



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Kurt Lorenz, KommR DKfm. August Tree und Dr. Raimund Brandl, im Beisein der Schriftführerin Gerlinde Maurer, über die Berufung des Bw., vom 18. Oktober 2007, gerichtet gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 18. September 2007, betreffend die Festsetzung von Lohnsteuer gemäß § 202 BAO sowie von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ) gemäß § 201 BAO, jeweils für den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2006, nach der am 6. November 2013 in 1010 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der beim Berufungswerber durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde vom prüfenden Organ unter anderem festgestellt, dass an Herrn A B ausgezahlte Beträge von der Berufungswerberin als Werklohn behandelt worden waren.

Auf Grund vorangegangener und selbst vorgenommener Sachverhaltsermittlungen vertrat der Prüfer die Auffassung, dass es sich bei diesen Beträgen tatsächlich um lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn gehandelt habe.

Im Zuge der Schlussbesprechung überreichte der Vertreter des Berufungswerbers dazu eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt:

„Namens und Auftrags unseres Mandanten ... teilen wir mit, dass Herr ... gestern eine Abschrift der Niederschrift, aufgenommen mit Herrn B am 22.3.2007, Herrn B vorgelegt hat, welche im Zuge der GPLA für 2004 - 2006 auf Grund einer beantragten Akteneinsicht abschriftlich an uns übergeben wurde. Nach Übersetzung dieser Niederschrift durch eine Vertrauensperson des Herrn B, wurde von ihm festgestellt, dass bei der Übersetzung und Protokollierung der Niederschrift am 22.3.2007 offensichtlich wesentliche Fehler unterlaufen sind. Herr B ist mit seinen angeblichen niederschriftlichen Aussagen nur sehr eingeschränkt einverstanden. Herrn B wurde anlässlich der Aufnahme der Niederschrift keine Kopie dieser Niederschrift ausgehändigt, weswegen er bis jetzt nicht überprüfen konnte, ob und inwieweit die von ihm unterfertigte Niederschrift mit den Tatsachen übereinstimmt.

Namens und Auftrags meines Mandanten beantragen wir die neuerliche Einvernahme des Herrn B unter Beiziehung von sprach- und rechtskundigen Vertrauenspersonen, um den Sachverhalt inhaltlich korrekt ermitteln zu können.

Die GPLA geht im Zuge der Prüfung der Lohnabgaben für 2004 bis 2006 davon aus, dass sowohl sozialversicherungsrechtlich als auch lohnsteuerrechtlich ein Dienstverhältnis zwischen Herrn ... und Herrn B vorliegt. ...

Weiters beantragen wir auch über die Festsetzung der Lohnsteuern, Dienstgeberbeiträge, und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2004 - 2006 begründet bescheidmässig abzusprechen.

Namens und Auftrags unseres Mandanten nehmen wir die Niederschrift über die Schlussbesprechung der GPLA betreffend Lohnabgaben 2004 bis 2006 mit der Einschränkung zur Kenntnis, dass auf Grund der Einvernahme des Herrn B am 22.3.2007, die mit wesentlichen Verfahrensfehlern behaftet ist, die Behörde bei Feststellung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses von unrichtigen Tatsachen ausgegangen ist."

Das Finanzamt folgte der Rechtsanschauung des Prüfers und nahm den Berufungswerber mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden hinsichtlich der errechneten Lohnsteuer als gemäß § 82 EStG haftenden Arbeitgeber und hinsichtlich DB und DZ als Abgabenschuldner in Anspruch.

Zur Begründung der Bescheide wurde ausgeführt:

„Am 22.03.2007 erfolgten Niederschriften durch das Team KIAB mit Herrn C D und Herrn A B. Bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit von Herrn B vorliegt, wurden beide Niederschriften herangezogen. Ebenso wurde auf nachfolgende Bestimmungen der Lohnsteuerrichtlinien bedacht genommen:

1.) Dauerschuldverhältnis (RZ 934):

Herr B A steht in der Betätigung seines geschäftlichen Willens unter der Leitung von Herrn D (Arbeitgeber) und ist verpflichtet dessen Weisungen im geschäftlichen Organismus der Firma

D zu folgen.

Es liegt somit ein Dienstverhältnis vor, in dem der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft dem Arbeitgeber schuldet. Dieses Dienstverhältnis stellt dem Wesen nach ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem Herr B die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich zu erbringen hat (VwGH 27.6.1989, 88/14/0112; 24.9.2003, 2000/13/0182).

