



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der dGmbH, vertreten durch Stockhammer & Stellnberger WP- u. STB GmbH, 4400 Steyr, Werndlstraße 9, vom 5. Juli 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 22. Juni 2006 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die abgabepflichtige Gesellschaft ist im Bereich Forschung und Entwicklung in der automatisierten Datenverarbeitung und Informationstechnik tätig.

Bei der über den Zeitraum vom 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2005 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung wurde unter anderem Folgendes festgestellt (*Details können dem Bericht über die Außenprüfung vom 7. Juni 2006 entnommen werden*):

Im Prüfungszeitraum absolvierten Studenten von Fachhochschulen im Unternehmen im Rahmen eines Werkvertrages ihr Pflichtpraktikum. Echte Ferialpraktikanten (Ausübung praktischer Tätigkeit laut Studienordnung) stünden in einem Dienstverhältnis. Gerade ein Aus- und Weiterbildungsverhältnis spreche zwingend dafür, dass Praktikanten in ihrer Tätigkeit angeleitet werden und somit unter der Leitung des Arbeitgebers stehen würden.

Die Nachforderung betrug für die Jahre 2002 bis 2005 DB 490,00 € und DZ 40,00 €.

Das Finanzamt schloss sich dieser Feststellung an und schrieb der abgabepflichtigen Gesellschaft mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 22. Juni 2006 die oben angeführten Beiträge vor.

Mit Eingabe vom 5. Juli 2006 erhob die steuerliche Vertretung Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2005.

Es werde gegen die Nichtanerkennung der Werkverträge der Herren K., R., Kr. und M. berufen. Diese Personen haben die Vorarbeiten für ihre Diplomarbeit im Rahmen ihrer Ausbildung an der Fachhochschule absolviert. Es handle sich jedoch keinesfalls um ein echtes Ferialpraktikum. Die Berufungswerberin (Bw.) sei in diesen Fällen nur unterstützend tätig gewesen. Die Studenten müssen die von der Fachhochschule vorgegebenen Projekte erarbeiten. Die Bw. müsse für die Studenten die Projekte zur Verfügung stellen, welche an die Vorgaben der Fachhochschule angepasst werden würden. Die Studenten müssen diese Tätigkeiten auch nicht am Firmensitz ausführen. Sie seien also an keine arbeitszeitlichen Vorschriften gebunden, ebenso wenig seien sie in die Organisationsabläufe des Unternehmens eingebunden. Die Vergütung, welche die Studenten für die Erarbeitung ihrer Projekte erhalten würden, werde im vorhinein festgesetzt und nicht nach Stunden abgerechnet. Es handle sich dabei um eine Vergütung im Rahmen eines Werkvertrages, da die Ergebnisse der Projekte der Bw. zur Verfügung gestellt würden.

Über Vorhalt vom 31. August 2007 wurde der Bw. von der Abgabenbehörde zweiter Instanz mitgeteilt, dass nach Punkt I der im Akt aufliegenden „Ausbildungsvereinbarung“ zwischen der Bw., dem jeweiligen Studenten und der Fachhochschule diese Vereinbarung ein integrierender Bestandteil jenes Vertrages sei, den die Bw. mit den Studenten abgeschlossen habe, um Zeit, Dauer und Art der Tätigkeit oder Beschäftigung zu regeln. Die Vertragspartner vereinbaren ausdrücklich, dass die Bestimmungen dieses Ausbildungsvertrages jedenfalls allen vertraglichen Vereinbarungen zwischen dem Unternehmen und den Studenten vorgehen würden. Somit haben die mit den Studenten abgeschlossenen Werkverträge nur im Rahmen der jeweiligen „Ausbildungsvereinbarung“ Gültigkeit.

Nach Punkt IV der „Ausbildungsvereinbarung“ habe der Student während des Praktikums ein Berichtsheft zu führen. Pro Woche sollen in Stichworten alle ausgeführten Ausbildungsinhalte und praktischen Tätigkeiten aufgeführt werden. Diese Wochenberichte seien dem Fachhochschul-Studiengang zu übermitteln. Um Vorlage von Kopien dieser Aufzeichnungen werde ersucht.

