



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Name in XY, vertreten durch Steinecker & Steinecker, Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 8962 Gröbming, Schulstr. 453, vom 5. Mai 2006 (richtig 2008) gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 15. April 2008 für 2005 und 2006 entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Dienstgeberbeitrag für 2005 bisher 1.447,22 €, neu: 1.178,22 €

Dienstgeberbeitrag für 2006 bisher 1.865,45 €, neu: 1.178,22 €

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung für die Jahre 2002 bis 2006 wurde festgestellt, dass die für die Berufungswerberin ab 2005 für die Lukrierung von Sponsormitteln tätigen Herren A und B sowie Frau C ihre Leistungen nicht als Selbständige sondern im Rahmen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses erbracht haben.

Vom Finanzamt wurde festgestellt, dass unter Berücksichtigung der von der Rechtsprechung für die Abgrenzung selbständige/unselbständige Tätigkeit, Werkvertrag/Dienstverhältnis, erarbeiteten Grundsätze im Zusammenhang mit der Lukrierung von Sponsormitteln die Tätigkeit der o.a. Personen als solche aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren sei.

Die diesbezüglichen Haftungs- und Abgabenbescheide wurden mit Datum 15. April 2008 (für die Jahre 2005 und 2006) durch die Abgabenbehörde erster Instanz erlassen.

Die Berufungen gegen die o.a. Bescheide wurden innerhalb offener Frist mit Schreiben vom 5. Mai 2008 rechtzeitig bei der Abgabenbehörde erster Instanz erhoben.

Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

*In Ihrer Begründung führen Sie an, dass gem. § 82 EStG 1988 Name als Arbeitgeber, für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen wird.*

*Als weitere Begründung führen Sie in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1.4.2008 an, dass anhand von Niederschriften, offensichtlich von Befragungen des Herrn A, B sowie C festgestellt wurde, dass es sich bei den Werkverträgen aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse um Dienstnehmer gem. § 4 Abs. 2 ASVG handelt. Sie begründen dies wie folgt:*

*I. Persönliche wie wirtschaftliche Abhängigkeit*

- 1. Keine Betriebsmittel vorhanden*
- 2. Weisungsgebundenheit*
- 3. Absprachepflicht für jede Tätigkeit sowie Vertragsunterzeichnung immer durch Präsidenten*
- 4. Dienstauto*
- 5. Vertretungsmöglichkeit nur innerhalb der genannten drei Personen*

*Wir halten dem Folgendes entgegen:*

*Ad 1. Nachdem es sich lediglich um eine "Nebenbeschäftigung" handelt, kann von keiner wirtschaftlichen Abhängigkeit gesprochen werden. Es ist im Werkvertrag in keinsten Weise geregelt, dass die drei genannten Personen überhaupt tätig werden müssen, dh. dass sie Verträge lukrieren müssen.*

*Ad 2. In diesem Zusammenhang wird vom BP auch noch erwähnt, dass sämtliches Werbematerial sowie Visitenkarten vom Verein zur Verfügung gestellt werden. Dem halten wir entgegen, dass es der Natur eines Handelsvertreters entspricht, dass er Werbematerial von seinem Auftraggeber zur Verfügung gestellt bekommt. Es würde auch keinen Sinn ergeben, dass der Handelsvertreter jeweils eigene Prospekte für seine vertretenen Waren entwirft. Die Visitenkarten erhalten die genannten Personen für ihre Tätigkeiten als Vereinsfunktionäre und nicht für die Tätigkeit als Handelsvertreter.*

*Ad 3. Die genannten Personen sind insofern weisungsgebunden, als sie sich an die Regeln, die für ihre Tätigkeiten aufgestellt wurden zu halten haben. Grundsätzlich sind sie jedoch in der Wahl ihrer Mittel wie sie zu den Vertragsabschlüssen kommen, völlig frei. Wie bereits erwähnt können sie arbeiten wann und wie sie wollen sie können auch nicht arbeiten.*

*Ad 4. Des weiteren wird erwähnt, dass jegliche Tätigkeiten mit dem Verein abgesprochen werden müssen und auch die endgültige Vertragsunterzeichnung erfolgt durch den Präsidenten. Diese Sichtweise entspricht nicht den Tatsachen. Es ist auch aus dem Werkvertrag derartiges nicht ersichtlich. In Tz 5 Abs. 2 wird darüberhinaus erläutert, dass Sponsorvereinbarungen unter 2000,00 Euro nicht der Unterschrift des Präsidenten bedürfen. Wir schließen daraus, dass ein Großteil der abgeschlossenen Beiträge nicht vom Präsidenten gegengezeichnet wird. Die Gegenzeichnung hat im übrigen nicht den Sinn die drei Werkvertragspartner zu kontrollieren oder sie zurechtzuweisen, sondern ausschließlich den Sinn, dem Vertragspartner die Möglichkeit zu geben, den Vertrag werbewirksam, eventuell unter Anwesenheit der Presse zu unterzeichnen.*

