



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Vt, vom 4. April 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 2. März 2005 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden betreffend die Kalenderjahre 1999 bis 2001 und 2003 wie folgt abgeändert:

Die Höhe der Abgaben beträgt:

	LSt Abfuhrdiff.	bisher	LSt Neuber.	bisher	DB	bisher	DZ	bisher	
1999 (€)	- 8,96	- 8,96	0,00	327,01	83,39 (AD)	488,71	8,37 (AD)	48,90	
ATS	- 123,29	- 123,29	0,00	4.499,76	1.147,47	6.724,80	115,17	672,88	
2000 (€)	- 122,26	- 122,26	0,00	267,06	0,00	417,83	0,00	40,85	
ATS	- 1.682,33	- 1.682,33	0,00	3.674,83	0,00	5.749,47	0,00	562,11	
2001	- 72,72	- 72,72	0,00	7.417,45	- 45,42	2.265,39	- 6,70	219,25	

(€)					(AD)		(AD)		
ATS	- 1.000,65	- 1.000,65	0,00	102.066,34	- 624,99	31.172,45	- 92,19	3.016,95	
2003 (€)	0,00	0,00	0,00	26.747,48	0,00	5.090,31	- 4,67 (AD)	470,43	

Der Bescheid betreffend das Kalenderjahr 2002 wird aufgehoben.

AD = Abfuhrdifferenz

Entscheidungsgründe

Laut Bericht vom 2. März 2005 wurde bei der Berufungsberaterin (Bw) über den Zeitraum vom 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2003 eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt und hiebei folgendes festgestellt:

„In den Jahren 1999 bis 2003 wurden Zahlungen als Fremdleistungen und als Aushilfen in der Buchhaltung erfasst. Nach Ansicht der Bw handelt es sich bei diesen nicht um Lohnzahlungen sondern um Zahlungen, die für Leistungen im Rahmen eines Werkvertrages erbracht wurden. Ein Werkvertrag liegt vor, wenn jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt, für einen Werkvertrag ist das Fehlen der persönlichen Arbeitsleistung, das Arbeiten nach eigenem Plan und mit eigenen Mitteln, die Möglichkeit der Verwendung von Gehilfen und Substituten und das Fehlen jeder Einordnung in den fremden Unternehmerorganismus charakteristisch.“

Daraus folgt, dass die Arbeiter und Arbeiterinnen in den Organismus des Unternehmens zur Gänze eingeordnet waren, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwiderläuft. Es wurden keine schriftliche Vereinbarungen zwischen Arbeiter, Arbeiterinnen und dem Unternehmer getroffen. Ein Informationsschreiben des Unternehmers, dass die Arbeiter und Arbeiterinnen für die Steuer und Sozialversicherung selbst sorgen müssen, rechtfertigt für sich allein noch nicht die Annahme einer selbständigen Tätigkeit. Die bestehende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens stellt ein wesentliches Indiz für ein Dienstverhältnis dar. Auch der Umstand, dass die Arbeiter und Arbeiterinnen für deren Tätigkeit eine Vergütung erhalten, die teilweise auf Basis eines Stundenlohnes und teilweise auf Basis eines Stücklohnes beruht, spricht nicht für das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale der Selbständigkeit. Diese Entlohnung begründet kein Unternehmerwagnis, da alle mit der Tätigkeit verbundenen Kosten unmittelbar vom Auftraggeber getragen werden. Gegenüber dem Auftraggeber besteht bei allen Arbeitern und Arbeiterinnen ein wirtschaftliches

Abhängigkeitsverhältnis. Aus diesen Gründen trifft eine Selbständigkeit gemäß § 22 EStG 1988 nicht zu. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse liegen somit Dienstverhältnisse im Sinne des § 25 EStG 1988 vor.“

Mit ihren Eingaben vom 31. März 2005 berief die steuerrechtliche Vertretung rechtzeitig gegen obgenannte Bescheide und wandte in ihrer nachfolgenden Ergänzungsschrift vom 31. Mai 2005 folgendes ein:

„In der Beilage zum Bericht betreffend die Lohnabgabenprüfung bei der Bw stellt der Prüfer lapidar fest, dass „ein Werkvertrag dann vorliegt, wenn jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt. Für einen Werkvertrag ist das Fehlen der persönlichen Arbeitsleistung, das Arbeiten nach einem Plan und mit eigenen Mitteln, die Möglichkeit der Verwendung von Gehilfen und Substituten und das Fehlen jeder Einordnung in den fremden Unternehmerorganismus charakteristisch. Daraus folgt, dass die Arbeiter und Arbeiterinnen in den Organismus des Unternehmens zur Gänze eingeordnet waren, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwiderläuft.“ Diese Schlussfolgerung ist völlig sachverhaltswidrig! Aus den Ausführungen des Lohnsteuerprüfers in diesem Bericht, welcher die Bescheidbegründung zu den angefochtenen Bescheiden darstellt, lässt sich nur entnehmen, was Merkmale eines Werkvertrages sind. Die Behauptung, dass die Auftragnehmer in den geschäftlichen Organismus eingegliedert waren, sowie dass gegenüber dem Auftraggeber ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis bestanden habe, entbehrt jeder Grundlage.

Nach § 1151 Abs 1 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) entsteht ein Dienstvertrag, wenn jemand sich auf eine gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen verpflichtet; hingegen liegt ein Werkvertrag vor, wenn jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt.

Gemäß § 4 Abs 2 ASVG ist Dienstnehmer im Sinne dieses Bundesgesetzes, wer in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt wird; hiezu gehören auch Personen, bei deren Beschäftigung die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber den Merkmalen selbständiger Ausübung der Erwerbstätigkeit überwiegen. Als Dienstnehmer gilt jedenfalls, wer gemäß § 47 Abs 1 in Verbindung mit Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG) lohnsteuerpflichtig ist.

