisungsfreie Tätigkeit.

Zum Kriterium der organisatorischen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bf. war festzustellen, dass Herr DI nach jeweiligem Bedarf und auch für die Mitarbeiter der Bf. (siehe oben) tätig wurde und zur Verfügung stand. Da er für die spezielle Softwareentwicklung verantwortlich war, war seine Erreichbarkeit im Fall von Störungen, Tests, Fehlerbehebungen, Unterstützung der Mitarbeiter im Betrieb nötig. Er hatte Zugang zu den Betriebsräumlichkeiten der Bf., Zugriffsrechte auf den Server der Bf. mit eigenem Passwort und er verfügte über eine E-Mail-Adresse bei der Bf. Etwaige Urlaube wurden mit der Bf., auch um Verzögerungen im Arbeitsfortschritt hintanzuhalten, koordiniert.

Entgegen der Argumente der Bf., war für das BFG nach dem feststellgestellten Gesamtbild der Tätigkeiten für die Bf. jedenfalls auf eine auf Dauer angelegte Tätigkeit des DI zu schließen. Diese spiegelte sich auch in seiner, bereits seit 2009 bestehenden, Integration in die betrieblichen Abläufe der Bf. wider.

Das BFG kam daher zum Schluss, dass die Tätigkeit des DI für die Bf. die nach der Legaldefinition wesentlichen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses erfüllte. Wie oben ausgeführt, waren die Merkmale einer unselbständigen Tätigkeit überwiegend gegeben.

Zu den nach der Rechtsprechung möglichen weiteren Abgrenzungsmerkmalen einer selbständigen Tätigkeit von einer nichtselbständigen Tätigkeit war anzumerken. Von einem Unternehmerwagnis oder Unternehmerrisiko das darin besteht, 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, war im Fall des DI als „Auftragnehmer“ nicht auszugehen. Der „Auftragnehmer“ benötigte, nach eigenen Angaben, keine kapitalintensive Ausstattung. Etwaige Auslagen wären lt. Vertrag ersetzt worden. Einnahmenseitig erfolgte die Abrechnung kontinuierlich monatlich, aufgrund der aufgezeichneten Stunden, zu einem fixen Stundensatz. Wie der „Auftragnehmer“ vorbrachte, entsprach der nach den Erfordernissen der Bf. kalkulierte Arbeitseinsatz im Schnitt einem 40-Stunden Job. Die Möglichkeit der Beeinflussung der Einnahmen war aufgrund der durch das Gesamtprojekt gegebenen Erfordernisse nicht gegeben.

Eine für eine selbständige Tätigkeit übliche Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr war nicht gegeben. Aufgrund des Umfangs der Tätigkeit für die Bf. war DI im fraglichen Zeitraum nur für die Bf. tätig. Für weitere Auftraggeber bestand keine Kapazität.

Da sich die Tätigkeit für das BFG als eine im Umfang eines Dienstverhältnisses ausgeübte Tätigkeit darstellte, waren die bisher dafür verrechneten Honorare zur Bemessung von DB und DZ in den Jahren 2010 bis 2012 heranzuziehen. Die Festsetzung der Nachforderungen aus diesem Titel war daher zu Recht erfolgt.

Die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen.

Die Entscheidung war spruchgemäß zu treffen.

Spruchpunkt II. (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.

Da dies hier nicht der Fall ist, ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 23. März 2021