



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 11

GZ. RV/0325-G/08

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Firma X u. Mitges. in XY, vertreten durch Dr. Dieter Neger / Mag. Thomas Klein, Rechtsanwälte, 8010 Graz, Sackstr. 21, vom 8. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vom 19. April 2008 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für die Jahre 2002, 2003, 2004, 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Personengesellschaft.

Im Zuge der GPLA Prüfung wurden bei der Berufungswerberin die Bezüge für die "Freien Dienstnehmer" Frau Ing. A und Frau Dipl. Ing. B dem Dienstgeberbeitrag unterworfen, da es sich nach Ansicht des Prüfers gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 um "Echte Dienstnehmer" handeln würde.

Aufgrund dieser Feststellungen wurden am 19. April 2008 entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide, für die Jahre 2002, 2003, 2004, 2005 und 2006 vom Finanzamt Graz-Stadt erlassen.

Gegen diese Bescheide wurde mit Eingaben vom 8. Mai 2008 die Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Darin wurde beantragt, die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat vorzulegen.

Mit Bericht vom 4. Juni 2008 legte das Finanzamt Graz-Stadt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 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 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 v. 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 äußereren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG entspricht (vgl. VwGH-Erk. v. 23.3.1983, ZI. 82/13/0063).

Strittig ist nun im gegenständlichen Fall die Frage des Vorliegens eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG hinsichtlich jener Mitarbeiter, das seitens der Berufungswerberin als freier Dienstnehmer behandelt wurden.

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 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 äußereren Erscheinungsform dem Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG 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).

Die Berufungswerberin betrieb im streitgegenständlichen Zeitraum ein Architekturbüro in dem von den freien Dienstnehmern diverse Planungsarbeiten verrichtet wurden.

Mit den, als freie Dienstnehmer bezeichneten, Damen wurden im Zuge der Prüfung am 10. Oktober 2007 Niederschriften (als Auskunftsperson) aufgenommen.

Aus den Niederschriften geht zusammenfassend ausgeführt hervor, dass sie die gesamte Büroinfrastruktur benutzen konnten, zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet waren und die Abrechnung nach geleisteten (aufgezeichneten) Stunden mit einem bestimmten Stundensatz erfolgte.

Zur Legaldefinition und den weiteren Abgrenzungskriterien die Berufungswerberin betreffend:

1.) Weisungsgebundenheit:

Hinsichtlich des Merkmals der Weisungsgebundenheit hat nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren.

Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit erfordert.

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 2.7.2002, 2000/14/0148).

2.) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers:

In den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist ein Arbeitnehmer insbesondere dann eingegliedert, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel zur Verfügung stellt und sich dieser verpflichtet, eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden zu vorgegebenen Zeiten zu leisten.

3.) Laufende Lohnzahlung:

Eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden (hier Entlohnung nach Maßgabe der vorgelegten Stundenaufzeichnungen) stellt noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und dient somit als weiteres gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit (VwGH vom 5.10.1994, 92/15/0230).

Zu den wesentlichen Merkmalen eines Dienstverhältnisses zählt, dass der Arbeitnehmer für seine Dienstleistungen laufend ein angemessenes Entgelt erhält, wobei Dienstverhältnisse an keine zeitliche Mindestdauer geknüpft werden, da auch eine nur kurz dauernde oder nur vorübergehende Beschäftigung ein solches begründen kann.

4.) Unternehmerwagnis:

Nach ständiger Rechtsprechung ist ein Unternehmerwagnis dann gegeben, wenn der Erfolg der Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Leistende für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Leistungserbringer tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegung einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben (VwGH vom 2.7.2002, 2000/14/0148).

Die Vereinbarung und Auszahlung eines festen Stundensatzes spricht gegen ein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis.

5.) Vertretungsbefugnis:

Die Vereinbarung einer generellen Vertretungsbefugnis kann die persönliche Abhängigkeit und Dienstnehmereigenschaft von vornherein nur dann ausschließen, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt wird oder bei objektiver Betrachtung eine solche Nutzung zu erwarten ist. Beides trifft für den gegenständlichen Fall nicht zu.

Abschließend ist festzuhalten, dass das Gesamtbild der zu beurteilenden Tätigkeit für einen echten Dienstvertrag spricht, da die von der Berufungswerberin vorgebrachten Argumente ein Überwiegen der Merkmale der Selbständigkeit nicht aufzeigen konnten.

Die Berufung war daher, wie im Spruch angeführt, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 27. März 2009