Gemäß § 4 Abs 4 Z 1 ASVG stehen den Dienstnehmern im Sinne dieses Bundesgesetzes Personen gleich, die sich auf Grund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten, und zwar für einen Dienstgeber unter anderem im Rahmen seines Geschäftsbetriebes, seiner Gewerbeberechtigungen oder seiner berufsrechtlichen Befugnis (Unternehmen, Betrieb usw), wenn sie aus dieser Tätigkeit ein

Entgelt beziehen, die Dienstleistungen im wesentlichen persönlich erbringen und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen, sofern sie auf Grund dieser Tätigkeit nicht bereits gemäß § 2 Abs 1 Z 1 bis 3 bzw § 3 Abs 3 GSVG oder § 2 Abs 1 und 2 FSVG versichert sind oder sofern es sich nicht um eine (Neben-)Tätigkeit im Sinne des § 19 Abs 1 Z 1 lit f B-KUVG handelt oder sofern diese Personen nicht eine freiberufliche Tätigkeit, die die Zugehörigkeit zu einer gesetzlichen beruflichen Vertretung (Kammer) begründet, ausüben.

Die für die Abgrenzung zwischen einem „Werkvertrag“ sowie einem „Dienstvertrag“ oder „freien Dienstvertrag“ wesentlichen Tatbestandsmerkmale sind:

a) (freier) Dienstvertrag – wirtschaftliche Abhängigkeit

Werkvertrag – keine wirtschaftliche Abhängigkeit

Sämtliche Auftragnehmer haben im fraglichen Zeitraum über andere Einkünfte verfügt; in Anbetracht des geringen Werklohnes kann von einer wirtschaftlichen Abhängigkeit von der Bw nicht gesprochen werden.

b) (freier) Dienstvertrag – Einordnung in einen fremden Unternehmensorganismus

Werkvertrag – Fehlen dieser Einordnung

Diese geforderte Einordnung in den Betrieb der Bw liegt nicht vor. Den Auftragnehmern wurde zwar die Möglichkeit geboten, ihre Werke im Betrieb der Auftraggeberin zu fertigen, dies jedoch ausschließlich nach den betrieblichen Erfordernissen, das heisst nach regulärem Betriebsende ab dem späten Nachmittag oder an den Wochenenden. Die Auftragnehmer haben dieses Angebot zum großen Teil angenommen (logischerweise aus dem Grund, da sie werktags anderen Beschäftigungen nachgegangen sind), es kam jedoch durchaus öfter vor, dass Auftragnehmer die Fertigung in ihrer eigenen Werkstatt oder Garage vornahmen. So hat auch Herr y das Einkleben von Gummidichtungen nicht in den Räumen des Auftraggebers vorgenommen.

c) (freier) Dienstvertrag – Nichtverfügen über wesentliche eigene Betriebsmittel

Werkvertrag – die wesentlichen Betriebsmittel stellt der Auftragnehmer

Hiezu ist auszuführen, dass es sich beim zu bearbeitenden Werkstück selbst nicht um ein „Betriebsmittel“ handelt. Das Arbeiten an fremden körperlichen Gegenständen ist sogar einer der häufigsten Regelfälle für das Vorliegen eines Werkvertrages (zB Kfz-Werkstatt, Installateur usw). In der Literatur (ARD 4915/5/98) wird die Auffassung vertreten, dass wesentliche eigene Betriebsmittel im Sinne von § 4 Abs 4 ASVG einerseits bedeutet, dass ohne Verwendung dieses Betriebsmittels die Dienstleistung nicht erbracht werden kann,

andererseits muss dieses Betriebsmittel so gestaltet sein, dass es über Mittel des allgemeinen Gebrauchs hinausgeht. So ist beispielsweise das Fahrrad eines Fahrradboten grundsätzlich nicht als wesentliches Betriebsmittel anzusehen, weil die geschuldete Dienstleistung „Botendienst“ im Vergleich zum dafür eingesetzten Betriebsmittel „Fahrrad“ von überwiegender Bedeutung ist. Auch werden von Interviewern eines Marktforschungsinstitutes wesentliche Betriebsmittel bei ihrer Tätigkeit grundsätzlich nicht verwendet, auch wenn zur Anreise der eigene PKW verwendet wird. Im gegenständlichen Fall handelt es sich um einfache manuelle Tätigkeiten, für die keine besonderen Betriebsmittel – abgesehen von den Räumlichkeiten sowie Werkzeuge, über die auch gewöhnliche Haushalte verfügen – erforderlich sind. Diese Unterscheidungskriterium kann folglich nicht herangezogen werden.

d) (freier) Dienstvertrag – Entgelt = Zeitlohn

Werkvertrag – Entgelt = Stücklohn

Im gegenständlichen Falle schuldet der Auftragnehmer nicht lediglich seine Arbeitsleistung im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses, sondern wird die Vergütung ausschließlich nach der gefertigten Stückzahl berechnet. Somit haben die Auftragnehmer auch das Unternehmerrisiko (Entlohnung je nach Leistung, keine Entlohnung beispielsweise bei Krankheit) getragen. Wie in der Niederschrift des Finanzamtes vom 4. November 2004 auch festgehalten wurde, erhielten die Werkvertragsnehmer für fehlerhafte und schadhafte Teile keinen Lohn.

e) (freier) Dienstvertrag – persönliche Dienstplicht, Weisungsunterworfenheit

Werkvertrag – Vertretungsbefugnis, Möglichkeit der Verwendung von Gehilfen

Bei den Aufträgen handelte es sich um einfache manuelle Tätigkeiten. Die zu erledigenden Aufträge wurden an die Türe/Pinwand mit Magneten angeschlagen und konnten sich die Werkvertragsnehmer ihre Aufträge aussuchen bzw reservieren (durch Gegenzeichnung). Auf Grund der Art der Tätigkeit war die Möglichkeit einer Vertretung des Auftragnehmers problemlos möglich und seitens des Auftraggebers auch zulässig.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Merkmale einer selbständigen Ausübung der Erwerbstätigkeit gegenüber den Merkmalen einer persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit bei weitem überwiegen. Es liegen daher zweifelsfrei „Werkverträge“ vor.

