



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 2. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 17. Jänner 2007 betreffend Abgabenbescheide Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2004 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bzw. die Abgaben selbst betragen (zusammen mit den bisherigen Vorschriften):

betragsmäßige Feststellung

Jahr	Bemessungsgrundlage	Dienstgeberbeitrag	Zuschlag
2004	€ 357.004,40	€ 16.065,20	€ 1.570,82
2005	€ 427.990,28	€ 19.259,56	€ 1.797,56

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Außenprüfung gem. § 147 BAO betr. Lohnsteuer, Sozialversicherung und Kommunalsteuer kam es u.a. zu folgender nunmehr strittiger Feststellung (die übrigen Feststellungen wurden nicht mit Berufung bekämpft):

Herr Karl K. führte aufgrund eines mündlich geschlossenen Vertrages für den Berufungswerber (Bw) im Prüfungszeitraum (die Jahre 2004 und 2005) Baggerarbeiten durch. Herr K. besitzt einen Gewerbeschein für Erdarbeiten, als Deichgräber und Holzschlägerer. Der verwendete Bagger ist Eigentum des Bw, welcher auch sämtliche Kosten trägt und wird von Herrn K. nur für Arbeiten beim Bw verwendet. Entlohnt wird Herr K. mit € 15,- je geleisteter Stunde. Herr K. übernimmt für den Bw weiters Holzschlägerarbeiten, für die er ebenfalls stundenweise (mit € 15,-/Stunde) entlohnt wird. Für diese Arbeiten stellt der Bw einen Harvester zur Verfügung; über Traktor, Rückewagen und Kleinwerkzeug verfügt Herr K. selbst. Herr K. hat keine anderen Auftraggeber.

Diese Feststellungen decken sich mit den späteren Erhebungen der Gebietskrankenkasse (Befragung von Herrn K. am 9.6.2011). Zusätzlich hat die GKK erhoben, dass Herr K. die geleisteten Arbeitszeiten in Formulare eintragen (Beginn und Ende der täglichen Arbeitszeit) sowie beim Tanken den aktuellen Stand des Stunden Zählers eingeben musste. Diese Aufzeichnungen wurden vom Bw kontrolliert. Eine Vertreterregel gab es nicht, weil keine fremden Personen mit den Maschinen des Bw fahren durften.

Aus diesen Umständen schloss das Finanzamt, dass nach dem Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit ein Dienstverhältnis vorliege und erließ die nunmehr strittigen Abgabenbescheide betr. Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004 und 2005.

In der dagegen eingebrachten Berufung wandte sich der Bw gegen die Beurteilung der Tätigkeit als Dienstverhältnis: Das Finanzamt hätte den Sachverhalt nicht ausreichend gewürdigt bzw. den Bescheid nicht ausreichend begründet. Der überwiegende Teil der Kriterien, die für ein Dienstverhältnis sprächen, sei nicht erfüllt. Ein Dienstverhältnis lediglich aus der stundenweisen Abrechnung abzuleiten sei nicht rechtens, insbesondere nicht, weil Herr K. selbständiger Landwirt sei und auch einen Gewerbeschein besitze. Im übrigen hätte das Finanzamt selbst die Auskunft erteilt, es handle sich bei der Tätigkeit des Herrn K. um eine selbständige Tätigkeit.

In der ausführlich begründeten abweisenden Berufungsvorentscheidung würdigte das Finanzamt den Sachverhalt und legte genau dar, aufgrund welcher Sachverhaltselemente von einem Dienstverhältnis ausgegangen worden sei.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung in der 2. Instanz wird auf die bisherigen Vorbringen verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, haben einen Dienstgeberbeitrag zu leisten (§ 41 Abs. 1 FLAG). Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg. cit. u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 WKG und betrifft alle Lohnbestandteile, für die ein Dienstgeberbeitrag geschuldet wird.

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.

Für das Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es dabei nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl. mit weiteren Nachweisen VwGH 3. 8. 2004, 2000/13/0046). 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.

Weisungsgebundenheit: Der Bw hat Herrn K. gesagt, was bzw. wo er arbeiten soll (schriftliche Vereinbarungen gab es keine). Ob bzw. um welche Art von Weisungen es sich dabei gehandelt hat, ist mangels Schriftlichkeit der Vereinbarungen nicht eindeutig feststellbar. 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 VwGH Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 4.3.). Die Aussage des Bw, er habe Stundenaufzeichnungen von Herrn K. kontrolliert, kann als Indiz für ein persönliches Weisungsrecht gewertet werden: Der Bw hat die geleisteten Stunden an seine Kunden weiter verrechnet und musste daher ganz zwangsläufig deren Wünsche erfüllen. Dies ist nur dann möglich, wenn er Herrn K. Vorgaben macht, die einem persönlichen Weisungsrecht zumindest nahe kommen.

Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers: Obgleich Herr K. nach Angaben des Bw an keine Arbeitszeiten oder Pausenzeiten gebunden war, wurden doch die geleisteten Stunden und nicht nur der erzielte Erfolg überprüft. Laut den Erhebungen der GKK

wurden sie sogar in Formulare eingetragen. Ebenso wurden die (mit Maschinen des Bw) gefahrenen Betriebsstunden aufgezeichnet und kontrolliert. Eine derartige Kontrolle der Tätigkeit spricht für die Eingliederung in den Betrieb (vgl. Jakom 2011 § 47 Tz 7). Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Bw ergibt sich nach Ansicht des UFS auch daraus, dass die Aufträge mit den Maschinen des Bw durchgeführt werden und auch alle sonstigen Betriebsmittel wie Treibstoff etc. von ihm zur Verfügung gestellt werden (vgl. UFS 02.11.2010, RV/0653-L/09).

