

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des AAA, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 25. Jänner 2010, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe für die Jahre 2005 bis 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden vom 26. Februar 2010 werden als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Mit den Abgabenbescheiden vom 25. Jänner 2010 wurde dem Beschwerdeführer für die Jahre 2005 bis 2007 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe vorgeschrieben. In den jeweiligen Bescheidbegründungen wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom selben Tag verwiesen. In diesem wurde ausgeführt, durch die Ummeldung der freien Dienstnehmerin in eine echte Dienstnehmerin sei für die zugeflossenen Gehälter der Dienstgeberbeitrag vorzuschreiben gewesen.

Dagegen richteten sich die nun als Beschwerden zu erledigenden Berufungen vom 26. Februar 2010. Der Beschwerdeführer brachte jeweils vor, das echte Dienstverhältnis der Frau Mag. BBB (nachfolgend Mitarbeiterin) werde in Abrede gestellt. Dies sei weder vom Beschwerdeführer noch von der Mitarbeiterin gewollt gewesen. Ein echtes

Dienstverhältnis wäre aufgrund eines weiteren freien Dienstverhältnisses der Mitarbeiterin sowie aufgrund einer geringfügigen Beschäftigung nicht umsetzbar gewesen. Darüber hinaus habe die Mitarbeiterin auch nicht über einen eigenen Arbeitsplatz (Schreibtisch oder ähnliches) verfügt. Eine Eingliederung in einen Unternehmensorganismus sei daher ebenfalls nicht gegeben gewesen. Ihre Aufgabe habe darin bestanden, nach eigener zeitlicher Vereinbarung mit Schulen Workshops zur Nachwuchskräftegewinnung für die Wirtschaft abzuhalten. Diesbezüglich werde auf die mit der Mitarbeiterin aufgenommene Niederschrift verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Beschwerdeführer, ein Verein zur aa, beschäftigte in den verfahrensgegenständlichen Jahren die Mitarbeiterin für die Bereiche Kommunikation, Projektbegleitung (Projektkoordination), Evaluierung (Projektdokumentation) und Arbeit mit Schulen und Schülern. Dabei wurden von ihr oder auch gemeinsam mit Kolleginnen an Schulen Vorträge gehalten, mit den Schülern über Berufsbilder gesprochen. In den unterrichtsfreien Zeiten wurden von der Mitarbeiterin geringfügige Nachbereitungsarbeiten durchgeführt, wie zum Beispiel Vorarbeiten für die Berichte. Die Berichte wurden von der Obfrau des Vereins an den Auftraggeber übermittelt. Grundsätzlich war sie zur persönlichen Erbringung der geschuldeten Leistung verpflichtet. Ein Vertretungsfall ist nicht eingetreten. Die Mitarbeiterin war grundsätzlich nicht an die Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit verpflichtet, bei Tätigwerden an den Schulen war sie an die vereinbarten Zeiten gebunden. Die Arbeitsmittel (Laptop, Drucker, Telefon, etc.) wurden ihr vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt. Für die Erbringung ihrer Leistungen erhielt die Mitarbeiterin einen Betrag in der Höhe von 30 Euro pro geleisteter Arbeitsstunde, die geleisteten Arbeitsstunden waren dem Beschwerdeführer schriftlich mitzuteilen. Die Entgeltzahlung erfolgte monatlich. Weitere Aufwendungen (Taggelder, Kosten für Internet, Kilometergeld, anteilige Telefonkosten) wurden der Mitarbeiterin vom Beschwerdeführer ersetzt. Das Dienstverhältnis konnte unter Einhaltung einer Frist von dreißig Tagen jeweils zum Monatsletzten gekündigt werden. Der Mitarbeiterin hatte die Weisung, nach welchem Konzept sie zu arbeiten hat, zu befolgen bzw. wurde sie von der Obfrau des Vereins bei unterlassener Berichterstattung daran erinnert.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Unter Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen, der Ausführungen in den Beschwerdeschriften und der im Zuge der Prüfung durchgeführten Einvernahme der Mitarbeiterin stand der vorstehende Sachverhalt fest. Die Aussagen der

Mitarbeiterin, auf die auch in den Beschwerdeschriften verwiesen wird, decken sich mit dem Dienstvertrag und den Vereinsangaben.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind unter anderem Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

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.

Die Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist 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 (*Fellner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III C § 47 Tz 4.3.). Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz eine eigenständige Definition des Dienstverhältnisses enthält, kann dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht anders zu beurteilen ist als im bürgerlichen Recht, Sozialversicherungsrecht oder Ausländerbeschäftigungsrecht. Etwaige unterschiedliche Ergebnisse erkannte der Verfassungsgerichtshof jedoch nicht als unsachlich (VfGH 8.6.1985, B 488/80).

Für die Beurteilung der Frage, ob ein Dienstverhältnis besteht, kommt es auch nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung (Dienstvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag, etc.) an. Es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht (VwGH 23.3.1983, 82/13/0063).

Ein Dienstverhältnis liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. 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 den Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230).

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist daher stets das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 1.12.1992, 88/14/0115).

Betreffend die Weisungsgebundenheit ist grundsätzlich zwischen den persönlichen Weisungen einerseits und den sachlichen Weisungen andererseits zu unterscheiden. Eine sachliche Weisungsgebundenheit, die sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Arbeitsleistung bezieht, begründet für sich allein kein Dienstverhältnis.