Dies entspricht auch dem Wille der Vertragsparteien. Den Werkvertragsnehmern war bekannt, dass sie einerseits diese Einkünfte als „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ selbst zu deklarieren haben und andererseits grundsätzlich eine Sozialversicherungspflicht als „Neuer Selbständiger“ besteht.“

Im Akt des Finanzamtes befindet sich ua eine Kopie einer Niederschrift vom 12. August 2005 eines Befragten mit folgendem Inhalt:

„Ich habe die Tätigkeit ausschließlich in der Halle der Bw gemacht. Ich habe Dichtungsgummis zugeschnitten und geklebt. Die Dichtungsgummis (Streifen) waren auf einer Rolle. Ich habe dann das benötigte Maß zugeschnitten und dann die Gummis zusammengeklebt.

Es sind Dichtungsgummis zwischen Glas und Metall. Die Gummis sollen bewirken, dass das Glas nicht direkt auf dem Metall liegt.

Ich habe dann die so bearbeiteten Gummis in einen Karton gepackt.

Wie andere diese Tätigkeit gemacht haben, weiss ich nicht.

Die Gummis sind ölig und es gibt Schneideabfälle. Durch das Öl besteht auch eine gewisse Verschmutzung. Deshalb hätte ich diese Tätigkeit nicht bei mir zu Hause in der Wohnung machen wollen.

Ich habe diese Tätigkeit nebenbei gemacht. Herr r hat mich angerufen und gefragt, ob ich Zeit hätte, einige Gummis zuzuschneiden und zu kleben. Je nachdem, ob ich Zeit hatte, habe ich zugesagt. Ich habe schließlich dies nur nebenbei gemacht und hatte noch einen anderen Hauptberuf.

Ich habe auch teilweise abgesagt, weil ich aufgrund von Schichtarbeit nicht immer Zeit hatte. Wenn ich jedoch zugesagt habe, war es so, dass ich einen Schlüssel für die Halle hatte.

Es lief so ab, dass mir Herr r am Telefon sagte, welche Menge innerhalb einer bestimmten Zeit (meist waren es zwei bis drei Wochen) zu erledigen sei. Je nachdem habe ich dann eben gesagt ja oder nein.

Wenn ich beispielsweise in zwei Wochen 50 Gummis machen hätte sollen, aber nur 35 gemacht hätte, hätte ich das Geld für 35 Gummis erhalten. Sanktionen dafür, dass ich nicht 50 gemacht habe, hätte es nicht gegeben.

Ich habe allerdings die Vorgabe an Gummis immer geschafft.

Die Gummis bzw die Geräte, die für diese Tätigkeit benötigt wurden, lagen in der Firma bzw der Halle auf.

Es handelt sich um eine Tätigkeit, die im Grunde genommen nach einer kurzen Einschulung jeder machen kann.

Deshalb war auch nicht erforderlich, dass während dieser Tätigkeit auch noch jemand anderer Anweisungen gegeben hätte.

Ich selbst habe keine Betriebsmittel für diese Tätigkeit mitgebracht.

Die Tätigkeiten habe ich jeweils selbst erbracht. Eine Vertretung habe ich nie geschickt.

Wenn ich einen Auftrag angenommen habe, habe ich diesen auch selbst erledigt.

Ich habe über meine Leistungen eine Rechnung gelegt. Ich war beim Finanzamt hinsichtlich dieser Tätigkeit auch als Selbständiger erfasst. Das Geld wurde dann von der Firma überwiesen.

Betreffend der Bezahlung und der zu erledigenden Arbeit wurde alles mündlich vereinbart.

Nachdem was ich weiss, haben diese Tätigkeit immer Aushilfen gemacht. Ein gelernter Schlosser wäre sicher zu teuer, um diese Tätigkeit zu machen. Allenfalls haben aushilfsweise auch einmal die fest Beschäftigten solche Tätigkeiten gemacht. In der Regel dürften dies aber Aushilfen gemacht haben.“

Der Prüfer gab am 25. Oktober 2005 folgende Stellungnahme ab:

„Im Zuge einer Besprechung mit Herrn sd und Herrn r G. (siehe Niederschrift vom 4. November 2004) wurden die Unterschiedsmerkmale Dienstvertrag zu Werkvertrag besprochen. Eine Kopie dieser Niederschrift liegt der Stellungnahme bei.

Weisungsgebundenheit:

Die Bw gab vor wie das Endprodukt auszusehen hat. Da es sich um eine einfache Tätigkeit handelt, wurden die Aufträge für die „Werkvertragsnehmer“ mittels Magneten an der Türe der Werkstatt angeschlagen. Jeder der einen Auftrag machen wollte, zeichnete diesen Auftrag ab und erledigte diesen.

Eingliederung in den betrieblichen Organismus:

Aus unerklärlichen Gründen waren vereinzelte „Werkvertragsnehmer“ vor bzw nach dem Abschluss eines „Werkvertrages“ (welche nur in mündlicher Form geschlossen wurden) als Arbeitnehmer angestellt. Lohnsteuer, DB und DZ wurden entrichtet. Diese Personen waren für die Dauer des Dienstverhältnisses bei der VGKK versichert.

Unternehmerwagnis:

Die „Werkvertragsnehmer“ wurden nach einem Stücklohn (vergleichbar Akkordlohn) und einem Stundenlohn entlohnt. Es wurden keine Stundenlisten oder Rapporte vorgelegt. Mitgebrachte Helfer wurden von der Bw entlohnt, nicht von den „Werkvertragsnehmern“.