Hinsichtlich der in den „Werkverträgen“ mit den Studenten fixierten Vergütung könne davon ausgegangen werden, dass diese in der Regel bei jedem Studenten monatlich 520,00 € betragen habe und meist auch monatlich zur Auszahlung gelangt sei. Lediglich Herrn DI (FH)

---

R., der im Jahr 2005 das Studium bereits abgeschlossen habe, sei ein Monatsbezug von 1.500,00 € gewährt worden.

Mit Schreiben vom 24. September 2007 und 3. Oktober 2007 wurden die angeforderten Werkverträge, Ausbildungsvereinbarungen und Berichtshefte vorgelegt.

Ergänzend wurde noch ausgeführt, dass die Bezüge von Herrn DI (FH) R., welcher dieser nach Ende des Studiums erhalten habe (Juli bis September je 1.500,00 €) im Rahmen eines Werkvertrages ausbezahlt worden seien.

Die Ausbildungsvereinbarung lautet wie folgt:

## **AUSBILDUNGSVEREINBARUNG**

*zwischen*

XXX

*(in der Vereinbarung "Unternehmen" genannt)*

*und*

NN

*(in der Vereinbarung "Student" genannt)*

*und*

Fachhochschule *(in der Vereinbarung "Fachhochschul-Studiengang" genannt)*

*wie folgt:*

### **I. Präambel**

*Diese Vereinbarung ist integrierender Bestandteil jenes Vertrages, den das Unternehmen mit den Studenten geschlossen hat, um Zeit, Dauer und Art der Tätigkeit oder Beschäftigung zu regeln. Die Vertragspartner vereinbaren ausdrücklich, dass die Bestimmungen dieses Ausbildungsvertrages jedenfalls allen vertraglichen Vereinbarungen zwischen dem Unternehmen und Studenten vorgehen.*

### **II. Ausbildungsziel und –inhalt**

*(1) Ziel der Ausbildung ist:*

*- Das Praktikum ist unerlässlich zum Verständnis der betrieblichen Vorgänge und der mit den angestrebten Berufsfeldern verbundenen Tätigkeiten und damit integrierter und wesentlicher Bestandteil des Studiums. Der Studierende soll während der Dauer des Praktikums zur selbständigen Bewältigung beruflich relevanter Aufgaben gelangen.*

*Nach Maßgabe der betrieblichen Kriterien des Ausbildungsbetriebes sollte das Praktikum folgende Ausbildungsinhalte aufweisen:*

- Das Praktikum sollte inhaltlich gemäß dem Studienschwerpunkt (= Vertiefungsrichtung) gestaltet werden.
- Der Praktikant sollte nach Abschluss des Praktikums in der Lage sein, den Betrieb in seinen Zusammenhängen und Kernprozessen zu kennen und zu beurteilen.
- Der Praktikant sollte mindestens in einem betrieblichen Kernbereich, der mit seiner Vertiefungsrichtung in engem Zusammenhang steht, über eine längere Periode eigenständig ausgebildet werden und praktische Erfahrungen sammeln.
- Der Studierende hat im Rahmen seines Praktikums eine vom FH-Studiengang betreute Projektarbeit über ein relevantes Problem des Ausbildungsbetriebes zu verfassen.

## (2) Ausbildungsübersicht

*Im Zuge der Ausbildung wird der Student in folgender(n) Abteilungen eingesetzt und in folgenden Tätigkeitsbereichen ausgebildet:*

<b>geplante Dauer (in Monaten)</b>	<b>Abteilung(en)</b>	<b>Tätigkeitsbereiche (kurze Beschreibung)</b>
5 Monate		

*Das Praktikum beginnt am XXXX und endet am XXX.*

*(3) Während der Dauer der Ausbildung wird von Seiten des Unternehmens folgender Betreuer als Ansprechpartner für den Studierenden und für die Studiengangsleitung nominiert:*

*Name des Betreuers/Abteilung: Dr.F.*

*(4) Das Unternehmen und der Student sind verpflichtet, dem Fachhochschul-Studiengang zu melden, wenn das Ausbildungsziel aufgrund bestehender oder zu erwartender Hindernisse voraussichtlich nicht erreicht werden kann.*

