



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 15. Jänner 2010, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg 1) vom 23. April 2009 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2003, 2004, 2005 und 2006 sowie Festsetzung von Säumniszuschlägen für: Lohnsteuer 2003, Lohnsteuer 2004, Dienstgeberbeiträge 2004, Dienstgeberbeiträge 2005 und Lohnsteuer 2006 und 2) vom 24. April 2009 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2008 und den Zeitraum 1-3/2009, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2007 und 2008 und den Zeitraum 1-3/2009 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages für Lohnsteuer 2008 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis von Lohnsteuerprüfungen (für die Zeiträume 1/2003-12/2006 [Bescheide vom 23. April 2009] und 1/2007-3/2009 [Bescheide vom 24. April 2009]) sind folgende Punkte strittig: ob die auf der Grundlage von Freien Dienstverträgen (§ 4 Abs. 4 ASVG) bei der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) mit dem Auffüllen von Tintenpatronen und dem

Verkauf von Tintennachfüllungen Beschäftigten diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt haben (2003-2006); Nachversteuerung der im Schätzungswege (§ 184 BAO) ermittelten Geschäftsführerbezüge (2008 und 2009).

Das Prüfungsorgan hat dazu folgende Feststellungen getroffen (Prüfungsberichte vom 23. April 2009 und vom 24. April 2009 = Bescheidbegründungen):

Freie Dienstnehmer: bei der Beurteilung der Pflichtversicherung hinsichtlich der Abgrenzung zwischen Dienstnehmern und freien Dienstnehmern sei der wahre wirtschaftliche Gehalt der vertraglichen Vereinbarung entscheidend. Jene Kriterien, die den echten Dienstnehmer vom freien Dienstnehmer wesentlich unterscheiden würden, seien die Bindung des echten Dienstnehmers an Ordnungsvorschriften über den Arbeitsort, die Arbeitszeit, das arbeitsbezogene Verhalten sowie die sich darauf beziehenden Weisungs- und Kontrollbefugnisse. Im gegenständlichen Fall sei die Feststellung getroffen worden, dass es sich hierbei um echte Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 2 ASVG handle.

Nachversteuerung der Geschäftsführerbezüge: da zum Zeitpunkt der Prüfung keine Unterlagen vorgelegt worden seien, sei die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege erfolgt. Herr XY sei vom 11. Jänner 2008 bis zum 25. Februar 2009 Geschäftsführer der Bw. gewesen. Da keine Beteiligung vorliege und der bisherige Geschäftsführer in einem Dienstverhältnis gestanden sei, werde seitens des Finanzamtes für Herrn XY ebenso ein Dienstverhältnis angenommen. Analog zum vorigen Geschäftsführer werde ein monatlicher Bezug in der Höhe von € 3.750,00 als Bemessungsgrundlage angesetzt.

Mit Schriftsatz vom 20. Mai 2009 hat die Bw. die Erstreckung der Berufungsfrist bis zum 10. August 2009, mit Schriftsatz vom 10. August 2009 hat sie die Erstreckung bis zum 10. November 2009 und mit Schriftsatz vom 9. November 2009 die Erstreckung bis zum 15. Jänner 2010 beantragt. Mit Bescheid vom 13. November 2009 hat das Finanzamt der Erstreckung der Berufungsfrist bis zum 15. Jänner 2010 zugestimmt. Mit Schriftsatz vom 15. Jänner 2010 hat die Bw. ihre Berufung eingebracht und das Finanzamt ersucht, ihr zur weiteren Berufungsausführung eine Frist von zumindest zwei Monaten einzuräumen. Mit Schriftsatz vom 19. Februar 2010 hat das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag (§ 250 BAO iVm § 275 BAO) unter Einräumung einer Frist bis zum 10. März 2010 erlassen.

Mit Schriftsatz vom 9. März 2010 ist die Bw. dem Mängelbehebungsauftrag nachgekommen und hat die Berufungen wie folgt begründet: aus dem Prüfbericht sei nicht erkennbar, inwiefern es sich bei den für die Jahre 2003-2006 angenommenen Dienstnehmern um „echte Dienstnehmer“ gemäß § 4 Abs. 2 ASVG handeln sollte bzw. warum die seinerzeit vorgenommene Behandlung und Einstufung dieser Vertragsverhältnisse nicht korrekt sein

sollte.