Arbeitsort, Arbeitsmaterial, Arbeitszeit:

Arbeitsort war die Firma. Arbeitsmaterial sowie das dafür erforderliche Werkzeug wurde von der Bw zur Verfügung gestellt. Fehlerhafte oder schadhafte Teile wurden bei der Abrechnung in Abzug gebracht. Den Materialschaden trug die Bw. Auch hier wurden keine Aufzeichnungen vorgelegt.

Gewerbeschein:

Gewerbescheine wurden nicht vorgelegt. Lediglich wurde auf die Meldeverpflichtung aufmerksam gemacht.“

Die im Akt befindliche vom Prüfer angesprochene Kopie der Niederschrift vom 4. November 2004 hat folgenden Inhalt:

„1. Weisungsgebundenheit der „Werkvertragsnehmer“

Mit den „Werkvertragsnehmern“ wurden keine schriftlichen Verträge abgeschlossen. Es wurden nur mündliche Vereinbarungen getroffen.

Es musste das Endprodukt (Gummi im Rahmen eindrücken, Löcher in Rahmen bohren, gelegentlich Montagetätigkeiten). Die Vorgaben der Bw erfüllen. Bei diesen Arbeiten handelt es sich um einfache Tätigkeiten, die keiner besonderen Vorbildung bedürfen. Die zu erledigenden Aufträge wurden an der Türe (mittels Magneten) angeschlagen. Der „Werkvertragsnehmer“ zeichnete den Auftrag ab und erledigte diesen. Diese Profile wurden auf Lager produziert, somit konnten sich die „Werkvertragsnehmer“ die Arbeitszeit selbst einteilen. Die namentlich genannten Personen waren im Besitz eines Schlüssels für die Werkstätte. Das Einkleben der Gummidichtungen konnte auch von zu Hause aus erfolgen. Ein namentlich Genannter klebte diese Dichtungen zu Hause.

2. Eingliederung in den betrieblichen Organismus:

Teilweise wurden die „Werkvertragsnehmer“ vor bzw nach dem Abschluss des „Werkvertrages“ als Arbeiter angestellt und bei der VGKK versichert.

3. Unternehmerwagnis:

Die „Werkvertragsnehmer“ wurden nach einem Stücklohn und einem Stundenlohn entlohnt. Hier sind keine Aufzeichnungen (Rapporte, Stundenlisten) vorhanden. Ein namentlich Genannter brachte „Helfer“ mit, die aber von der Bw entlohnt wurden. Ein anderer brachte seine Ehegattin als Helferin mit. Diese Helfer wurden von der Bw gegen Vorlage einer Rechnung bezahlt.

4. Arbeitsort, Arbeitsmaterial, Arbeitszeit:

Der Arbeitsort war die Firma und in Einzelfällen wurde die Montage vor Ort erledigt. Reisespesen und KM-Gelder wurden nicht ausbezahlt, da keine Aufzeichnungen vorhanden sind. Im Jahr 2003 wurden einem namentlich Genannten KM-Gelder ersetzt, da diese auf den Rechnungen ausgewiesen waren.

Das Arbeitsmaterial (Metall und Gummi) sowie das Werkzeug wurde von der Bw gestellt.

Da die meisten „Werkvertragsnehmer“ bei einer namentlich genannten Firma in einem Dienstverhältnis stehen, wurden die Arbeiten am Abend bzw am Wochenende getätig. Seitens der Firma wurden diese Arbeiten fallweise überprüft. Für fehlerhafte und schadhafe Teile erhielten die „Werkvertragsnehmer“ keinen Lohn. Der Materialschaden fiel zur Gänze auf die Bw zurück.

5. Gewerbeschein

Gewerbescheine wurden der Bw nicht vorgelegt. Seitens der Bw wurden die „Werkvertragsnehmer“ auf ihre Meldeverpflichtung bei der Gebietskrankenkasse und dem Finanzamt aufmerksam gemacht. Eine diesbezügliche Vereinbarung liegt als Kopie bei. Nach Auskunft des Buchhalters wurde bei der Veranlagung 1998 der Bw betreffend der in der Bilanz (G u V Rechnung) ausgewiesenen Fremdleistungen ein Vorhalteverfahren eingeleitet. Ob eine steuerliche Erfassung der „Werkvertragsnehmer“ erfolgte, ist nicht bekannt.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. November 2005 wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen und hiezu folgendes ausgeführt:

„Gemäß § 47 Abs 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988) durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG auszahlt.“

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag findet sich im § 57 Abs 4 und 5 HKG.

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs 2 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (VwGH vom 25. 10. 1994, 90/14/0184). Nach Lehre und Rechtsprechung sind für

die Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, die Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers wesentliche Merkmale. Unter diesen Gesichtspunkten ist das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder der Unselbständigkeit überwiegen.

Das Unternehmerwagnis besteht darin, dass der Steuerpflichtige die Höhe seiner Einnahmen beeinflussen und seine Ausgaben selbst bestimmen kann. Allein die Möglichkeit, die Höhe der Einnahmen durch entsprechende Leistungen zu beeinflussen, bedingt noch kein Unternehmerwagnis, wenn der Steuerpflichtige nicht auch die mit der Leistungserbringung verbundenen Kosten tragen muss. Mangels einer Ausgabenseite und der Entlohnung nach Stückzahl ist im gegenständlichen Fall ein Unternehmerwagnis nicht zu erkennen.