Das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht hingegen ruft einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervor (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071). Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet. Der Arbeitnehmer verspricht nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, sondern stellt seine Arbeitskraft zur Verfügung.

Die Mitarbeiterin erhielt vom Leitungsorgan des Vereins Anweisungen darüber, nach welchem Konzept sie bei ihrer Arbeit vorzugehen hatte. Ebenso wurde sie vom Leitungsorgan daran erinnert, sofern sie ihrer Pflicht, über Umfang und Inhalt ihrer Arbeit zu berichten, nicht nachkam, der regelmäßigen Berichtspflicht nachzukommen. Die Mitarbeiterin bezog in der Zeit, in der sie beim Beschwerdeführer tätig war, ihre wesentlichen Einkünfte von diesem. Darüber hinaus konnte das Dienstverhältnis nur unter Einhaltung einer dreißigtägigen Frist jeweils zum Monatsletzten gekündigt werden. Ihr war daher eine Teilnahme am allgemeinen Markt und ein unbegrenztes, oftmals abwechselndes Tätigwerden für verschiedene Auftraggeber nicht sofort und jederzeit möglich. Damit kommen die wirtschaftliche Abhängigkeit und persönliche Gebundenheit klar zum Ausdruck.

Wenn auch die Zeiteinteilung grundsätzlich frei gewesen sein mag, so war ihr Tätigwerden an den Schulen, wo sie für den Beschwerdeführer tätig wurde, an die vereinbarten Termine gebunden. Selbst ein kurzfristiges einvernehmliches Vereinbaren der Arbeitszeit würde nicht entscheidend für die Selbständigkeit der Mitarbeiter sprechen (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200). Darüber hinaus ist es bei Tätigkeiten, wie von der Mitarbeiterin ausgeübt, durchaus üblich, sich die Arbeitszeit für die Vor- und Nacharbeiten frei einteilen zu können.

Neben den vorstehend angeführten und für eine persönliche Gebundenheit sprechenden Gründe spricht auch die Art der Entlohnung der Mitarbeiterin für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses dar. Die Vereinbarung eines Stundenlohns und die monatlichen Abrechnungen nach geleisteten Stunden stellen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Indiz dafür dar, dass die Mitarbeiterin nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet, sondern dem Beschwerdeführer ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hat (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230). Selbst monatliche Einnahmenschwankungen auf Grund einer unterschiedlich hohen Anzahl geleisteter Arbeitsstunden würde nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Der Beschwerdeführer stellte der Mitarbeiterin die für ihre Tätigkeit erforderlichen Arbeitsgeräte und Arbeitsmittel zur Verfügung. Das Bereitstellen der für die Durchführung der Arbeiten erforderlichen Infrastruktur und der benötigten Materialien sprechen für das

Bestehen einer organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Beschwerdeführers. Der Umstand, dass auf einem Informationsblatt des Vereins bei der Beschreibung des Tätigkeitsbereichs der Mitarbeiterin die dabei angegebene E-Mailadresse der Mitarbeiterin im globalen Teil (Domain Part) den Vereinsnamen aufweist, ist auch ein Indiz für eine Eingliederung in den Betrieb des Beschwerdeführers.

Für die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Beschwerdeführers spricht auch der Umstand, dass die Mitarbeiterin die erforderlichen Koordinationsaufgaben zwischen den Auftraggebern und den Kunden des Beschwerdeführers vornahm und auch Vorarbeiten erledigte, die vom Leitungsorgan des Beschwerdeführers verarbeitet und den Auftraggebern weitergegeben wurden. Auch die Arbeit in den Schulen wurde teilweise mit Kolleginnen vorgenommen. Die Arbeit der Mitarbeiterin stellte somit einen Bestandteil des vom Beschwerdeführer betriebenen Unternehmens dar. Das sind typische Merkmale für die Eingliederung in den Betrieb.

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 selbst zu gestalten (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163), etwa durch die Annahme oder Ablehnung von Aufträgen.

Die Mitarbeiterin war für die Umsetzung vor Ort (Schulen) der vom Beschwerdeführer angenommenen Aufträge zuständig, die monatliche Entlohnung erfolgte - wie bereits ausgeführt - auf Basis der geleisteten Arbeitsstunden. Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163). Ebenso sprechen die Zurverfügungstellung der Arbeitsmittel und der Ersatz der Aufwendungen (Taggelder, Fahrtkosten, Telefon- und Internetkosten) gegen ein Unternehmerrisiko.

Einer etwaig vereinbarten Vertretungsmöglichkeit kommt kein tatsächliches Gewicht zu, wenn es zu keinen Vertretungen gekommen ist.

Die vorrangig zu prüfenden Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung sprechen eindeutig für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Darüber hinaus spricht auch das Fehlen eines Unternehmerrisikos für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, eine Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Pflegefreistellung, sind zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht schuldet (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230).

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich auf diese gestützt. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es für das Bestehen eines Dienstverhältnisses nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als "freier Dienstvertrag" an. Entscheidend waren die persönliche Abhängigkeit und die Eingliederung der Mitarbeiterin in den betrieblichen Organismus des Beschwerdeführers.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 2. Juli 2014