



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 23. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 10. Jänner 2009 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber betrieb zunächst als Rechtsnachfolger seiner am 17.3.2007 verstorbenen Ehegattin N, in der Folge auf eigenen Namen ein Kleintransportunternehmen. Arbeitnehmer waren keine gemeldet, die Aufträge wurden durch den Berufungswerber zunächst alleine erledigt. Im Rahmen einer Sozialversicherungs- und Lohnsteuerprüfung über die Jahre 2005 bis 2007 wurde festgestellt, dass ab 1.10.2006 zwei weitere Personen als LKW-Fahrer für die Firma tätig waren – M, der bis 31.7.2007 beschäftigt war, und R, die noch im Prüfungszeitraum beschäftigt war. Diese Personen seien nach den Ausführungen des Berufungswerbers selbständig tätig gewesen. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass sie in einem Dienstverhältnis zum Berufungswerber standen.

Dieser Ansicht lagen folgende Feststellungen zugrunde:

Mit der LKW-Fahrerin R wurde eine Niederschrift aufgenommen, in der sie zunächst den Ablauf ihrer Einsatztätigkeit darlegte (Beginn des täglichen Einsatzes, zeitlicher Ablauf, genaue

Fahrtrouten mit den erforderlichen Be- und Entladezeiten etc.). Die Fahrt erfolge mit dem Auto der Firma des Berufungswerbers. Alle Betriebskosten wie Treibstoff, Reifen, Servicekosten etc. würden von dieser Firma bezahlt. Das Auto werde am Morgen mit vollem Tank übergeben. Monatlich erhalte sie für diese Tätigkeit von der Firma des Berufungswerbers 1.000 € netto zuzüglich 20% MWSt, somit 1.200 €, bar auf die Hand ausbezahlt. Sie erhalte diese Bezahlung auch in Zeiten, in denen sie auf Urlaub sei. Während ihres Urlaubes werde sie vom Sohn des Berufungswerbers oder einer anderen Person vertreten. Die Weisungen, wohin sie täglich zu fahren habe, erhalte sie vom Berufungswerber.

Der Berufungswerber bestätigte die Richtigkeit dieser Aussagen. Er erklärte weiters, dass die wöchentliche Arbeitszeit 40 Stunden betrug. Bezuglich des Fahrers M erklärte er, dass dieser die Auslieferungen auf der Route in den X erledigte. Bezahlung und die sonstige Vorgangsweise erfolgte wie bei R .

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und forderte mit den angefochtenen Bescheiden den auf die Entlohnung für die LKW-Fahrer entfallenden Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

In der gegen die Bescheide eingebrachten Berufung wurde die Dienstnehmereigenschaft bestritten und sinngemäß ausgeführt: Wie bereits im Zeitpunkt der Prüfung ausgeführt wurde, handle es sich bei den betreffenden Personen um Subunternehmer des Berufungswerbers. Mit diesen sei jeweils ein mündlicher Vertrag errichtet worden. Inhalt des Vertrages sei jeweils der Umfang des Auftrages, der wirtschaftliche Gehalt, die Haftung sowie der wirtschaftliche Umfang. Es seien auch Punkte aufgenommen worden wie die Abrechnungsmodalität, die Wartung des Fahrzeuges sowie allfällige Vertragsstrafen bei nicht gehöriger Erfüllung des Vertrages. Die Subunternehmer seien jeweils in Besitz eines Gewerbescheines für Kleintransporte gewesen. Sie hätten auch jeweils Sozialversicherung in die gewerbliche Kasse eingezahlt. Die Abrechnung sei über Honorarnoten erfolgt, die mit Umsatzsteuer fakturiert wurden. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis 2007/08/0053 zutreffend ausgeführt, habe die vertragliche Vereinbarung die Vermutung der Richtigkeit für sich. Dabei komme es auf die Bezeichnung des Verhältnisses durch die Vertragspartner grundsätzlich nicht an. Es sei daher zunächst zu prüfen, ob der Vertrag eine eindeutige Antwort darauf, welche Art von Vertrag gewollt sei, zulasse oder nicht. Im letzteren Fall komme der tatsächlichen Durchführung der Beschäftigung entscheidende Bedeutung zu. Unzweifelhaft seien sich die Vertragspartner einig gewesen, die Aufträge über Subunternehmer zu erledigen. Die Dienstnehmereigenschaft wurde von keinem Vertragspartner gewollt. Die Aufträge wurden auch für den Auftraggeber, Firma Y, zur vollen Zufriedenheit erledigt. Der Verwaltungsgerichtshof hätte auch in einem weiteren Erkenntnis 2006/08/0206 ausgeführt, dass die Bindung an die Arbeitszeit oder den Arbeitsort dann hinsichtlich des Vorliegens einer abhängigen Beschäftigung nicht unterschei-