Eine weitere Voraussetzung für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist Weisungsgebundenheit. Wenngleich im gegenständlichen Fall die Weisungsgebundenheit auf Grund der Eigenart in der Zuteilung des Auftrages nicht offensichtlich ist, muss dies bejaht werden. Denn wurde ein Auftrag vom Dienstnehmer zur Erledigung übernommen, gab der Arbeitgeber vor, wie das Endprodukt auszusehen hatte. Sowohl das Aufgabengebiet wie auch die konkrete Art der Durchführung waren somit vorgegeben, wenn auch der Arbeitsort und die Zeiteinteilung von den Arbeitnehmern gewählt werden konnte. Wenn aber die erwarteten Arbeitsleistungen (durch Anschlag an der Werkstatttüre) festgestanden sind und sich die tätigen Personen durch „Abzeichnen“ eines Auftrages bereit erklärt haben, die Arbeitsleistung in der geforderten Art und Weise durchzuführen, liegt ein nicht unbeträchtliches Maß an Fremdbestimmtheit vor. Insbesondere bei körperlichen Arbeiten, welche ohne besondere Vorkenntnisse oder Fachkenntnisse durchgeführt werden können, beschränkt sich die Weisungsgebundenheit auf ein Mindestmaß, im gegenständlichen Fall auf den zeitlichen Rahmen der Tätigkeit (zB wurde vorgegeben, welche Menge innerhalb welcher Zeit zu erledigen ist) und den gewünschten Arbeitserfolg. Durch die Gegenzeichnung der Aufträge wurde für einen bestimmten Zeitraum ein Dienstverhältnis begründet, das zum Ausdruck brachte, dass für einen gewissen Zeitraum die (persönliche) Arbeitskraft für sämtliche anfallenden Arbeiten zur Verfügung gestellt wird.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 23. 4. 2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Hermann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 21, § 19 Anm. 72f). Wurde von einem Dienstnehmer ein Auftrag angenommen, musste dieser zweifelsohne (persönlich oder durch

einen Vertreter) seine Tätigkeiten im Interesse der Bw erbringen. Eine organisatorische Eingliederung der tätigen Personen liegt nicht nur dann vor, wenn die Dienstnehmer im Unternehmen anwesend sind, sondern auch dann, wenn die tätigen Personen auf Dauer des Beschäftigungsverhältnisses einen Teil des rechtlichen bzw wirtschaftlichen Organismus des Arbeitgebers bilden und ihre Tätigkeit im Sinne dieses Organismus ausüben.

Dagegen spricht auch nicht, dass Personal kurzfristig und außerhalb des Betriebes tätig wird (zB Hilfsdienste bei Schneeräum- oder Katastropheneinsätzen).

Bei den vorliegenden Arbeitsverhältnissen überwiegen aus steuerlicher Sicht die Merkmale von nichtselbständigen Tägen im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988, weshalb die Berufung vollinhaltlich abzuweisen war.“

Mit Eingabe vom 18. November 2005 stellte die steuerrechtliche Vertretung den Antrag auf Entscheidung über die Berufungen gegen die Abgaben- und Haftungsbescheide der in Rede stehenden Jahre und führte hiezu aus:

„In der Berufungsvorentscheidung vom 4. 11. 2005 wird unter anderem das Erkenntnis des VwGH vom 23. 4. 2001, 2001/14/0054, zitiert, wonach die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben ist, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Sinne dieses Organismus ausüben muss. In diesem Erkenntnis wird auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen, wonach das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das des Fehlens des Unternehmenswagnisses abstellt; in Zweifelsfällen sind zudem weitere Kriterien, wie beispielsweise laufender Arbeitslohn, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung, heranzuziehen.“

Merkmale für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit:

Auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet:

In dem dem VwGH vorliegenden Fall war der Auftragnehmer durchgehend für mindestens vier Jahre, nämlich vom 1. 1. 1994 bis 31. 12. 1997 für seine Auftraggeberin tätig. In den hier vorliegenden Fällen sind die Auftragnehmer in der Regel nur stunden- und tageweise für ihre Auftraggeberin tätig, wobei zwischen den einzelnen Aufträgen mehr oder weniger große Zeitabstände liegen.

Das in der BVE angeführte Kriterium der „Erbringung der Tätigkeit im Interesse des Auftraggebers“ ist kein geeignetes Merkmal für die Unterscheidung zwischen

Werkvertragsverhältnis und Dienstvertrag. Bei jedem Auftragsverhältnis ist der Auftragnehmer zur Wahrung der Interessen seines Auftraggebers verpflichtet. Diese Verpflichtung ist gerade bei einem Werkvertrag wesentlich stärker ausgeprägt als bei einem Dienstvertrag. So haftet ein Auftragnehmer im Rahmen eines Werkvertragsverhältnisses nicht nur für den Erfolg, sondern auch für sämtliche Schäden, die durch seine Tätigkeit aufgetreten sind. Ein Arbeitnehmer haftet einerseits weder für den Erfolg seiner Tätigkeit und kann andererseits für aufgrund seiner mangelhaften Tätigkeit aufgetretene Schäden nur in einem sehr eingeschränkten Rahmen von seinem Arbeitgeber zur Verantwortung gezogen werden (siehe z.B. Dienstnehmerhaftpflichtgesetz).

Weisungsgebundenheit:

Die Finanzbehörde bejaht im vorliegenden Fall das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit, da bei Annahme eines Auftrages durch den Auftragnehmer dieser das Endprodukt nach den Vorgaben des Auftraggebers zu erstellen hätte. Hier unterliegt die Finanzbehörde einem Denkfehler: Gibt beispielsweise die Sachbearbeiterin des Finanzamtes bei einem Tischler einen Montafonertisch in Auftrag, so wird sie diesem Handwerker vermutlich genaue Vorgaben über die Ausmaße, Holzart, Beschaffenheit des Tisches liefern. Der Tischler wiederum wird die Anordnungen von der Sachbearbeiterin des Finanzamtes an seinen Gesellen weitergeben, welcher schließlich den Tisch erstellt. Nun liegt im Verhältnis Sachbearbeiterin – Handwerker offensichtlich ein Werkvertrag und im Verhältnis Handwerker – Geselle ebenso offensichtlich ein Dienstvertrag vor. Die Unterscheidung zwischen Werk- und Dienstvertrag liegt nicht darin, wie präzise das Endprodukt bzw. der Erfolg seitens des Auftraggebers definiert wird, sondern darin, ob der Auftragnehmer bzw. Arbeitnehmer den Auftrag ablehnen kann oder nicht.