*Ad 5. Es ist richtig, dass ein Auto zur Verfügung steht; was allerdings nicht erwähnt wird ist, dass bei Verwendung dieses Fahrzeuges für ihre Werkvertragstätigkeiten kilometerabhängige Kosten zu zahlen haben, der Treibstoff ist zusätzlich zu bezahlen; es kann also nicht von einem Dienstauto gesprochen werden, als vielmehr von einem Mietauto, das für die Tätigkeiten angemietet wird.*

*Ad 6. Das Abgrenzungskriterium einer Vertretungsmöglichkeit mag zwar ein Kriterium sein, zwischen Selbständigen und Nichtselbständigen zu unterscheiden, in diesem Fall ist es jedoch zu vernachlässigen. Wie sie allerdings erwähnen besteht eine Vertretungsmöglichkeit innerhalb der drei Personen, selbstverständlich können sie sich jedoch auch vom Finanzreferenten oder dem Präsidenten vertreten lassen; es besteht somit eine Vertretungsmöglichkeit. Darüberhinaus wäre es auch nicht einsichtig, warum plötzlich ein Exklusivvertreter vom Selbständigen Handelsvertreter zum Nichtselbständigen Handelsvertreter mutiert.*

*Darüber hinaus verweisen wir auf den Werkvertrag Tz 16, wo explizit darauf hingewiesen wird, dass "soweit in diesem Vertrag nichts anderes bestimmt, kommt das Handelsvertretergesetz zur Anwendung".*

*Wir beantragen die drei genannten Personen als Selbständige Handelsvertreter einzustufen und den Bescheid entsprechend abzuändern und einen neuen Bescheid zu erlassen.*

Mit Bericht vom 19. Juni 2008 legte das Finanzamt Judenburg Liezen die Berufung aus verwaltungsökonomischen Gründen, ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung, dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach Absatz 2 dieser Gesetzesstelle sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988. Gemäß Absatz 3 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die in Absatz 1 genannten Dienstgeber gewährt worden sind.

In gegenständlichem Fall steht lediglich in Streit, ob die Werksvertragsnehmer, die für die Berufungswerberin tätig werden, als Dienstnehmer anzusehen sind, von deren Provisionen der Dienstgeberbeitrag zu entrichten ist.

Zur Feststellung, ob eine Person in einem derartigen Dienstverhältnis steht, weist das Familienlastenausgleichsgesetz auf die Begriffsbestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988 hin. Gemäß dieser Bestimmung liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist dann 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, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 4.3 zu § 47 EStG 1988, ist die Definition des § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechts, 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. Für die Frage nach dem Bestehen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses ist es nicht maßgebend, ob auch ein Dienstverhältnis im Sinn des bürgerlichen Rechts vorliegt, auch der Abschluss eines formellen Dienstvertrages ist nicht Voraussetzung (VwGH 27.10.1987, 85/14/0010). Es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG entspricht.

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die 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. So wird insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen, bei denen der geistigen Schaffenskraft und Kreativität des Arbeitnehmers besondere Bedeutung zukommt, die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit häufig in den Hintergrund treten, oder es wird der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung in den Unternehmensbereich des Arbeitgebers dann keine wesentliche Bedeutung zukommen, wenn die Arbeitsleistung überwiegend oder gänzlich außerhalb örtlicher Einrichtungen, die dem Arbeitgeber zuzurechnen sind, erbracht wird. Ist eine klare Abgrenzung aufgrund der beiden Kriterien nicht möglich, dann ist an Hand weiterer Merkmale zu beurteilen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder der Unselbständigkeit überwiegen. In zahlreichen Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof auch dem Umstand, ob der Steuerpflichtige mit der ausgeübten Tätigkeit ein Unternehmerrisiko trägt, ebenso wesentliche Bedeutung beigemessen wie den beiden Kriterien der Legaldefinition. Entscheidend ist das Gesamtbild der Tätigkeit.

Als Präambel wurde in den Werkverträgen vom 15. Juli 2004 Folgendes ausgeführt:

*Ziel dieses Werkvertrages ist es, für den gemeinnützigen Verein Name im Sinne der Satzung dieses Vereins Sponsorgelder zu lukrieren, damit das Vereinsziel beibehalten und ausgebaut werden kann.*

Beurteilt man nun das im gegenständlichen Fall strittige Auftragsverhältnis entsprechend diesen Ausführungen, dann ist zunächst zum Vorliegen von Weisungsgebundenheit zu bemerken: Wenn die Aufgabe der Auftragnehmer darin besteht, Sponsorgelder zu lukrieren, dann handelt es sich hierbei zweifellos um eine qualifizierte Tätigkeit, der ein hohes Maß tatsächlicher Selbständigkeit innewohnt.

