



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder ADir. Reg.Rat Magdalena Edler, Ing. Georg Mayrhofer und Dr. Robert Zsifkovits über die Berufung der BW., Adresse, vertreten durch Korn Frauenberger Rechtsanwälte OEG, 1040 Wien, Argentinierstraße 20/1/3, vom 3. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 25. März 2005 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. August 1999 bis 31. Dezember 2001 nach der am 26. August 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Dienstgeberbeitrag für das Kalenderjahr 1999 wird mit € 52.849,40 (Bemessungsgrundlage: € 1.174.431,29) und für das Kalenderjahr 2000 mit € 449.632,59 (Bemessungsgrundlage: € 9.991.835,45) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in Folge: Bw.) fand für die Kalenderjahre 1999 bis 2001 eine Lohnsteuerprüfung statt. Im Bericht vom 25. März 2005 wurde vom Prüfungsorgan folgende Feststellung getroffen:

„Im Zuge der Lohnsteuerprüfung waren zum Thema Werkvertrag/Echter Dienstvertrag Neuberechnungen vorzunehmen.

Eine schriftliche Vereinbarung, die als Werkvertrag bezeichnet wird, rechtfertigt für sich alleine noch nicht die Annahme einer selbständigen Tätigkeit, da es nicht auf die Benennung des Vertrages durch die Parteien, sondern auf dessen rechtliches Wesen ankommt.

Nachdem in Zusammenarbeit mit den Prüfern der Wiener Gebietskrankenkasse Werkverträge, Dienstpläne, detailgenaue Wiedergabe der Arbeitsrahmenbedingungen und Sachverhaltsdarstellungen von den tätigen Personen sowie von der Arbeitgeberseite, hausinterne Telefon - und Maillisten, Honorarrechnungen und Stundenaufzeichnungen eingesehen und gewürdigt wurden, war seitens der Finanzprüfer festzustellen, dass bei diesen Personen eindeutig von einem Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 ausgegangen werden kann."

Vom Prüfungsorgan wurden die von der Bw. an A (Zeitraum 10-12/1999 und 1-5/2000) ausbezahlten Vergütungen in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages miteinbezogen und der darauf entfallende Dienstgeberbeitrag ermittelt.

Das Finanzamt hat sich den Prüfungsfeststellungen angeschlossen und der Bw. mit Haftungs- und Abgabenbescheiden ua. Nachforderungsbeträge zur Zahlung vorgeschrieben.

Gegen diese Bescheide wurde vom steuerlichen Vertreter Berufung erhoben. In der Begründung wurden Ausführungen wann steuerrechtlich von einem Dienstverhältnis auszugehen sei und wann aus arbeits- und sozialversicherungsrechtlicher Sicht ein echter Dienstvertrag, ein freier Dienstvertrag und ein Werkvertrag vorliege, wiedergegeben. Weiters wurde ausgeführt, dass A bei der Bw. für den angesprochenen Zeitraum als Grafiker tätig gewesen sei und über einen Gewerbeschein verfüge. Es sei ihm auch das Recht eingeräumt worden, ein von ihm herzustellendes Werk auch von einem Subunternehmen herstellen zu lassen. Er habe für die erbrachten Leistungen monatlich Honorarnoten gelegt und keine Sonderzahlungen, kein Urlaubsentgelt und keine Abfertigung erhalten. Außerdem habe er auch für andere Auftraggeber Tätigkeiten verrichtet. Es sei ihm freigestanden die Werkleistungen mit seinen oder – soweit verfügbar- mit den Betriebsmitteln der Bw. zu erbringen. Hervorzuheben sei allerdings, dass er in seinem Büro über eine wesentlich bessere und modernere Ausstattung verfüge, mit der er eine bessere grafische Leistung erzielt habe. Die Leistungen seien regelmäßig per Mail abgeliefert worden. Außerdem sei er an keinen bestimmten Arbeitsort und auch an keine Arbeitszeit gebunden gewesen. Er habe keine Aufträge angenommen, welche an einem Freitag zu erledigen waren. Hinzuweisen sei noch, dass bei der Wiener Gebietskrankenkasse ein Verfahren zur Überprüfung der Versicherungspflicht anhängig sei.

Außerdem wurde noch vorgebracht, dass der vom Finanzamt errechnete Betrag für die Lohnsteuer nicht nachvollzogen werden könne.

Vom steuerlichen Vertreter wurde in der Berufung der Antrag auf mündliche Senatsverhandlung gestellt.

Das Finanzamt hat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Eine Niederschrift, aufgenommen von der Wiener Gebietskrankenkasse betreffend die Tätigkeit von A befindet sich im vorgelegten Lohnsteuerakt.