2.) Weisungsgebundenheit (RZ 935):

Die Tätigkeit von Herrn B im Betrieb umfasst das Reinigen und Putzen von Autos sowie die Hilfeleistung für die Facharbeiter und kleinere Hilfsarbeiten. Die Weisung für diese Arbeiten erhält der Dienstnehmer durch Herrn D bzw. durch die Mechaniker. Offensichtlich liegt also ein persönliches Weisungsrecht des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer vor. Es besteht daher ein Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit gegenüber dem Dienstgeber. 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 21.12.1993, 090/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). Diese Weisungsgebundenheit spricht somit für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

3.) Organisatorische Eingliederung (RZ 936):

Der Dienstnehmer ist in den geschäftlichen Organismus eingegliedert, da ihm die Arbeitszeit vorgegeben wird (dies ergibt sich zwangsläufig durch die erteilten Weisungen) und er an den Arbeitsort und die Arbeitsmittel des Dienstgebers gebunden ist. Es werden alle Werkzeuge und Materialien sowie die Arbeitsbekleidung vom Dienstgeber kostenlos zur Verfügung gestellt.

Somit ist die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers gegeben. Ein weiteres Indiz für eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus ist das Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten (ausschließlich innerhalb des Betriebes zu den Betriebszeiten).

4.) Fehlen eines Unternehmerrisikos (RZ 937)

Der Arbeitnehmer hat keine Möglichkeit 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. Es liegt somit kein Unternehmerrisiko vor.

5.) Weitere Punkte, die das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zeigen:

a. unter Punkt 3, Arbeitskleidung (RZ 939):

Der Arbeitgeber stellt sämtlichen Dienstnehmern, auch Herrn B, einheitliche Arbeitskleidung zur Verfügung. Die Bereitstellung der Arbeitskleidung durch den Auftraggeber ist grundsätzlich nur bei Dienstverhältnissen üblich (VwGH 31.7.1996, 95/13/0220).

b. unter Punkt 3, Arbeitsmittel (RZ 940)

Die Gestellung der Arbeitsgeräte und Arbeitsmaterialien durch den Auftraggeber spricht für ein Dienstverhältnis

c. unter Punkt 3, Arbeitsort (RZ 942)

Der Dienstnehmer ist durch die Art der Tätigkeit an den Betrieb gebunden. Ein vom Auftraggeber vorgegebener Arbeitsort weist auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hin (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103).

d. Arbeitszeit (RZ 943)

Der Dienstnehmer wird je nach Arbeitsanfall im Betrieb beschäftigt, die Arbeitszeit ergibt sich durch den Arbeitsanfall. Auch die Einteilung der Arbeitszeit durch den Arbeitgeber und die Arbeitsbereitschaft des Arbeitnehmers für einen bestimmten Zeitraum sind ein Indiz für die Nichtselbständigkeit.

e. Disziplinarmaßnahmen (RZ 947)

Der Dienstnehmer gab an, dass das unentschuldigte Fernbleiben vom Arbeitsplatz zur Entlassung führt. Die Möglichkeit des Auftraggebers, bei Nichteinhaltung von Vereinbarungen dienstrechtliche Zwangsmaßnahmen zu setzen, spricht für ein Dienstverhältnis (VwGH 31.7.1996, 95/13/0220).

f. Entlohnung (RZ 948)

Zwischen dem Dienstgeber und dem Dienstnehmer wurde ein fixer Stundenlohn von € 7,- vereinbart. Die Abrechnung erfolgt nach geleisteten Stunden.

Wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses ist, das fortlaufende, im Wesentlichen gleich bleibende Arbeiten mit einem fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt werden (VwGH 23.5.2000, 97/14/0167). Eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden (Entlohnung nach Maßgabe der vorgelegten Stundenzettel) stellt für sich allein noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und kann als gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit gewertet werden (VwGH 18.10.1995, 94/13/0121; VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

g. Kontrolle (RZ 953)

Die Arbeitszeit, die Anwesenheit, den Arbeitsfortgang und die Arbeitsqualität werden vom Dienstgeber überprüft.

h. Urlaub (RZ 956)

Der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer haben fünf Wochen Urlaubsanspruch vereinbart. Dieser Umstand weist ebenfalls auf ein nichtselbständiges Dienstverhältnis hin.

i. Vertretung (RZ 959)

Der Umstand, dass sich der Dienstnehmer nicht vertreten lassen kann spricht für ein Dienstverhältnis.

Dem in der Stellungnahme des Steuerberaters zur Niederschrift vom 14.09.2007 eingebrachten Einwand, dass die Niederschrift die durch das Team KIAB am 22.03.2007 mit Herrn B in

Anwesenheit einer Dolmetscherin durchgeführt wurde, mit wesentlichen Verfahrensfehlern behaftet sei und der Prüfer bei der Feststellung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses von unrichtigen Tatsachen ausgegangen ist kann nicht zugestimmt werden, da im gegenständlichen Fall die Rechtsprechung über den höheren Wahrheitsgehalt von Erstaussagen zur Anwendung kommt (VwGH v. 27.09.1995, 90/13/0054).