Der Tischler wie auch die Auftragnehmer der Bw können nun nach ihrem Ermessen Aufträge annehmen oder ablehnen; der Geselle des Tischlers kann dies hingegen nicht, da er weisungsgebunden ist.

Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers:

Siehe Ausführungen in der Berufung!

Fehlen des Unternehmerwagnisses:

Ein Kriterium für das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses ist das Vorliegen einer weitest gehend erfolgsabhängigen Entlohnung, so darf der Auftragnehmer für Zeiten seiner Abwesenheit (Urlaub, Krankheit) keinen Anspruch auf Entgelt haben. Nachdem die Auftragnehmer nach Leistung (Stückzahl) entlohnt werden, liegt einnahmenseitig im vorliegenden Fall somit eindeutig das Unternehmerwagnis vor.

Hinsichtlich der Ausgabenseite ist es richtig, dass mangels Erfordernis von wesentlichen eigenen Betriebsmitteln das Risiko insoweit beschränkt ist.

Laufender Arbeitslohn:

Während der Auftragnehmer im zitierten VwGH-Erkenntnis vom 23. 4. 2001 grundsätzlich ein regelmäßiges monatliches Entgelt erhalten hat (auch wenn behauptet wurde, dass die Auszahlung der Bezüge nicht in gleichbleibenden Monatsbeträgen erfolgt sei), wurden im vorliegenden Fall die Entgelte Zug um Zug nach Erbringung der Werkleistung der Auftragnehmer geleistet.

Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung:

In der Berufungsvorentscheidung wird ausgeführt, dass durch die Gegenzeichnung der Aufträge für einen bestimmten Zeitraum ein Dienstverhältnis begründet wurde, das zum Ausdruck brachte, dass für einen gewissen Zeitraum die (persönliche) Arbeitskraft für sämtliche anfallenden Arbeiten zur Verfügung gestellt wird.

Diese Aussage ist sachverhaltswidrig und falsch: Durch die Gegenzeichnung eines Auftrages wird lediglich ein bestimmter Auftrag angenommen. Mit Auftragsannahme verpflichtet sich der Auftragnehmer ein Werk bis zu einem bestimmten Termin zu fertigen. Erfolgt die Annahme des Auftrags zum Beispiel am 15. November mit Fertigstellungstermin 30. November, so wird dadurch der Auftragnehmer für diesen Zeitraum keinesfalls zum weisungsgebundenen Arbeitnehmer der Bw. Der Auftragnehmer braucht einerseits in diesem Zeitraum weder sämtliche anfallenden Arbeiten zu verrichten und kann andererseits die zeitliche Abwicklung seines Auftrages selbst koordinieren und abwickeln. Einerseits kann er den Auftrag – gegebenenfalls mit Hilfe von Familienmitgliedern und Kollegen – innerhalb einer einzigen Nacht erfüllen, oder je nach seinen zeitlichen Möglichkeiten alleine am Abend und an den Wochenenden.

Fixe Arbeitszeit – fixer Arbeitsort – feste Urlaubseinteilung:

Weder das eine noch das andere ist im vorliegenden Falle gegeben.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. § 47 Abs 2 EStG 1988 zufolge 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 gängiger Rechtsprechung (VwGH 19. Dezember 1990, 89/13/0131, VwGH 20. Dezember 2000, 99/13/0223, VwGH 24. September 2003, 2000/13/0182) ist bei der Beurteilung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis besteht, vom tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (VwGH 18. Oktober 1989, 88/13/0185).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21. Dezember 1993, 90/14/0103). Sie zeigt sich ua in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers.

Eine Entlohnung, die sich ausschließlich am wirtschaftlichen Erfolg bzw Arbeitsergebnis orientiert (Akkordlohn, Provisionen), ist für einen Arbeitnehmer eher selten, kommt aber im Wirtschaftsleben vor. Sie begründet dann kein Unternehmerwagnis, wenn die mit der Tätigkeit verbundenen Kosten unmittelbar vom Auftraggeber getragen werden, und wenn diesem gegenüber ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis besteht (VwGH 9. November 1994, 93/13/0310).

Eine Kontrolle des Auftraggebers hinsichtlich Art, Ort und Zeit der Beschäftigung spricht für Nichtselbständigkeit.

Im Einzelfall ist für die Beurteilung das Gesamtbild der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit maßgeblich.

Als Merkmale für die Selbständigkeit gelten (*Doralt*, EStG, 4. Auflage, § 23 Tz 18):

- Weisungsfreiheit
- Unternehmerrisiko
- Vertretungsbefugnis
- keine Eingliederung in die Organisation des Arbeitgebers
- keine laufende Lohnzahlung.

Bei Vorliegen von Merkmalen, die für die Selbständigkeit sprechen, und Merkmalen, die der Annahme der Selbständigkeit entgegenstehen, ist auf das Überwiegen abzustellen (*Doralt*, EStG, 4. Auflage, § 25 Tz 18, m.w.N.).

Auf Grund freier Dienstverträge beschäftigte Personen üben steuerrechtlich eine selbständige Tätigkeit aus (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 23 Anm. 8).

Maßgebend ist nicht die äußere Form, sondern der wirtschaftliche Gehalt. Die Abfuhr von Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnsteuer sind als öffentlich-rechtliche Folgen eines Beschäftigung- bzw Dienstverhältnisses für die steuerliche Beurteilung einer Tätigkeit als

selbständig oder nichtselbständig nicht maßgeblich; sie können allenfalls Indizwirkung für den Parteiwillen haben. Es ist steuerlich auch nicht entscheidend, ob bzw von welchen Sozialversicherungsträgern die Tätigkeit als versicherungspflichtig behandelt wurde, sowie ob eine Mitgliedschaft bei der Wirtschaftskammer besteht. Es besteht auch keine vollständige Übereinstimmung mit der arbeitsrechtlichen Beurteilung (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 23 Anm 7).