Da keine weiteren Unterlagen im Lohnsteuerakt vorhanden waren, wurde das Finanzamt eingeladen darzulegen, aus welchen konkreten Gründen bei A von einem Dienstverhältnis auszugehen sei und diesbezügliche Nachweise anzuschließen. Außerdem wurde das Finanzamt gebeten, die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages vor und nach den Prüfungsfeststellungen bekannt zu geben.

Im Antwortschreiben wurde ua. ausgeführt, dass die Prüfung bei der Bw. als Teamprüfung - die Prüfer seien sowohl von der Finanzverwaltung und der Wiener Gebietskrankenkasse gekommen - durchgeführt worden sei. Die Bezüge von A, welcher von der Bw. als Werkvertragnehmer eingestuft worden sei, seien nachverrechnet worden. Dies deshalb, da A an die Wiener Gebietskrankenkasse herangetreten sei, um zu klären ob ein Dienstverhältnis vorliege. Obwohl noch viele andere Werkvertragnehmer mit denselben Verträgen angestellt gewesen waren, sei bei der Prüfung nur dieser Anlassfall behandelt worden, da die Wiener Gebietskrankenkasse ein Musterverfahren habe durchführen wollen.

Der Vertrag von A ist vom Finanzamt nicht vorgelegt worden. Die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages vor und nach den Prüfungsfeststellungen wurde vom Finanzamt bekannt gegeben.

Zwecks weiteren Klärung des Sachverhaltes wurde vom Unabhängigen Finanzsenat an den steuerlichen Vertreter der Bw. das Ersuchen gestellt, den mit A abgeschlossenen Werkvertrag sowie eine Arbeitsplatzbeschreibung zu übermitteln und bekannt zu geben, ob das in der Berufung angesprochene Verfahren vor der Wiener Gebietskrankenkasse noch anhängig oder bereits beendet sei und den diesbezüglichen Bescheid nachzureichen. Mit dem Schreiben wurde dem steuerlichen Vertreter der Bw. auch mitgeteilt, dass die auf den angefochtenen Bescheiden ausgewiesenen Lohnsteuerbeträge nach dem Prüfungsbericht als 13. Lauf gewertet und die gleichen Beträge mit einem Minuszeichen als Lohnabgaben für 1-3/2002 (Festsetzungsbescheid vom 25. März 2005) gutgeschrieben worden sind.

Mit Schreiben vom 25. Oktober 2010 wurde ein Werkvertrag nachgereicht und ausgeführt, dass eine über den Inhalt des Werkvertrages hinausreichende Arbeitsplatzbeschreibung nicht existiere. Weiters wurde in dem Schreiben ausgeführt, dass A seinen Bescheidantrag zurückgezogen habe und es keinen Bescheid gebe.

Mit Schreiben vom 17. November 2010 hat der steuerliche Vertreter den Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Bei der Bw. sind eine Vielzahl von Personen als Dienstnehmer nichtselbständig tätig. Dies ist durch die von der Bw. an das Finanzamt übermittelten Lohnzettel- welche im Abgabensinformationssystem des Bundes gespeichert sind- dokumentiert. Anlässlich der stattgefundenen Lohnsteuerprüfung wurden die von der Bw. an A (Zeitraum 10-12/1999 und 1-5/2000) ausbezahlten Vergütungen in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages miteinbezogen, da das Finanzamt der Auffassung ist, dass A in einem Dienstverhältnis zur Bw. steht. Lohnsteuerbeträge sind nicht vorgeschrieben worden, da rechtskräftige Veranlagungen vorlagen.

Der vom steuerlichen Vertreter übermittelte Vertrag weist nicht die Bw. als Auftraggeber und auch keine Unterschrift auf. Als Auftraggeber ist der Name des Arbeitgebers, bei dem A in den nachfolgenden Kalenderjahren seine Tätigkeit ausübte, angeführt. Die Berufungsbehörde geht davon aus, dass die Vertragsgestaltung für den gegenständlichen Zeitraum ident mit dem Vertrag ist, der für die nachfolgenden Jahre vorgelegt worden ist.

Der vorgelegte Werkvertrag umfasst insgesamt 11 Punkte.

Auszugsweise werden einige Punkte des Werkvertrages angeführt:

I. Werkleistung

Die vom Auftragnehmer im Rahmen des Werkvertrages zu erbringenden Werke sind im grundsätzlichen in der einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildenden Anlage 1 (Werkauftrag Grafik) festgelegt.

Die Konkretisierung und Detaillierung des Auftrages erfolgt nach einem durch den Auftraggeber vorzugebenden Terminplan, wobei an der Spezifizierung jeweils die Geschäftsführung des Auftraggebers, die Chefredaktion des Auftraggebers und der

Auftragnehmer teilnehmen. Im Rahmen der Terminisierung ist keine Arbeitszeitbindung beabsichtigt.