Es wird festgehalten, dass die Definition des Dienstverhältnisses gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 eine eigenständige des Steuerrechtes ist und daher mit den korrespondierenden Begriffen des Arbeits- und Sozialrechtes nicht immer deckungsgleich ist (RZ 930).

Bei der Beurteilung, ob steuerlich ein Dienstverhältnis besteht, ist daher immer vom wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Nach Überprüfung und Abwägung aller Punkte wird im Zuge der GPLA festgestellt, dass es sich im gegenständlichen Fall um eine nichtselbständige Tätigkeit von Herrn B handelt."

In der bereits erwähnten, mit dem Berufungswerber am Tag der „KIAB-Kontrolle“ aufgenommenen, Niederschrift wurden folgende Aussagen des Berufungswerbers festgehalten:

„Er arbeitet als Subunternehmer seit ca. 2004 für mich. Er besitzt einen Gewerbeschein für Wartung und Pflege von Kraftfahrzeugen. Eine Kopie des Gewerbescheines kann ich vorweisen. Ob dieser noch aufrecht ist weiß ich nicht. Versichert ist er bei mir nicht. Das muss er als selbstständiger Unternehmer natürlich selber machen. Er stellt eine Rechnung einmal im Monat, im Schnitt ca. 4 Wochen, für die geleistete Arbeit. Die Beträge sind unterschiedlich, da er nicht immer gleich viele Stunden für mich arbeitet. Die aktuellen Stunden im Monat, bis Herr B die Rechnung stellt schreibt meine Frau, ..., mit. Die Rechnungen werden nicht von mir geschrieben. Herr B schreibt auf einen Rechnungsblock die Rechnungen. Ich selbst bestätige diese mit dem Firmenstempel und mit meiner Unterschrift. Er erhält dann unverzüglich bar aus der Kasse sein Geld. Im Monat sind das circa € 1000,--. Je nach Arbeitsanfall. Es ist mit Herrn B ein fixer Stundenlohn vereinbart. Ich weiß aber jetzt nicht genau den Betrag. Es handelt sich um ca. € 8,--. Herr B führt bei mir folgende Tätigkeiten hauptsächlich durch: Pflege und Reinigung von KFZ, Hilfeleistung für meine Facharbeiter, kleinere Hilfsarbeiten im Betrieb. Das Arbeitsgewand hat er von mir, da ich den Kunden gegenüber eine einheitliche Kleidung von meinen Mechanikern zeigen will. Das ist mir wichtig und ich lege auf einheitliche Arbeitskleidung in meiner Werkstatt wert. Die Arbeitskleidung wird von einer externen Firma gereinigt. Herr B muss dafür nichts bezahlen. Staubsauger verwendet er von mir. Eigentlich stelle ich ihm für Autos die er für mich reinigt alle Arbeitsmittel zu Verfügung. Ob er selbst auch Arbeitsmaterial und Werkzeug hat weiß ich nicht. Mit den vereinbarten Kundenterminen habe ich einen Plan wann ich Herrn B benötige. Ich rufe ihn an oder sage es ihm bevor er nach Hause fährt wann ich ihm das nächste Mal benötige. Krank war er noch nie, wenn er nicht verhindert ist dann machen wir uns das im vorhinein aus. Werkvertrag habe ich mit ihm kei-

nen. Für Sachen die er beschädigen würde, müsste er aufkommen. Zu Herrn B bin ich über meine Frau und seine Frau gekommen. Da ich ihm Arbeit anbieten konnte hat er sich dann einen Gewerbeschein gelöst. Laut Auskunft meines Steuerberaters, ..., war es damals nicht möglich Herrn B, auf Grund seines Alters, als ordentlichen Angestellten zu beschäftigen. Eigene Kunden hat er noch nicht gebracht. Ich würde ihm das aber nicht verwehren. Soweit es sich um betriebliche Angelegenheiten handelt kann ich mich mit ihm verständigen."

In der ebenfalls bereits oben erwähnten, mit Herrn B am Tag der „KIAB-Kontrolle“ aufgenommenen Niederschrift hat dieser inhaltlich weitgehend gleich lautende Angaben gemacht, wie der Berufungswerber.

In der gegen die im Spruch genannten Bescheide fristgerecht eingebrachten Berufung führt der Vertreter des Berufungswerbers aus:

„Die den Haftungsbescheiden zugrundeliegende Interpretation des Auftragsverhältnisses zwischen unserer Mandantschaft und Herr A B durch die Behörde entspricht nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. Es liegt kein Dienstverhältnis iSd § 47 (2) EStG bzw. § 4 Abs. 2 ASVG vor, sondern ein mündlicher Vertrag über ein freies Dienstleistungsverhältnis zwischen dem Auftraggeber Herrn ... und dem Auftragnehmer Herrn A B. Herr B erzielt dadurch Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG.