1. Weisungsfreiheit

Das sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. 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 21. Dezember 1993, 90/14/0103; VwGH 23. Mai 2000, 97/14/0167; VwGH 20. Dezember 2000, 99/13/0223). So nimmt das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers etwa auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw Einfluss.

Die hier in Rede stehenden Aushilfen konnten ihre Arbeitszeit und ihren Arbeitsort insoweit frei wählen, als sie ihre als Auftrag angenommenen Tätigkeiten im Rahmen der jeweiligen Auftragszeitspanne entweder zu Hause oder in der Firma ausüben konnten. In den Zeiten, wo von ihnen Auftragsarbeiten geleistet wurden (an den Wochenenden bzw nach der Arbeit bzw ab dem späten Nachmittag) konnten sie ihren Arbeitsablauf und den Tätigkeitsort laut vorliegender Erklärungen und Schriftsätze (siehe hiezu die Ausführungen in der Berufungsschrift vom 31. Mai 2005 sowie in der Niederschrift vom 4. November 2004 etc.) jedenfalls selbst bestimmen. Eine grundsätzliche Anwesenheitspflicht bzw eine vom Arbeitgeber festgelegte Dienstzeit bestand keinesfalls.

Wie im sämtlichen Vorbringen der steuerrechtlichen Vertretung ausgeführt, handelt es sich offenkundig um bloße Liefertermine, die als sich aus der Natur der Sache bzw des übernommenen Auftrages ergebende Bindungen weder eine Arbeitszeiteinteilung darstellen, noch zu einer persönlichen Unselbständigkeit bzw Abhängigkeit begründenden Weisungsgebundenheit führen, sondern bis zum jeweiligen Liefertermin alle Eigendispositionen ermöglichen und dem Auftragnehmer ausreichenden Freiraum für die Bewertung als selbständige Erwerbstätigkeit lassen.

Das Finanzamt begründet die "Dienstnehmereigenschaft" der in Rede stehenden Aushilfen in seiner Berufungsvorentscheidung vom 4. November 2005 damit, dass wenngleich im gegenständlichen Fall die Weisungsgebundenheit auf Grund der Eigenart in der Zuteilung des

Auftrages nicht offensichtlich ist, diese trotzdem bejaht werden müsse. Denn wenn ein Auftrag vom Dienstnehmer zur Erledigung übernommen wurde, gab der Arbeitgeber vor, wie das Endprodukt auszusehen hatte. Sowohl das Aufgabengebiet wie auch die konkrete Art der Durchführung seien somit vorgegeben gewesen, wenn auch der Arbeitsort und die Zeiteinteilung von den Arbeitnehmern gewählt werden konnte. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen der steuerrechtlichen Vertretung in ihrer Eingabe vom 18. November 2005, Seite 2, verwiesen, wo sie zu Recht einwendet, dass die Unterscheidung zwischen Werk- und Dienstvertrag nicht darin liegt, wie präzise das Endprodukt bzw. der Erfolg seitens des Auftraggebers definiert wird, sondern ua auch darin, ob der Auftragnehmer bzw. Arbeitnehmer den Auftrag ablehnen kann oder nicht.

In der Berufungsvorenscheidung vom 4. November 2005 spricht die Vertreterin der Abgabenbehörde erster Instanz selbst aus, dass im gegenständlichen Fall die Weisungsgebundheit auf Grund der Eigenart in der Zuteilung des Auftrages nicht offensichtlich ist. Die von der Abgabenbehörde erster Instanz in ihrer Berufungsvorentscheidung dargestellten Argumente reichen jedenfalls nicht aus, die offen angesprochene eigene Unsicherheit betreffend des Vorliegens einer Weisungsgebundenheit zu entkräften und das tatsächliche Vorliegen derselben schlüssig zu begründen und nachvollziebar darzustellen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wurde in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes weder auf die Argumente in der Berufungsschrift der steuerrechtlichen Vertretung konkret eingegangen, noch wurde hinsichtlich des nunmehr zusätzlich in die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Eingang findenden Vorlageantrages von der Abgabenbehörde erster Instanz eine Stellungnahme abgegeben.

Die Begründung des Finanzamtes, allein die erfolgte Gegenzeichnung der Aufträge begründet für einen bestimmten Zeitraum ein Dienstverhältnis und diese Gegenzeichnung habe zum Ausdruck gebracht, dass für eine gewissen Zeitraum die (persönliche) Arbeitskraft für sämtliche anfallenden Arbeiten zur Verfügung gestellt wird, kann vom Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollzogen werden, zumal es sich um genau dargestellte und freiwillig gewählte Aufträge und Arbeiten handelte, welche auch von nicht qualifizierten Personen ausgeübt werden konnten und auch niemals zur Sprache kam, dass hiebei (durch Annahme eines Auftrages) die persönliche Arbeitskraft geschuldet wurde.

2. Unternehmerrisiko

Für eine selbständige Tätigkeit ist das Vorliegen eines Unternehmerrisikos (Unternehmerrisiko) charakteristisch. Ein solches liegt vor, wenn unter weitgehender Abhängigkeit von persönlicher Tüchtigkeit, Geschicklichkeit und Ausdauer sowohl die Ausgaben- als auch die Einnahmenseite maßgeblich beeinflusst und damit der finanzielle

Erfolg einer Tätigkeit weitgehend selbst gestaltet werden kann. Das Unternehmerwagnis besteht somit darin, dass die Höhe der Einkünfte eines Steuerpflichtigen weitgehend vom Erfolg seines Tätigwerdens abhängt (VwGH 13. 12. 1989, 88/13/0209; VwGH 22. 2. 1989, 84/13/0001).