Hinsichtlich des Geschäftsführers XY fehle ebenfalls eine Begründung, dass dieser tatsächlich die angenommenen Bezüge erhalten haben soll. Dies sei für die Bw. aus den Unterlagen nicht nachvollziehbar.

Mit Bescheiden (Berufungsvorentscheidungen) vom 26. März 2010 hat das Finanzamt die Berufung abgewiesen und diese Entscheidungen wie folgt begründet:

Freie Dienstnehmer: nach Wiedergabe der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen (§ 47 Abs. 2 EStG 1988 und § 41 Abs. 1 FLAG 1967) hat das Finanzamt ausgeführt, dass die Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 eine eigenständige des Steuerrechtes sei, die weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen sei. Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses komme es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag, „freier Dienstvertrag“ oder Werkvertrag an. Entscheidend sei, dass die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem „Tatbild“ des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspreche (vgl. VwGH vom 23.3.1983, Zl. 82/13/0063).

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthalte zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen würden, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Hinsichtlich des Merkmales der Weisungsgebundenheit habe nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfülle, werde sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht sei auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit erfordere. Die persönlichen Weisungen seien auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspreche, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stelle.

Im berufungsgegenständlichen Fall sei durch niederschriftliche Befragung einiger beschäftigter Personen festgestellt worden, dass für die betroffenen Personen im voraus (ca. 1 Woche) ein Dienstplan erstellt worden sei. Bei Verhinderung hätten sich die „freien Dienstnehmer“ beim Arbeitgeber melden müssen. Dieser habe dann für die notwendige Ersatzarbeitskraft gesorgt. Weiters seien von den Personen laufend Lösungsaufzeichnungen zu führen gewesen, welche auch überprüft worden seien.

Aufgrund der vorgenannten Umstände sei eindeutig von einer Eingliederung in den

geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie von einer Weisungsgebundenheit an den Arbeitgeber auszugehen. Bei den betroffenen „freien Dienstnehmern“ würden daher eindeutig Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 EStG 1988 vorliegen. Auch seien in der Berufung keine Argumente angeführt worden, die gegen das Vorliegen von Dienstverhältnissen gesprochen hätten.

Zur Nachversteuerung der Geschäftsführerbezüge: Da bei der Prüfung keine Unterlagen vorgelegt worden seien, hätten die Geschäftsführerbezüge im Schätzungswege gemäß § 184 BAO ermittelt werden müssen. Im Zuge dieser Schätzung seien für den nicht am Stammkapital beteiligten Geschäftsführer, Herrn XY, für den Zeitraum 11.2.2008 bis 25.2.2009 Geschäftsführerbezüge (in Anlehnung an die Bezüge des vorigen Geschäftsführers) in Höhe von € 3.750,00 monatlich angenommen und der Lohnbesteuerung unterzogen worden. Im Rechtsmittel sei kein Gegenbeweis (etwa durch die Vorlage der Buchhaltungsunterlagen) angetreten worden.

Mit Schriftsatz vom 3. Mai 2010 hat die Bw. die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Ein (weiteres) Vorbringen hat sie nicht erstattet.

In dem der Berufungsbehörde vorliegenden Steuerakt befinden sich die (in ihrem Wortlaut völlig identen) freien Dienstverträge sowie die mit vier Beschäftigten aufgenommenen Niederschriften. Diese haben übereinstimmend Folgendes ausgesagt: die Tätigkeit sei das Auffüllen von Tintenpatronen, welche die Kunden in das Geschäft oder zum Verkaufsstand gebracht haben bzw. der Verkauf von Tintennachfüllungen gewesen. Es habe einen fixen Dienstplan gegeben, welcher immer ca. eine Woche vorher zusammengestellt worden sei (d.h., sie seien gefragt worden, wann sie in der nächsten Woche Zeit hätten). Die Arbeitszeit sei entweder am Vormittag oder am Nachmittag bzw. den ganzen Tag gewesen. Es habe fixe Arbeitszeiten gegeben. Die Bezahlung sei nach geleisteten Stunden erfolgt. Im Krankheitsfall hätten sie in der Firma anrufen und mitteilen müssen, dass sie nicht kommen. Um eine Vertretung habe sich dann die Firma gekümmert. Im Geschäftslokal sei (manchmal) angerufen worden, ob sie dort seien und aufgesperrt haben. Die Losungen seien die ganze Woche/mehrere Tage gesammelt und dann abgeholt/im Tresor eingeschlossen worden. Dann haben diese Personen noch angegeben, an welchen Standorten (Geschäftslokalen, Verkaufsständen) sie die Tätigkeit ausgeübt haben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (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.