Herr B erbringt seine Tätigkeiten im Rahmen seines Gewerbebetriebes "Wartung und Pflege von Kraftfahrzeugen unter Ausschluss der dem Kraftfahrzeugtechniker und jeder anderen, einem Befähigungsnachweis unterliegenden Tätigkeit, vorbehaltenem Gewerbe (Servicestation)"; ein diesbezüglicher Gewerbeschein vom 3.5.2004 liegt vor. Er unterliegt damit der Sozialversicherungspflicht gem. § 2 Abs. 1 Z 1 GSVG.

In der dem Bericht gem. § 150 BAO zu entnehmenden Bescheidbegründung zu o.g. Haftungsbescheiden wird insbesondere auf Niederschriften vom 22.3.2007 über die Vernehmung von Herrn ... und Herrn B und auf die Bedachtnahme der Lohnsteuerrichtlinien verwiesen. Bei den Lohnsteuerrichtlinien handelt es sich mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt jedoch um keine beachtliche Rechtsquelle, mit der ein Bescheid schlüssig begründet werden könnte. Die in der Niederschrift über das Gespräch mit Herrn B festgehaltenen Aussagen werden von Herrn B in einer eidesstattlichen Erklärung (siehe Beilage) als oft unvollständig und missverständlich zurückgenommen; der Sachverhalt wird in dieser eidesstattlichen Erklärung dargestellt.

Der Hinweis der Behörde in Bezug auf unsere Stellungnahme zur Niederschrift vom 14.9.2007 auf eine "Rechtsprechung über den höheren Wahrheitsgehalt von Erstaussagen" ist einem höchstgerichtlichen Erkenntnis (VwGH 21. 9. 2005, 2001/13/0227) zufolge ebenfalls keine geeignete Bescheidbegründung.

Die Fragestellungen der Einvernahme sind tendenziös auf die Unterstellung eines echten

Dienstverhältnisses gerichtet und führen insbesondere bei einem der deutschen Sprache nur mäßig mächtigen ausländischen Staatsbürger zwangsläufig zu jenen Antworten, die man offenbar hören möchte.

So ist etwa die Frage nach dem Urlaubsanspruch, die von Herrn B mit "es ist mit der Firma D vereinbart fünf Wochen" beantwortet wird, zweifellos anders zu interpretieren, als dass wie für einen echten Dienstnehmer ein Anspruch auf fünf Wochen bezahlten Fernbleibens von der Arbeit vereinbart wäre.

Herr B ist mit der Wartung und Reinigung von Kraftfahrzeugen beauftragt und führt diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstleistungsvertrages aus.

Die unter Hinweis auf die Lohnsteuerrichtlinien angeführten Argumente der Bescheidbegründung gehen an der Realität des Auftragsverhältnisses vorbei.

Entgegen den Feststellungen des GPLA-Prüfers steht Herr B in der Betätigung seines geschäftlichen Willens nicht unter der Leitung des Auftraggebers und es besteht mit Ausnahme von sachlichen Anordnungen kein Weisungsrecht des Auftraggebers gegenüber dem Auftragnehmer.

Herr B unterliegt anders als ein Dienstnehmer keinem Konkurrenzverbot. Herr B ist mittlerweile auch bereits für andere Auftraggeber tätig.

Es trifft ihn keine Arbeitspflicht, er kann Aufträge auch ablehnen, wie er in der eidesstattlichen Erklärung ausführt. Dies ist ein wesentliches Merkmal für Chancen und Risiken eines Unternehmers und widerspricht einem in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit begründeten Dienstverhältnis.

Die Frage der Haftung hat sich aus Sicht des Auftragnehmers noch nicht gestellt, nach der Aussage von Herrn D ist es aber klar, dass der Auftragnehmer für allfällig durch ihn verursachte Schäden zu haften hat. Dadurch ist eindeutig ein Unternehmerrisiko gegeben.

Es ist Herrn B keine Arbeitszeit vorgegeben, praktischerweise wird er natürlich während der Öffnungszeiten des Geschäftsbetriebes D tätig, wenn er dort vor Ort die Leistungen erbringt. Urlaubs- und Freizeitregelungen liegen nicht vor. Die in der Bescheidbegründung angeführten Disziplinarmaßnahmen (Entlassung bei unentschuldigtem Fernbleiben) sind nicht gegeben und resultieren wieder aus der Art der Fragestellung im Rahmen der Vernehmung. Eine "Entlassung" ist ein Begriff des Arbeitsrechtes und in Bezug auf einen unternehmerischen Dienstleistungsvertrag nicht relevant. Sehr wohl aber wird ein unzuverlässiger Dienstleister vom Auftraggeber nicht wiederholt beauftragt werden, was Herr B in der Befragung mit seiner Beantwortung zum Ausdruck bringen wollte.