dungskräftig sei, wenn sie sich aus den Natur der Sache ergebe und ein selbständig Erwerbstätiger ebensolchen Sachzwängen bei einer bestimmten Tätigkeit unterläge wie ein unselbstständig Beschäftigter. Es komme dann anderen Merkmalen der Abgrenzung Bedeutung zu. Durch den Auftraggeber, insbesondere die Firma Y , wurde festgehalten, dass der P zweimal täglich zu beliefern sei. Diese Firma sei ein großer Händler für Ersatzteile und garantiere den Partnern im P die Belieferung mit Ersatzteilen. Insoweit sei die Dispositionsfreiheit der Berufungswerberin als Auftragnehmer eingeschränkt, da sie den Sachzwängen der Firma Y als Auftraggeber unterliege. Sie könne zwar den Auftrag ablehnen, was allerdings gravierende wirtschaftliche Folgen hätte. Die Subunternehmer der Berufungswerberin seien in der Abwicklung der Aufträge völlig frei, ausgenommen der Sachzwang aus dem Auftrag der Firma Y . Sie seien auch in der Zeitgestaltung völlig frei und nehmen ihre Pausen, wann sie wollen. Daneben seien sie auch in der Gestaltung ihrer übrigen wirtschaftlichen Aktivitäten völlig frei. Es fehle daher ein wesentliches Merkmal der Dienstnehmereigenschaft. Es werde daher die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach Abs. 2 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 idF BGBl I Nr. 153/2001.

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.

Strittig war im gegenständlichen Fall, ob die vom Berufungswerber als „selbständige Subunternehmer“ bezeichneten LKW-Fahrer in einem Dienstverhältnis zum Berufungswerber im Sinn des zitierten § 47 EStG 1988 standen und aus diesem Grunde der Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag für die Beschäftigung dieser Personen zu entrichten war.

Vorweg wird bemerkt, dass der Begriff des Dienstverhältnisses im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG ein eigenständiger Begriff des Steuerrechtes ist; er deckt sich weder mit dem Arbeitsrecht noch mit dem Sozialversicherungsrecht. Für ein steuerrechtliches Dienstverhältnis ist es nicht

maßgebend, ob auch ein Dienstverhältnis im Sinn des bürgerlichen Rechts vorliegt, auch der Abschluss eines formellen Dienstvertrages ist nicht Voraussetzung. Entscheidend ist nur, ob die ausgeübte Tätigkeit dem „Tatbild“ des § 47 EStG entspricht (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Tz 14 – 19 zu § 47 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Wenn in der Berufung zunächst eingewendet wird, dass die vertragliche Vereinbarung die Vermutung der Richtigkeit für sich hat und daher zu prüfen ist, ob der Vertrag eine eindeutige Antwort darauf gibt, welche Art von Vertrag gewollt war, so ist zu bemerken, dass die gegenständlichen Verträge nur mündlich geschlossen wurden, sodass der maßgebliche Inhalt nur an Hand der äußeren Umstände, auf welche Weise die Verträge verwirklicht wurden, geprüft werden kann. Hierfür konnten in erster Linie die niederschriftlich festgehaltenen Schilderungen der LKW-Fahrerin über ihre Tätigkeit, deren Richtigkeit letztlich auch vom Berufungswerber bestätigt wurde, herangezogen werden. Dass es auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragsverhältnisses grundsätzlich nicht ankommt, wird auch vom Berufungswerber nicht bestritten. Unerheblich für die Beurteilung des gegenständlichen Vertragsverhältnisses ist auch, dass die LKW-Fahrer über einen Gewerbeschein verfügen und daher grundsätzlich die Möglichkeit gehabt hätten, als selbständige Unternehmer tätig zu werden.

Die Legaldefinition des § 47 EStG fordert, dass der Arbeitnehmer einem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, und enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus. Wenn beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit ermöglichen, ist anhand 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. Im Erkenntnis vom 28.5.2009, 2007/15/0163, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt: 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.