II. Beginn und Dauer

Das Vertragsverhältnis ist bis auf weiteres abgeschlossen. Es kann von jedem der Vertragspartner unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist zum Monatsende aufgelöst werden.

III. Subunternehmerschaft

Da mit Rücksicht auf den individuellen Charakter der beauftragten Werke die Schaffung der Werke durch den Auftragnehmer persönlich Vertragsgrundlage ist, ist eine Subvergabe des Auftrages bzw. von Auftragsteilen, mit Zustimmung des Auftraggebers zulässig.

IV. Honorar

Als pauschales Honorar für sämtliche, während eines Kalendermonates gelieferten Werke (Werkteile) wird Betrag (hier ist die Höhe der jeweiligen Honorare in Schillingbeträgen angeführt) zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer vereinbart. Das Honorar ist gegen Rechnungslegung für die im jeweils abgelaufenen Monat gelieferten Werke innerhalb von 10 Tagen zu bezahlen.

Mit diesem Honorar, das die ordnungsgemäße Leistungserbringung voraussetzt, sind sämtliche Ansprüche aus dem Werkvertrag, unabhängig davon, ob die einzelne Werkleistung explizit in diesem Werkvertrag oder in der Anlage 1 genannt ist, abgegolten. Damit sind auch sämtliche Ansprüche aus Rechtseinräumungen, auch für Bild – und Textbeiträge, abgegolten.

Aus dem allgemeinen Teil des vorgelegten Vertrages ist zu entnehmen, dass A als Grafiker im Online - Bereich für die Bw. tätig ist. In der Anlage 2 zum Werkvertrag erklären die Auftragnehmer, dass das Werkentgelt in die GSVG – Beitragsgrundlage einfließt.

Strittig ist, ob das Finanzamt zu Recht die von der Bw. an A ausbezahlten Vergütungen in die Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag miteinbezogen hat.

Rechtliche Würdigung

Nach § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung im Ausland entsendet ist.

Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen (§ 41 Abs. 2 FLAG 1967).

Nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

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.

Nach Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 47 EStG 1988, Tz. 4.3, ist die Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 eine eigenständige des Steuerrechts, und weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (vgl. VwGH vom 22.1.1986, 84/13/0015). Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag, freier Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Entscheidend ist, dass die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht (vgl. VwGH vom 23.3.1983, Zl. 82/13/0063).

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthält als Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die im Zusammenhang mit der Weisungsgebundenheit formulierte Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen.

In diesen Fällen ist auf weitere Abgrenzungskriterien abzustellen. Zu diesen gehören insbesondere die laufende Lohnzahlung sowie das Fehlen eines Unternehmerwagnisses und einer Vertretungsbefugnis (Doralt, Kommentar zum EStG, Tz 56 zu § 47).

Es ist daher das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl. VwGH vom 5.10.1994, 92/15/0230), die ausgeübte Tätigkeit muss in ihrer äußeren Erscheinungsform dem Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entsprechen.

Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz selbst vorschreibt, was als ein Dienstverhältnis anzusehen ist, führt zwangsläufig dazu, dass ein- und derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits im bürgerlichen Recht oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich beurteilt wird. Eine Bindung der Abgabenbehörde an Feststellungen der Gebietskrankenkasse gibt es nicht. Unterschiedliche Ergebnisse können daraus folgen, doch hat der VfGH dies nicht als unsachlich erkannt (Erk. vom 8.6.1985, B 488/80).

Betriebsgegenstand der Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum ist ein Verlagsunternehmen. Laut Abgabensinformationssystem sind bei der Bw. eine Vielzahl von Personen tätig. Von der Bw. sind Lohnzettel übermittelt worden, sodass davon auszugehen ist, dass diese Personen in einem Dienstverhältnis stehen. Einige Personen sind freie Dienstnehmer und andere Personen sind bei der Bw. mit Werkvertrag beschäftigt. Der von der Bw. im Zuge des Verfahrens übermittelte Vertrag ist daher zu prüfen, ob aus steuerlicher Sicht ein Dienstverhältnis vorliegt.

Nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis dann vor, „wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet“. Das steuerrechtliche Dienstverhältnis ist daher charakterisiert durch das „Schulden der Arbeitskraft“. Ein Werkvertrag liegt hingegen dann vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernommen wird, wobei es sich bei dem „Werk“ um eine schon im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung (in der Regel zu einem bestimmten Termin) zu erbringen (vgl. VwGH vom 15. Mai 2009, Zl. 2009/09/0094, mwN).

Im gegenständlichen Fall kann nach Auffassung der Berufungsbehörde weder auf Grund der vertraglichen Gestaltung, noch auf Grund der tatsächlichen Leistungserbringung die Rede davon sein, dass der Beschäftigte die Herstellung einzelner Werke geschuldet hätte. Auf Grund der vertraglichen Gestaltung deshalb nicht, da den als „Werkvertrag“ bezeichneten Vereinbarung die Herstellung eines konkreten Werkes nicht entnommen werden kann. Auch die vertraglich vereinbarte Ausbezahlung eines monatlichen Betrages spricht dagegen, dass der Beschäftigte die Herstellung einzelner Werke geschuldet hätte.