Dass die Arbeitsqualität vom Auftraggeber überprüft wird, ist kein Indiz für einen echten Dienstvertrag, da die Leistungen eines Subunternehmers auch gegenüber den Kunden des Auftraggebers von diesem zu vertreten sind und die ordnungsgemäße Durchführung der Auf-

träge in seinem Interesse liegt.

Fraglich ist auch die Qualifizierung des Vertragsverhältnisses in sozialversicherungsrechtlicher Sicht. Für den Fall, dass die Behörde einen freien Dienstvertrag unterstellt, für den das Sozialversicherungsrecht eine Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 4 ASVG vorsieht, sofern der Auftragnehmer nicht wie im konkreten Fall mit seiner Tätigkeit bereits einer anderen Pflichtversicherung (hier GSVG) unterliegt, und für den weder die Verpflichtung zur Einbehaltung von Lohnsteuer noch die Abfuhr von Lohnabgaben (DB, DZ, Kommunalabgabe) gesetzlich vorgesehen ist, würden folgende Kriterien zu beachten sein:

Es besteht grundsätzlich keine Anwesenheitspflicht, d.h. die Arbeitszeit kann im wesentlichen frei gewählt werden.

Der Arbeitsablauf kann im wesentlichen selbst bestimmt werden.

Der Auftrag muss überwiegend von der Person des freien Dienstnehmers erledigt werden, wobei er sich ggf. auch von einer gleichwertigen Person vertreten lassen kann (hier wird wohl in der Praxis der Auftraggeber eine vom freien Dienstnehmer als Vertretung vorgeschlagene Person auch ablehnen können).

Der freie Dienstnehmer verfügt über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel und ist in die Organisation des Auftraggebers nicht eingebunden und auch nicht untergeordnet, selbst wenn er einer eingeschränkten Ergebniskontrolle unterliegt.

Der freie Dienstnehmer ist in seinem persönlichen Verhalten in weitem Ausmaß frei und unterliegt nur sehr eingeschränkt der Autorität und den Weisungen des Dienstgebers.

Die in der eidesstattlichen Erklärung erfolgte Sachverhaltsdarstellung zeigt überwiegend Übereinstimmung mit obigen Kriterien für ein freies Dienstverhältnis. Die weitgehend freie Einteilung des Ausmaßes der Arbeitsleistung, zwar in Abstimmung mit Herm ... aber nicht unter der Bindung an strikte Ordnungsvorschriften durch Herm Die Zurverfügungstellung der wesentlichen Betriebsmittel durch den Dienstgeber wie im konkreten Fall It. Vernehmung Staubsauger, Poliermaschine, auch einheitliche Arbeitskleidung im Betrieb, ist ein Merkmal des freien Dienstvertrages. Auch die Entlohnung des Dauerschuldverhältnisses freier Dienstvertrag nach Anzahl der geleisteten Stunden kann nicht als Argument gegen diese Form der Beschäftigung verwendet werden und zieht nicht zwingend einen echten Dienstvertrag nach sich.

Die Frage einer allfälligen Vertretung hat sich bis dato noch nicht gestellt; es wird in diesem Zusammenhang nochmals auf die fehlende Arbeitspflicht hingewiesen, da Herr B beispielsweise urlaubsbedingt auch Aufträge ablehnen konnte. Für die Qualifizierung der Auftragsbeziehung zwischen Herm B und der Firma D als Dienstverhältnis bzw. freies Dienstverhältnis ist die Verpflichtung zur Erbringung von Dienstleistungen erforderlich. Dies kann gerade aus der Möglichkeit sanktionslos Aufträge ablehnen zu können, nicht abgeleitet werden. So gibt Herr B in der beiliegenden eidesstattlichen Erklärung an, dass die Ablehnung von Aufträgen bei Herm

D nie zu Problemen führte.

Unter Ansehung obiger Argumente und Würdigung des tatsächlichen in der eidesstattlichen Erklärung wiedergegebenen Sachverhalts begehren wir die Aufhebung der Bescheide infolge Rechtswidrigkeit des Inhalts und Verfahrensmängel in Bezug auf die Einvernahme des Herrn B durch das Team KIAB.