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

Gemäß Abs. 2 leg. cit. sind Dienstnehmer ua. auch 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 (WKG) 1998.

Im gegenständlichen Fall ist nicht zu beurteilen, ob freie Dienstverhältnisse (§ 4 Abs. 4 ASVG) vorliegen, sondern – wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt hat – ob die Voraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen.

Dem Steuerrecht ist nämlich der Begriff des „freien Dienstnehmers“ (§ 4 Abs. 4 ASVG) fremd. Steuerlich ist zu beurteilen, ob eine Beschäftigung die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschriebenen Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, wobei der Beurteilung in anderen Rechtsgebieten – wie beispielsweise auch im Sozialversicherungsrecht – für das Steuerrecht keine Bedeutung zukommt (so auch: VwGH vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191; vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071; vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063). Steuerrechtlich ist in diesem Zusammenhang das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Dabei kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag, Freier Dienstvertrag oder Werkvertrag an, entscheidend sind vielmehr die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071; vom 2. Juli 2002, Zl. 2000/14/0148; vom 2. Juli 2002, Zl. 99/14/0056; vom 2. Juli 2002, Zl. 2000/14/0148; vom 5. Oktober 1994, Zl. 92/15/0230; vom 5. Oktober 1994, Zl. 92/15/0230; vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063). Wird von den Vertragspartnern ausdrücklich ein „freier Dienstvertrag“ begründet, steht dies der Qualifikation der Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit dann nicht entgegen, wenn das tatsächlich verwirklichte Geschehen überwiegend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 spricht (so auch: VwGH vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079; vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0078).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind – wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt hat – der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 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 (VwGH vom 29. April 2010, Zl. 2008/15/0103; vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191; vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163).

Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163).

Nach übereinstimmender Aussage der Beschäftigten wurden eine Woche im voraus Dienstpläne erstellt, die Beschäftigten waren an fixe Arbeitszeiten gebunden, mussten der Bw. Krankenstände melden und haben ihre Tätigkeit in den Geschäftslokalen bzw. Verkaufsständen der Bw. ausgeübt. Die freien Dienstverträge wurden auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Darin kommt nach Auffassung der Berufungsbehörde das zur Verfügungstellen der Arbeitskraft – wie für ein Dienstverhältnis typisch – auf unbestimmte Zeit ebenso hinreichend und unmissverständlich zum Ausdruck wie die Einordnung in den Betriebsablauf (so auch: VwGH vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163). Auch die mit dem persönlichen Weisungsrecht einhergehende Kontrollbefugnis – manchesmal sei angerufen worden, ob sie in den Geschäftslokalen anwesend seien und diese auch aufgesperrt haben – erachtet die Berufungsbehörde angesichts des unstrittigen Sachverhaltes als erwiesen.

Da im Krankheitsfall die Bw. (und nicht die Arbeitnehmer) für eine Vertretung gesorgt hat, erachtet die Berufungsbehörde die in den Verträgen eingeräumte Vertretungsbefugnis (Punkt 3. des Freien Dienstvertrages) als nicht erwiesen.

Dass die Entlohnung nach geleisteten Arbeitsstunden erfolgt ist, spricht nach Auffassung der Berufungsbehörde ebenfalls dafür, dass die Arbeitnehmer der Bw. ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben (so auch: VwGH vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191; vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163) und somit für das Vorliegen von Dienstverhältnissen.