## **III. Projektarbeit**

*(1) Während der Beschäftigung oder Tätigkeit für das Unternehmen hat der Student eine Projektarbeit zu verfassen, die sich mit relevanten Problemen des Unternehmens auseinanderzusetzen hat.*

*(2) Das Unternehmen verpflichtet sich, dafür nach Maßgabe der betrieblichen Möglichkeiten alle notwendigen Unterlagen und Informationen zur Verfügung zu stellen und den Studierenden hinsichtlich der Projektarbeit zu unterstützen.*

*(3) Die Projektarbeit wird von der Seite des FH-Studienganges betreut. Im Unternehmen wird ein Betreuer den Studenten bei der Umsetzung der Projektarbeit unterstützen. Dieser*

---

*Betreuer ist der Ansprechpartner für den jeweiligen Projektbetreuer von Seiten des FH-Studienganges.*

#### ***IV. Beurteilung des Praktikums***

*(1) Während des Praktikums muss der Praktikant ein Berichtsheft außerhalb der Ausbildungszeit führen. Pro Woche sollen in Stichworten alle ausgeführten Ausbildungsinhalte und praktische Tätigkeiten aufgeführt werden. Diese Wochenberichte sind dem FH-Studiengang zu übermitteln.*

*(2) Das Unternehmen wird am Ende der Ausbildungszeit des Studenten eine Beurteilung über die Ausbildung im Unternehmen dem FH-Studiengang übermitteln. Diese Beurteilung hat mit den Stufen "absolviert – mit ausgezeichnetem Erfolg, – mit Erfolg oder – ohne Erfolg" zu erfolgen. Für die Beurteilung wird vom FH-Studiengang ein separates Formular dem Ausbildungsbetrieb zur Verfügung gestellt.*

#### ***V. Schlussbestimmungen***

*(1) Diese Vereinbarung bedarf zu ihrer Rechtswirksamkeit der Zustimmung aller Vertragspartner.*

*(2) Diese Vereinbarung kann ebenfalls nur schriftlich rechtswirksam geändert werden.*

#### ***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 ua. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des EStG 1988 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.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Frage des Vorliegens eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG hinsichtlich jener Studenten, die seitens der Bw. mit Werkvertrag beschäftigt wurden.

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. Ebenso unmaßgeblich ist, wenn – wie im gegenständlichen Fall – im Werkvertrag festgehalten wird, dass der Abschluss eines Dienstvertrages beidseitig nicht gewollt ist. Zudem wurde in der Ausbildungsvereinbarung festgehalten, dass die

---

Bestimmungen dieser Vereinbarung jedenfalls allen anderen Vereinbarungen (und somit auch dem Werkvertrag) vorangehen.

Entscheidend ist, dass die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußereren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG entspricht (vgl. VwGH 23.3.1983, 82/13/0063). Die Tatsache, dass das EStG selbst vorschreibt, was als ein Dienstverhältnis anzusehen ist (selbständige Begriffsbestimmung im EStG), führt zwangsläufig dazu, dass ein- und derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits, und zB im bürgerlichen Recht oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich beurteilt werden muss. 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 (VfGH 8.6.1985, B 488/80).

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 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. Für die Annahme eines Dienstverhältnisses ist schließlich auch wesentlich, dass die tätige Person kein Unternehmerwagnis trägt (vgl. VwGH 22.2.1989, 84/13/0001). Grundsätzlich kann vom Unternehmerwagnis dann gesprochen werden, wenn nach dem Gesamtbild der entfalteten Tätigkeit der Beauftragte durch eigene Geschäftseinteilung, Auswahl seiner Hilfskräfte, mehr oder minder zweckentsprechende Organisation seines Betriebes, die günstige oder ungünstige Bestreitung von betrieblichen Anschaffungen den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen vermag, wenn also der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit so wie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftsverkehrs abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Auslagen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden.

Die Literatur (Doralt, EStG-Kommentar, § 47, Tz 57) führt bei den weiteren Abgrenzungskriterien auch die Vertretungsbefugnis an.

Zur Legaldefinition und den weiteren Abgrenzungskriterien wird konkret ausgeführt:

*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 2.7.2002, 2000/14/0148).