Die Fragestellungen in der Vernehmung waren überwiegend so gestaltet, dass das Dienstverhältnis darin bereits indiziert ist. Mit den anschließenden Übersetzungsschwierigkeiten scheint diese Art der Befragung nicht geeignet, ein sachgerechtes Ergebnis zu bringen. Beispielsweise Fragen der Art "Wer sagt ihnen, welche Arbeiten sie durchführen sollen?", "Wer kontrolliert die Arbeitszeit, ihre Anwesenheit, den Arbeitsfortgang und die Arbeitsqualität?" unterstellen bereits, dass diese Umstände gegeben sind und fragen offenbar nur mehr nach der Person dessen, der hier Weisungen erteilt und Kontrollen vornimmt. Diese Art der Befragung ist jedenfalls abzulehnen."

Dazu gab der Prüfer seine Stellungnahme vom 11. Jänner 2008 mit folgendem Inhalt ab:
„1.)

Der Berufungswerber führt in seiner Berufung an, dass die Lohnsteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine beachtlichen Rechtsquellen darstellen.

Gemäß § 93 BAO können Begründungsmängel aus dem erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden (VwGH 17.2.1994, 93/16/0117).

In Entsprechung der vom Berufungswerber angeführten Begründungsmängel stellt sich die Begründung wie folgt dar:

Am 22.03.2007 erfolgten Niederschriften durch das Team KIAB mit Herrn ... und Herrn A B . Bei der Beurteilung durch den Prüfer, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit von Herrn B vorliegt, wurden beide Niederschriften herangezogen. Weiters wurden die nachstehend angeführten Punkte gemäß den Bestimmungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beurteilt. Herr B A steht in der Betätigung seines geschäftlichen Willens unter der Leitung von Herrn ... (Arbeitgeber) und ist verpflichtet dessen Weisungen im geschäftlichen Organismus der Firma D zu folgen.

Es liegt somit ein Dienstverhältnis vor, in dem der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft dem Arbeitgeber schuldet. Dieses Dienstverhältnis stellt dem Wesen nach ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem Herr B die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich zu erbringen hat (VwGH 27.6.1989, 88/14/0112; 24.9.2003, 2000/13/0182).

Die Tätigkeit von Herrn B im Betrieb umfasst das Reinigen und Putzen von Autos sowie die Hilfeleistung für die Facharbeiter und kleinere Hilfsarbeiten. Die Weisung für diese Arbeiten erhält der Dienstnehmer durch Herrn ... bzw. durch die Mechaniker. Offensichtlich liegt also ein persönliches Weisungsrecht des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer vor. Es be-

steht daher ein Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit gegenüber dem Dienstgeber. 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 21.12.1993, 090/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). Diese Weisungsgebundenheit spricht somit für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Der Dienstnehmer ist in den geschäftlichen Organismus eingegliedert, da ihm die Arbeitszeit vorgegeben wird (dies ergibt sich zwangsläufig durch die erteilten Weisungen) und er an den Arbeitsort und die Arbeitsmittel des Dienstgebers gebunden ist. Es werden alle Werkzeuge und Materialien sowie die Arbeitsbekleidung vom Dienstgeber kostenlos zur Verfügung gestellt. Somit ist die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers gegeben. Ein weiteres Indiz für eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus ist das Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten (ausschließlich innerhalb des Betriebes zu den Betriebszeiten). Der Arbeitnehmer hat keine Möglichkeit 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. Es liegt somit kein Unternehmerrisiko vor.

Der Arbeitgeber stellt sämtlichen Dienstnehmern, auch Herrn B, einheitliche Arbeitskleidung zur Verfügung. Die Bereitstellung der Arbeitskleidung durch den Auftraggeber ist grundsätzlich nur bei Dienstverhältnissen üblich (VwGH 31.7.1996, 95/13/0220).

Die Gestellung der Arbeitsgeräte und Arbeitsmaterialien durch den Auftraggeber spricht für ein Dienstverhältnis.

Der Dienstnehmer ist durch die Art der Tätigkeit an den Betrieb gebunden. Ein vom Auftraggeber vorgegebener Arbeitsort weist auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hin (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103).

Der Dienstnehmer wird je nach Arbeitsanfall im Betrieb beschäftigt, die Arbeitszeit ergibt sich durch den Arbeitsanfall. Auch die Einteilung der Arbeitszeit durch den Arbeitgeber und die Arbeitsbereitschaft des Arbeitnehmers für einen bestimmten Zeitraum sind ein Indiz für die Nichtselbstständigkeit.

Der Dienstnehmer gab an, dass das unentschuldigte Fernbleiben vom Arbeitsplatz zur Entlassung führt. Die Möglichkeit des Auftraggebers, bei Nichteinhaltung von Vereinbarungen dienstrechtliche Zwangsmaßnahmen zu setzen, spricht für ein Dienstverhältnis (VwGH 31.7.1996, 95/13/0220).