Zusammenfassung: die für das Vorliegen von Dienstverhältnissen essentiellen Merkmale, nämlich die (persönliche) Weisungsgebundenheit und die betriebliche Eingliederung liegen im gegenständlichen Fall unstrittig vor. Für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen noch folgende Merkmale: die gegenständlichen Verträge (Freien Dienstverträge) wurden auf

unbestimmte Zeit abgeschlossen, es liegen somit Dauerschuldverhältnisse vor; kein Vertretungsrecht; Entlohnung nach geleisteten Arbeitsstunden.

Auch das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung, der die Wirkung eines Vorhaltes zukommt (VwGH vom 7. Dezember 1988, Zl. 88/13/0005), die betriebliche Eingliederung und die Weisungsgebundenheit als erwiesen erachtet und ist daher zutreffend zu dem Ergebnis gelangt, dass Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 EStG 1988 vorliegen. Weiters hat das Finanzamt darauf hingewiesen, dass die Bw. in der Berufung keine Argumente angeführt habe, die gegen das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen würden. Diesen Ausführungen ist die Bw. im Voralgeantrag nicht entgegen getreten.

Da die Bw. weder in der Berufung Gründe vorgebracht hat, die gegen das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen würden, noch den diesbezüglichen (zutreffenden) Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung entgegen getreten ist und auch die Berufungsbehörde nach Prüfung des dargestellten Sachverhaltes keine Anhaltspunkte dafür finden kann, die gegen das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen würden, war der Berufung in diesem Punkt der gewünschte Erfolg zu versagen.

Zur Schätzung/Nachversteuerung der Geschäftsführerbezüge:

Herr XY war in der Zeit vom 11. Jänner 2008 bis zum 25. Februar 2009 Geschäftsführer und er war am Stammkapital nicht beteiligt. Da die Bw. im Zuge der Lohnsteuerprüfung keine Unterlagen vorgelegt hat, hat das Prüfungsorgan die Besteuerungsgrundlagen (Geschäftsführerbezüge) im Schätzungswege, und zwar in Höhe der dem vorherigen Geschäftsführer ausbezahlten Bezüge, ermittelt.

Dazu ist Folgendes auszuführen: Dass die Geschäftsführung entgeltlich und nicht unentgeltlich ausgeübt zu werden pflegt, ist im Wirtschaftsleben üblich und bedarf keiner besonderen Erwähnung. Im Übrigen wurde auch der vorherige Geschäftsführer entlohnt. Unstrittig ist, dass die Bw. im Zuge der Lohnsteuerprüfung keine diesbezüglichen Unterlagen, die Aufschluss über die Höhe der ausbezahlten Bezüge geben könnten, vorgelegt hat. Das Prüfungsorgan (und diesem folgend das Finanzamt) war daher zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 184 Abs. 1 BAO) nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet. In Anbetracht des Umstandes, dass die Bw. weder in der Berufung noch im Vorlageantrag zur Höhe der Geschäftsführerbezüge ein konkretes Vorbringen erstattet bzw. diesbezügliche Unterlagen vorgelegt hat, schließt sich die Berufungsbehörde der Schätzung des Finanzamtes (in Höhe der dem vorherigen Geschäftsführer ausbezahlten Bezüge) vollinhaltlich an. Da die Tätigkeit eines – wie im gegenständlichen Fall – nicht beteiligten Geschäftsführers in aller Regel im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt wird (so auch: VwGH vom 30. November 1993, Zl. 89/14/0300; vom 11. Juni 1979, Zl. 2179/76), begegnet auch die

rechtliche Beurteilung, Herr XY habe seine Geschäftsführertätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt, keinen rechtlichen Bedenken.

Die Berufung erweist sich daher auch in diesem Punkt als unbegründet.

Zu den Säumniszuschlägen (Lohnsteuer 2003, Lohnsteuer 2004, Dienstgeberbeiträge 2004, Dienstgeberbeiträge 2005, Lohnsteuer 2006 und Lohnsteuer 2008):

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO (idF BGBl. I Nr. 142/2000) nach Maßgabe der folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabebetrages (Abs. 2 leg. cit.).

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten.

Dass die vorgeschriebenen Abgaben nicht (rechtzeitig) entrichtet und damit Säumniszuschläge verwirkt worden sind, ist unstrittig.

Die Festsetzung von Säumniszuschlägen ist daher ebenfalls zu Recht erfolgt.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 28. Dezember 2010