Die auf unbestimmte Zeit abgeschlossene und unter Einhaltung einer Kündigungsfrist wieder auflösbare Vereinbarung und die monatlich erfolgten Abrechnungen (Auszahlung eines monatlich gleichbleibenden Betrages) sprechen nach Auffassung der Berufungsbehörde dafür, dass der Beschäftigte der Bw. (laufend) seine Arbeitskraft für die Herstellung von Graphiken zur Verfügung gestellt hat, zwischen der Bw. und dem Beschäftigten daher ein- für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses typisches – Dauerschuldverhältnis bestand. Für die

gegenteilige- für das Vorliegen einer selbständig ausgeübten Tätigkeit sprechende- Annahme, zwischen der Bw. und dem Beschäftigten wäre ein Zielschuldverhältnis, nämlich die sach-und termingerechte Erbringung einer genau umrissenen Leistung (eines Werkes) vereinbart gewesen, finden sich hingegen keine Anhaltspunkte.

In Punkt I der als „Werkvertrag“ bezeichneten Vereinbarung heißt es, dass der Beschäftigte seine Leistung nach einem vom Auftraggeber (die Bw.) „vorgegebenden Terminplan“ zu erbringen hatte.

Eine Leistungsbeziehung, bei der- wie im gegenständlichen Fall- der Beschäftigte seine Arbeitskraft laufend zur Verfügung stellt und bei der – wie im vorliegenden Fall- der „Zeitplan“ einseitig vom Auftraggeber (der Bw.) vorgegeben wird, trägt nach Auffassung der Berufungsbehörde das auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft ausgerichtete (persönliche) Weisungsrecht zwangsläufig in sich. Das Vorliegen eines persönlichen Weisungsrechtes ist daher im Ergebnis zu bejahen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich ua. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers (vgl. VwGH vom 29. Juli 2010, Zl. 2007/15/0223, VwGH vom 15. September 1999, Zl. 97/13/0164). Darin, dass die Bw. den „Zeitplan“ (einseitig) vorgegeben hat und dass die Konkretisierung und Spezifizierung des Leistungsinhaltes unter Einbeziehung der Geschäftsführung und der Chefredaktion erfolgt ist (Punkt I des Werkvertrages), kommt nach Auffassung der Berufungsbehörde hinreichend zum Ausdruck, dass der Beschäftigte bei der Ausübung seiner Tätigkeit in die im Unternehmen der Bw. bestehende Abläufe (unmittelbar) eingebunden war. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. ist daher ebenfalls zu bejahen.

Zusammenfassen lässt sich daher sagen, dass der Beschäftigte der Bw. seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung gestellt hat, grundsätzlich zur persönlichen Leistungserbringung verpflichtet war (Punkt III des Werkvertrages), an die (persönliche) Weisungen der Bw. gebunden und in deren Unternehmen eingegliedert war. Es liegt daher ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor.

Die von der Bw. an den Beschäftigten ausbezahlten Vergütungen sind daher vom Finanzamt zu Recht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages miteinbezogen worden.

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages nur in Höhe des Nachforderungsbetrages vorgenommen. Die Bescheidgestaltung des Finanzamtes entspricht nicht der Bestimmung des § 201 BAO, nach welchen- der Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 28. Mai 2008, Zl. 2008/15/0136, 0137 folgendstets die gesamte auf den Besteuerungszeitraum entfallende Abgabe festzusetzen ist.

Die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag vor den Prüfungsfeststellungen hat nach Mitteilung des Finanzamtes wie folgt betragen:

Kalenderjahr	Bemessungsgrundlage in Euro
1999	1,164.564,40
2000	9,970.898,57

Durch die Prüfungsfeststellungen erfolgte für das Kalenderjahr 1999 eine Hinzurechnung zur Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages von € 9.866,89 und für das Kalenderjahr 2000 von € 20.936,88.

Der Dienstgeberbeitrag ist daher wie folgt zu berechnen:

Kalenderjahr 1999 (Beträge in Euro)

Bemessungsgrundlage alt	1.164.560,40	4,5%: 52.405,21
Hinzurechnung	9.866,89	4,5%: 444,01
Bemessungsgrundlage neu	1.174.431,29	4,5%: 52.849,40

Kalenderjahr 2000 (Beträge in Euro)

Bemessungsgrundlage alt	9.970.898,57	4,5%: 448.690,43
Hinzurechnung	20.936,88	4,5%: 942,15
Bemessungsgrundlage neu	9.991.835,45	4,5%: 449.632,59

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 12. September 2013