Zwischen dem Dienstgeber und dem Dienstnehmer wurde ein fixer Stundenlohn von € 7,- vereinbart. Die Abrechnung erfolgt nach geleisteten Stunden. Wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses ist, das fortlaufende, im Wesentlichen gleich bleibende Arbeiten mit einem

fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt werden (VwGH 23.5.2000, 97/14/0167). Eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden (Entlohnung nach Maßgabe der vorgelegten Stundenzettel) stellt für sich allein noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und kann als gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit gewertet werden (VwGH 18.10.1995, 94/13/0121; VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Die Arbeitszeit, die Anwesenheit, den Arbeitsfortgang und die Arbeitsqualität werden vom Dienstgeber kontrolliert.

Der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer haben fünf Wochen Urlaubsanspruch vereinbart.

Dieser Umstand weist ebenfalls auf ein nichtselbständiges Dienstverhältnis hin. Der Umstand, dass sich der Dienstnehmer nicht vertreten lassen kann spricht für ein Dienstverhältnis.

Es wird festgehalten, dass die Definition des Dienstverhältnisses gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 eine eigenständige des Steuerrechtes ist und daher mit den korrespondierenden Begriffen des Arbeits- und Sozialrechtes nicht immer deckungsgleich ist.

Bei der Beurteilung, ob steuerlich ein Dienstverhältnis besteht, ist daher immer vom wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen.

2.)

Der steuerliche Vertreter verweist in der Berufung darauf, dass die in der Niederschrift vom 22.03.2007 festgehaltenen Aussagen von Herrn B in einer eidesstattlichen Erklärung als oft unvollständig und missverständlich zurückgenommen werden.

Weiters stellt der Berufungswerber fest, dass der Hinweis der Behörde auf eine "Rechtsprechung über den höheren Wahrheitsgehalt von Erstaussagen" keine geeignete Bescheidbegründung darstellt und bezieht sich auf das VwGH vom 21.9.2005, 2001/13/0227 (Erstaussagen - in Form von den Finanzbehörden gleich übermittelten Reisekostenabrechnungen - haben nicht per se eine höhere Beweiskraft als - auf eine Aufforderung hin - nachgereichte Reisekostenabrechnungen).

Diese Ansicht kann der Prüfer nicht teilen, da im gegenständlichen Fall ein anderer Sachverhalt besteht und die Niederschrift vom 22.03.2007, die mit Herrn B durch Organe des Teams KIAB in Anwesenheit einer Dolmetscherin durchgeführt wurde, gem. § 88 BAO als Beweis gilt. Im Zuge der Prüfung ist diesem Beweismittel zwangsläufig, als Erstaussage, ein höherer Wahrheitsgehalt beizumessen (VwGH vom 27.09.1995, 90/13/0054 - Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass einer früher oder zeitnäher getätigten Aussage in der Regel höherer Wahrheitsgehalt zukommt als einer späteren, abweichenden Aussage). Es hat daher eine dementsprechende Würdigung des Beweismittels durch den Prüfer zu erfolgen."

Auf diese Stellungnahme des Prüfers replizierte der Vertreter des Berufungswerbers mit Schriftsatz vom 28. Februar 2008 wie folgt:

„In der Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung wird auf die in der Berufung und der

eidesstattlichen Erklärung dargestellten Sachverhalte und Argumente de facto nicht eingegangen, sondern es erfolgt im wesentlichen die Bescheidbegründung. So wurde auf die in der Berufung vorgenommenen Ausführungen, dass die Mehrzahl der Merkmale des Vertragsverhältnisses am ehesten für das Vorliegen eines freien Dienstleistungsverhältnisses sprechen und eben ein echter Dienstvertrag nicht vorliegen kann, nicht Stellung genommen.

Anders als in der Stellungnahme ausgeführt besteht keine Vereinbarung über einen Urlaubsanspruch, es besteht auch keine Arbeitspflicht und es können keine dienstrechtlichen Zwangsmaßnahmen, wie Entlassung etc., angeordnet werden. Herr B führt dies in der eidesstattlichen Erklärung aus, ebenso, dass er keinem Konkurrenzverbot unterliegt und mittlerweile auch für andere Auftraggeber tätig ist.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist unternehmerische Tätigkeit mit entsprechendem unternehmerischem Risiko gegeben. Die Zurverfügungstellung von Arbeitsgeräten, Arbeitsmaterialien etc. durch den Auftraggeber sind auch typische Merkmale eines freien Dienstleistungsverhältnisses, welches im Rahmen der vorliegenden Gewerbeberechtigung auch aus steuerlicher Sicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt."

In der am 6. November 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung hat der Vertreter des Berufungswerbers auf die bisherigen Ausführungen, insbesondere auf die zu der mit Herrn B aufgenommenen Niederschrift hingewiesen.

Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass die Stundenaufzeichnungen tatsächlich von Herrn B geführt und von der Ehegattin des Berufungswerbers lediglich kontrolliert worden seien.