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. das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 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.

Die Berufungsvorentscheidung würdigt dieses Merkmal zutreffender Weise so:

Grundsätzlich kann vom Unternehmerwagnis dann gesprochen werden, wenn nach dem Gesamtbild der entfalteten Tätigkeit der Beauftragte durch eigene Geschäftseinteilung, Auswahl seiner Hilfskräfte, mehr oder minder zweckentsprechende Organisation seines Betriebes, die günstige oder ungünstige Bestreitung von betrieblichen Anschaffungen den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen vermag, wenn also 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 so wie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftsverkehrs abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Auslagen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden. Erhält jemand auf Grund einer Vereinbarung - wie im vorliegenden Fall pro geleisteter Arbeitsstunde - beispielsweise € 15 gegen laufende Abrechnung der tatsächlich erbrachten Leistungen, und macht es keinen Unterschied, ob es sich dabei um Baggararbeiten, wo die Bereitstellung von eigenen Betriebsmitteln weder behauptet noch nachgewiesen wurde, oder um Holzschlägerungsarbeiten, wo angeblich Betriebsmittel wie Traktor, Rückewagen und Kleinwerkzeuge von Herrn Postl selbst bereitgestellt wurden, handelt, stellt diese Abrechnung ausschließlich nach geleisteten Arbeitsstunden ein gewichtiges Indiz für eine nichtselbständige Arbeit dar; ein vereinbarter Stundenlohn spricht nämlich grundsätzlich für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (VwGH 18.10.1995, 94/13/0121).

Herr K. konnte zwar die in gewissem Umfang Einnahmen beeinflussen (durch mehr oder weniger geleistete Stunden), ausgabenseitig traf ihn allerdings kein Unternehmerrisiko: Er hat fast ausschließlich mit Maschinen des Bw gearbeitet und durfte auch für beruflich bedingte Fahrten den PKW des Bw verwenden. Er musste (nach den unwidersprochenen Angaben in der Berufungsvorentscheidung) keine Haftung für etwaige Schäden übernehmen (mit Ausnahme der mutwilligen Beschädigung fremden Eigentums) und wurde nur für den Bw tätig.

Für die Holzschlägerarbeiten, für die er laut eigenen Angaben (auch) seinen eigenen Traktor verwendet hat, hat er nicht mehr Stundenlohn erhalten als für Baggerarbeiten, die er nur mit den Betriebsmitteln des Bw durchgeführt hat. Die Berufungsvorentscheidung führt dazu aus:

Vom Finanzamt wurde festgestellt, dass alleine der Richtwert für die Selbstkostenersätze lt. ÖKL (Österr. Kuratorium für Landtechnik und Landentwicklung) für die Zurverfügungstellung einer etwa 100PS starken Allrad-Zugmaschine und eines Rückewagens mit einer 6 t Seilwinde mehr als € 30 je Stunde beträgt. Der verrechnete Stundensatz in Höhe von € 15,00 kann sich somit nur auf die reine Arbeitsleistung für die Schlägerungstätigkeit beziehen. Nach Ansicht des Finanzamtes ist die Verwendung eines Traktors und eines Rückewagens bei der reinen Schlägerungstätigkeit auch nicht notwendig, weil diese Betriebsmittel üblicherweise bei der Holzbringung eingesetzt werden. Da die auf die Holzbringung entfallenden Vergütungen im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung ohnedies nicht in die Bemessungsgrundlage für die LSt, den DB und DZ miteinbezogen worden sind, erübrigt sich diesbezüglich eine weitere Begründung.

Insgesamt war Herr K. damit nicht in der Lage, die Höhe seiner Einkünfte zu beeinflussen.

Zusammenfassend ist fest zu halten, dass die Tätigkeit des Herrn K. die im Gesetz genannten Voraussetzungen für ein Dienstverhältnis im einkommensteuerrechtlichen Sinn (§ 47 EStG 1988) erfüllt hat. Auch eine Überprüfung weiterer Merkmale hat ergeben, dass er nicht selbstständig tätig war, weil er de facto keinerlei Unternehmerwagnis zu tragen hatte und in wirtschaftlicher Abhängigkeit vom Bw stand (vgl. dazu auch das Erkenntnis des VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071). Die Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in der im Spruch genannten Höhe erfolgte zu Recht.

Soweit es um die Auskunft des Finanzamtes geht, Herr K. sei selbstständig tätig, kann diese Auskunft nur im Rahmen von Treu und Glaube Berücksichtigung finden. Unrichtige Auskünfte können den Grundsatz von Treu und Glauben verletzen und damit nach Lage des Falles eine Unbilligkeit Einhebung von Ansprüchen des Abgabengläubigers iSd § 236 Abs. 1 BAO nach sich zu ziehen. Dies setzt allerdings voraus, dass ein (unrichtiges) Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraute, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck kam und dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach einrichtete und er nur als Folge hiervon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitt (vgl. ausführlich UFS 8.2.2011, RV/1017-L/09 mit vielen Nachweisen aus der Rechtsprechung des VwGH).

Im Rahmen der Berufung wurde allerdings weder ein Antrag auf Nachsicht der Abgabenschuld wegen Unbilligkeit gestellt noch wurden nähere Angaben zur Auskunft gemacht. Eine Befassung mit dem Schutz von Treu und Glaube im Rahmen einer allfälligen Nachsicht bleibt dem zuständigen Finanzamt vorbehalten.

Graz, am 11. August 2011