Im gegenständlichen Fall waren die Studenten einer Abteilung im Unternehmen zugeteilt und wurden dort in einem Tätigkeitsbereich, der in der Ausbildungsvereinbarung kurz beschrieben wurde, ausgebildet. Für die Dauer der Ausbildung wurde den Studierenden ein Ansprechpartner zugeteilt. Als Ausbildungsziel wurde weiters festgehalten, dass die Praktikanten mindestens in einem betrieblichen Kernbereich, der mit ihrer Vertiefungsrichtung in engem Zusammenhang steht, über eine längere Periode eigenständig ausgebildet werden und praktische Erfahrungen sammeln sollten. Im Internetauftritt der Fachhochschule wird ua. auch damit geworben, dass durch die Absolvierung des Berufspraktikums ein nahtloser Übergang vom Studium in das Berufsleben sichergestellt wird. Die Bw. war weiters angehalten, dem Fachhochschul-Studiengang zu melden, wenn das Ausbildungsziel voraussichtlich nicht erreicht werden kann. Das Unternehmen war außerdem verpflichtet, am Ende der Ausbildungszeit des Studenten eine Beurteilung über die Ausbildung im Unternehmen dem Fachhochschul-Studiengang zu übermitteln.

Die Ziele des Praktikums (= Ausbildung im Studienschwerpunkt und sammeln von praktischen Erfahrungen) sprechen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dafür, dass die Studenten in ihrer Tätigkeit angeleitet wurden und nicht für individualisierte Werkleistungen und eine völlige Selbständigkeit dieser Beschäftigung.

### *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. Nach der Ausbildungsvereinbarung sollten die Studenten nach Abschlusses des Praktikums in der Lage sein, den Betrieb in seinen Zusammenhängen und Kernprozessen zu kennen und zu beurteilen. Für die Verfassung der Projektarbeit verpflichtet sich das Unternehmen, nach Maßgabe der betrieblichen Möglichkeiten alle notwendigen Unterlagen und Informationen zur Verfügung zu stellen und die Studierenden zu unterstützen. Nach dem Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates kann daher ein ausreichendes Maß an betrieblicher Eingliederung nicht gelehnt werden.

### *3.) Laufende Lohnzahlungen und Sozialleistungen:*

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 nicht schuldet (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Der im Vorhalt getroffenen Feststellung, *dass die in den „Werkverträgen“ mit den Studenten fixierte pauschale Vergütung in der Regel bei jedem Studenten monatlich 520,00 € betragen habe und meist auch monatlich zur Auszahlung gelangt sei*, wurde in der Vorhaltsbeantwortung nicht entgegen getreten.

Aus den vorgelegten Berichtsheften ist ersichtlich, dass die Praktikanten in ihren Aufzeichnungen auch Urlaubstage eingetragen haben (bspw. Kr. 17. Oktober – 26. Oktober 2003: Urlaub – Segeln in der Türkei).

Wenn auch nicht entscheidungswesentlich, kann darin doch eine (weitere) dienstnehmerähnliche Behandlung erblickt werden.

#### 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 2.7.2002, 2000/14/0148).

Die Vereinbarung eines Pauschalentgeltes für das in der Regel fünf Monate dauernde Praktikum in Höhe von 2.600,00 € (ohne MwSt) für alle vier Studenten – unabhängig vom Projekt - spricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates gegen ein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis.

#### 5.) Vertretungsbefugnis:

Die fehlende Vertretungsbefugnis spricht auch nicht für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit. Ein für die Selbständigkeit sprechendes Element, nämlich die freie Entscheidung, die Leistung selbst zu erbringen oder durch einen Vertreter erbringen zu lassen, war bei objektiver Betrachtung (verpflichtende Absolvierung eines Berufspraktikums im 7. Semester) im gegenständlichen Fall gar nicht gegeben (VwGH 2.7.2002, 2000/14/0148).

#### 6.) Zusammenfassung:

Nach dem Gesamtbild überwiegen in den vorliegenden Fällen die Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG. Die von der Bw. vorgebrachten Argumente

---

konnten ein Überwiegen der Merkmale der Selbständigkeit nicht aufzeigen. Es war entscheidend, wie die Beschäftigungsverhältnisse von den Vertragsparteien tatsächlich in die Wirklichkeit umgesetzt wurden.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 31. Jänner 2008