In diesem Sinn konnten nun zur Frage, ob im gegenständlichen Fall die Merkmale der Selbständigkeit oder der Unselbständigkeit überwiegen, folgende Feststellungen getroffen werden:

Während das sachliche Weisungsrecht auf den Arbeitserfolg gerichtet ist und sowohl bei einer selbständigen als auch bei einer unselbständigen Tätigkeit vorkommen kann, ist das persönliche Weisungsrecht, das für ein Dienstverhältnis spricht, auf den zweckmäßigen Einsatz der

Arbeitskraft gerichtet und charakteristisch dafür, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft schuldet. Wenn der Berufungswerber vermeint, bei den beiden LKW-Fahrern bestünde ausschließlich sachliche Weisungsgebundenheit, da sich Arbeitszeit und Arbeitsort aus den Sachzwängen der auftraggebenden Firma ergeben und sie im Übrigen in der Abwicklung der Aufträge völlig frei wären, so übersieht er hiebei, dass diese ausschließlich sachliche Bindung (Einhalten der durch die Firma Y vorgegebenen Sachzwänge oder Ablehnen des Auftrages) nur auf den Berufungswerber zutrifft. Wenn hingegen Herr M. und Frau R. im Auftrag des Berufungswerbers mit seinen Fahrzeugen den Transport praktisch durchführen, so besteht damit sehr wohl dem Berufungswerber gegenüber eine persönliche Weisungsgebundenheit, und sei es nur, den Auftrag unter Verwendung der zur Verfügung gestellten Betriebsmittel in einem vorgegebenen Zeitrahmen zu erfüllen. Dass es bei einer derartigen Fahrtätigkeit möglich und wohl auch üblich ist, die Pausen individuell nach eigenem Gutdünken zu gestalten, wenn der vorgegebene Zeitrahmen eingehalten wird, liegt in der Natur dieser Tätigkeit und spricht nicht gegen eine Weisungsgebundenheit.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Berufungswerbers ergibt sich allein schon daraus, dass die Fahrer die Aufträge mit den Fahrzeugen des Berufungswerbers durchführen und auch alle sonstigen Betriebsmittel wie Treibstoff etc. zur Verfügung gestellt werden. Nach der unbestrittenen Darstellung der Fahrerin werden die Autos am Morgen vollgeparkt (und damit einsatzbereit) übergeben. Ausgehend davon, dass letztlich auch die zu absolvierende Fahrtroute durch die vertragliche Vereinbarung des Berufungswerbers mit dem Auftraggeber vorgegeben ist, erfolgen damit alle organisatorischen Vorarbeiten für den Arbeitseinsatz durch den Berufungswerber, was zu den typischen Aufgaben eines Arbeitgebers gehört.

Wenn die Fahrerin überdies erklärt, dass sie während ihres Urlaubes durch den Sohn des Berufungswerbers (oder eine andere Person) vertreten würde, so zeigt sie damit auf, dass auch eine allfällige Vertretung ihrer Person im Rahmen des Betriebes des Berufungswerbers organisiert wird. Der Sohn des Berufungswerbers ist nicht Arbeitnehmer in seinem Betrieb, wie jedoch gegenüber dem Prüfer erklärt wurde, fährt er für den Berufungswerber gelegentlich aushilfsweise im Rahmen einer „Familienhilfe“. Bei dieser Sachlage ist das Merkmal der Eingliederung in den Betrieb jedenfalls gegeben.

Schließlich steht auch unbestreitbar fest, dass die Fahrer mit ihrer Tätigkeit keinerlei Unternehmerrisiko zu tragen haben. Sie erhalten eine monatlich gleichbleibende und laufende Entlohnung, auch in den Zeiten ihres Urlaubes. Dass sie wesentliche Aufwendungen aus eigenem zu tragen hätten, kann nicht behauptet werden, da alle erforderlichen Betriebsmittel zur Verfügung gestellt werden. Unternehmerrisiko liegt vor, wenn der Steuerpflichtige seine Einnah-

men durch eigene Zeiteinteilung, Fleiß bzw. Tüchtigkeit maßgeblich beeinflussen kann oder diese von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängen. Dies liegt im gegenständlichen Fall jedenfalls nicht vor.

Bei dieser Sachlage kommt auch der Unabhängige Finanzsenat zu dem Schluss, dass die Fahrer für den Berufungswerber in Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig geworden sind, sodass von der Entlohnung der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen waren.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 2. November 2010