Hingewiesen wurde auch auf den Grund der Beistellung von Arbeitsmitteln, insbesondere der Reinigungsmittel, durch den Berufungswerber, weil nur so eine hohe Qualität der Reinigung gewährleistet gewesen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs ist festzuhalten, dass dem hier anzuwendenden Einkommensteuerrecht (welches in der Folge auch für die Frage, ob Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (DZ) zu entrichten sind, Grundlage ist) der Begriff des „freien Dienstnehmers“ im Sinn des § 4 Abs. 4 ASVG fremd ist, weshalb es sich erübrigt, irgendwelche Aussagen dazu zu tätigen.

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.

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) Bedacht zu nehmen (vgl. das Erkenntnis eines verstärkten Senats vom 10.11.2004, 2003/13/0018).

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 (vgl. VwGH 21.12.1993, 90/14/0103).

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. Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (vgl. VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163).

Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es im Einzelfall nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten Vereinbarungen entscheidend. Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung ist dabei stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (vgl. z.B. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184, und 20.12.2000, 99/13/0223). Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzungen mögen zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht schuldet (vgl. VwGH 18.3.2004, 2000/15/0078).

Zur Rüge des Berufungswerbers an der Formulierung der Aussagen des Herrn B im Protokoll über seine Einvernahme vertritt der erkennende Senat die Ansicht, dass dieser Rüge eine gewisse Berechtigung zukommt, da einige Ausdrücke wohl tatsächlich nicht so von ihm stammen und auch nicht von der bei der Amtshandlung anwesenden Dolmetscherin.

Dennoch ist festzuhalten, dass die Aussagen, die zum weitaus überwiegenden Teil mit der

Frage, ob dem Rechtsverhältnis in steuerlicher Hinsicht ein Werkvertrag oder ein Arbeitsvertrag zu Grunde liegt, in keinem Zusammenhang stehen, und in den anderen, wenigen, Punkten die Aussagen des Herrn B im Wesentlichen mit den vom Berufungswerber selbst getätigten Aussagen übereinstimmen.

Auch ist anzumerken, dass die Formulierung der Aussagen in der „Eidesstattlichen Erklärung“ des Herrn B vom 17. Oktober 2007 wohl auch nicht mit seiner tatsächlichen Formulierung übereinstimmen kann.

Der erkennende Senat vertritt außerdem die Überzeugung, dass die im gegenständlichen Verfahren maßgebliche Abgrenzungsfrage insbesondere durch die Aussagen des Berufungswerbers selbst, die, wie bereits erwähnt wurde, weitestgehend mit den Aussagen des Herrn B übereinstimmen, beantwortet werden kann.

Aus den in der Niederschrift vom 22. März 2007 festgehaltenen Aussagen des Berufungswerbers geht nach Auffassung des erkennenden Senats zum einen eindeutig hervor, dass Herr B in den geschäftlichen Organismus des Berufungswerbers eingegliedert war.

Dies ergibt sich nicht nur aus den ihm aufgetragenen Tätigkeiten und die Art der Durchführung derselben, sondern auch aus dem vom Berufungswerber gewünschten äußeren Erscheinungsbild, weshalb alle seine „Mechaniker“ einheitliche Arbeitskleidung zu tragen hatten. Auch Herr B wurde somit ganz offenkundig vom Berufungswerber nicht als selbstständiger Unternehmer sondern als „sein Mechaniker“ gesehen.

Aus der Schilderung der von Herrn B auszuführenden Arbeiten (lt. Niederschrift mit dem Berufungswerber: *„Pflege und Reinigung von KFZ, Hilfeleistung für meine Facharbeiter, kleinere Hilfsarbeiten im Betrieb“*) ergibt sich aber auch, dass dieser dem Berufungswerber, dessen Ehegattin (oder anderen Arbeitnehmern des Berufungswerbers) persönlich weisungsgebunden gewesen sein muss.

Da somit im gegenständlichen Fall sowohl die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Berufungswerber als Arbeitgeber als auch die Eingliederung in seinen geschäftlichen Organismus vorliegt, braucht auf weitere Abgrenzungskriterien nicht mehr Bedacht genommen zu werden. Es muss jedoch darauf hingewiesen werden, dass auch die übrigen üblichen Abgrenzungskriterien qualitativ weitaus überwiegend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen. Auf die Bezug habenden, im Wesentlichen zutreffenden, Ausführungen des Finanzamtes in der Begründung der angefochtenen Bescheide sowie in der Stellungnahme zur Berufung wird hingewiesen.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen sohin der anzuwendenden Rechtslage, weshalb die dagegen gerichtete Berufung, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abgewiesen werden musste.

Graz, am 6. November 2013