Wenn den Werkvertragsnehmern daher weitgehend freie Hand in der Einteilung und Abwicklung ihrer Arbeit gelassen wird, dann liegt dies in der Natur dieser Tätigkeit. Sponsorvereinbarungen bis zu 2.000,00 Euro bedürfen auch nicht der Unterschrift des Präsidenten.

Charakteristisch für das Vorliegen persönlicher Weisungsgebundenheit ist unter anderem die Verpflichtung des Auftragnehmers, dem Auftraggeber seine Arbeitskraft für eine bestimmte Zeit und für bestimmte Aufgaben zur Verfügung zu stellen.

Wenn nun die Berufungswerberin in ihrer Argumentation mehrfach betont, dass die Vertragspartner nur insofern weisungsgebunden sind, als sie sich an die Regeln, die für ihre Tätigkeit aufgestellt wurden zu halten haben, aber hinsichtlich der Wahl ihrer Mittel wie sie zu den Vertragsabschlüssen kommen völlig frei sind und sie können arbeiten wann und wie sie wollen – sie können auch nicht arbeiten.

Was die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus betrifft, so kommt diesem Merkmal insofern eine wesentliche Bedeutung zu, da der Auftragnehmer nur außerhalb der örtlichen Einrichtungen der Berufungswerberin tätig wird (vgl. z.B. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184, betreffend eine Vertretertätigkeit).

Bei dieser Sachlage ist nunmehr noch wesentlichstes Merkmal für die Beurteilung des Auftragsverhältnisses, ob der Auftragnehmer ein Unternehmerwagnis zu tragen hat, da ein solches gegen das Vorliegen nichtselbständiger Tätigkeit sprechen würde. Ein Unternehmerwagnis ist dann gegeben, wenn der Erfolg der Tätigkeit und die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen vom Steuerpflichtigen selbst aus eigenem getragen werden müssen.

Nach den vorliegenden Verträgen erhalten die Werkvertragsnehmer überhaupt kein fixes Entgelt.

Unter Tz. 6 des Werkvertrages ist die Höhe der jeweiligen Provisionssätze festgelegt. So ist für Barbeträge eine 20%ige Provision und für Naturalsponsoring eine 10%ige Provision vom Netto-Großhandelsabgabepreis vorgesehen.

Eine solche Vereinbarung, bei der der Auftragnehmer für den Lebensunterhalt keinen Grundlohn erhält, zeigt jedenfalls ein Unternehmerwagnis auf.

Vom Finanzamt Judenburg Liezen wurde das Rundschreiben des Bundeskanzleramtes vom 2. April 2008 bezüglich der Abgrenzungskriterien (Freier oder echter Dienstvertrag) dem Verwaltungsakt beigelegt. Darin wird auf das Erkenntnis des OGH vom 18.10.2006, 9 ObA 96/06t verwiesen, worin Folgendes ausgeführt wurde:

*Weit größere Bedeutung als den Ablehnungs- und Vertretungsrechten kommt vielmehr der Frage zu, wie sehr der Dienstnehmer bzw. die Dienstnehmerin in den Betrieb eingegliedert ist und wie weit für ihn bzw. sie die Möglichkeit besteht, den Ablauf der Arbeit selbständig zu regeln und jederzeit zu ändern. Wo es der faktische Arbeitsablauf zwangsläufig mit sich bringt, dass der Dienstnehmer bzw. die Dienstnehmerin in den Betrieb und in das Betriebsgeschehen fest integriert ist, wird im Allgemeinen die Begründung eines freien Dienstvertrages, mit dem eine solche Eingliederung nicht zu vereinbaren ist, gar nicht möglich sein.*

Im vorliegenden Fall kann von Seiten des Unabhängigen Finanzsenates eine unmittelbare Eingliederung in den Betrieb der Berufungswerberin bei der Lukrierung von Sponsorbeiträgen in ganz Österreich nicht erkannt werden.

Wie bereits zuvor festgestellt, ist es für das Vorliegen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses lediglich von Bedeutung, dass die ausgeübte Tätigkeit in ihrer Erscheinungsform die entsprechenden Merkmale aufweist. Zweifellos ist jedes einzelne Sachverhaltselement, das vom Finanzamt als Indiz für ein Dienstverhältnis gewertet wurde, jeweils für sich allein nicht ausreichend, um ein solches anzunehmen. Enthält jedoch ein Vertrag sowohl Elemente, die für ein Dienstverhältnis sprechen, als auch solche, die dagegen sprechen, dann hat sich die Beurteilung nach dem Gesamtbild, nach dem Überwiegen der Merkmale zu richten. Wie oben dargestellt, spricht das Gesamtbild im gegenständlichen Fall für eine selbständige Tätigkeit.

Die Berufung war daher, wie im Spruch angeführt, zu entscheiden.

Graz, am 29. Juni 2010