Für das Unternehmerwagnis sprechende Indizien sind nach

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 23 Anm. 9 beispielsweise, wenn der Steuerpflichtige

- die Höhe der Einnahmen beeinflussen kann (VwGH 6. 4. 1988, 87/13/0202),
- einen "garantierten Mindestbezug" rückerstattet muss, wenn seine Provisionsansprüche diesen "Mindestbezug" unterschreiten (VwGH 17. 9. 1996, 92/14/0106),
- bei (unverschuldetem) Entfall der Leistung auch den Entgeltanspruch verliert (VwGH 23. 10. 1990, 89/14/0102), also auch das Krankheitsrisiko trägt (VwGH 15. 7. 1998, 97/13/0169),
- kein festes Gehalt, sondern nur eine Beteiligung am Umsatz oder am Gewinn erhält,
- die durch den Geschäftsbetrieb entstandenen Kosten ohne allgemeinen Ersatzanspruch gegenüber Dritten selbst trägt (VwGH 6. 4. 1988, 87/13/0202),
- ohne persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit den Betrieb selbst bestimmen kann,
- keiner festen Dienstzeit (VwGH 3. 5. 1983, 82/14/0281) und keiner arbeitsrechtlich begründeten Urlaubsregelung (VwGH 29. 9. 1987, 87/14/0110) unterliegt,
- keinen Bindungen bei der Auftragsübernahme unterliegt (VwGH 16. 1. 1991, 89/13/0194),
- gegenüber einer Vielzahl von Auftraggebern tätig wird,
- die Möglichkeit der Beschäftigung eigener Arbeitskräfte sowie der Delegierung von Arbeiten hat, sich also vertreten lassen kann (VwGH 25. 1. 1983, 82/14/0081; VwGH 16. 1. 1991, 89/13/0194),
- Gewährleistungsarbeiten gegenüber Dritten auf eigene Kosten durchzuführen hat (VwGH 16. 1. 1991, 89/13/0194).

Das Unternehmerwagnis wird nicht ausgeschlossen durch (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 23 Anm 11):

- Tätigkeit nur für einen Auftraggeber (VwGH 11. 1. 1963, 1263/62),
- gewisse sachliche Bindungen (VwGH 9. 7. 1997, 95/13/0289) wie z.B. die Zuweisung eines bestimmten Tätigkeitsgebietes oder die Bindung an vom Lieferanten festgesetzte Endverkaufspreise für bestimmte Waren (wie dies für Markenartikel weiterhin üblich ist),

- Beschränkung der gewerblichen Betätigung durch bestimmte vertragliche Bindungen oder behördliche Anordnungen,
- Honorierung nach einem bestimmten Stundensatz (VwGH 9. 7. 1997, 95/13/0289),
- Kontrolle der Finanzgebarung,
- Übernahme der Kosten der Werbung durch Dritte,
- Dispositionsmöglichkeit über ein Ausgabenpauschale (VwGH 21. 5. 1985, 84/14/0196),
- vorübergehende Dauer der Tätigkeit (VwGH 4. 3. 1986, 84/14/0063).

Die steuerrechtliche Vertretung gibt diesbezüglich in ihrer Eingabe vom 18. November 2005 an, dass ein Kriterium für das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses das Vorliegen einer weitestgehend erfolgsabhängigen Entlohnung sei. So dürfe der Auftragnehmer für Zeiten seiner Abwesenheit (Urlaub, Krankheit) keinen Anspruch auf Entgelt haben. Nachdem die hier in Rede stehenden Auftragnehmer nach Leistung (Stückzahl) entlohnt werden, liege einnahmenseitig im vorliegenden Fall somit eindeutig das Unternehmerwagnis vor. In der Berufungsschrift vom 31. Mai 2005 wird ua ausgeführt, dass wie in der Niederschrift des Finanzamtes vom 4. November 2004 auch festgehalten wurde, die Werkvertragsnehmer für fehlerhafte und schadhafte Teile keinen Lohn erhalten hätten. Hinsichtlich der Ausgabenseite sei es richtig, dass mangels Erfordernis von wesentlichen eigenen Betriebsmitteln das Risiko insoweit beschränkt ist.

Diesbezüglich führt das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung ins Treffen, dass allein die Möglichkeit, die Höhe der Einnahmen durch entsprechende Leistungen zu beeinflussen, noch kein Unternehmerwagnis bedinge, wenn der Steuerpflichtige nicht auch die mit der Leistungserbringung verbundenen Kosten tragen muss. Mangels einer Ausgabenseite und der Entlohnung nach Stückzahl sei daher im gegenständlichen Fall ein Unternehmerwagnis nicht zu erkennen.

Die in Rede stehenden Aushilfen konnten nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sowohl ihre Einnahmen- als auch ihre Ausgabenseite selbst beeinflussen. Nachdem die Entlohnung nach der Anzahl der geklebten Gummidichtungen erfolgte, konnten die jeweiligen Aushilfen logischerweise die Einnahmenseite aufgrund ihrer Tüchtigkeit bzw Ausdauer selbst gestalten. Dass heisst, die jeweiligen Aushilfen hatten bei Entfall der von ihnen zu erbringenden Leistung auch keinen Entgeltanspruch. Sie hatten somit auch das Risiko, bei Krankheit kein Entgelt erwirtschaften zu können. Aber auch die Ausgabenseite lag weitgehend im Bereich der jeweiligen Aushilfen und auch im Bereich ihrer eigenen Geschicklichkeit. Laut Niederschrift vom 4. November 2004 sei den Aushilfen auch kein Spesenersatz für Reisekosten zugestanden und diesen auch nicht ausbezahlt worden. Einzig im Jahr 2003 seien einem namentlich Genannten KM-Gelder ersetzt worden, da diese auf den Rechnungen

ausgewiesen waren. Die Aushilfen hatten nach der Aktenlage auch keinen Anspruch auf eine arbeitsrechtlich begründete Urlaubsregelung. Inwiefern die Aushilfen nur für die Bw tätig waren bzw eine gewisse sachliche Bindung - zB durch Zuweisung bestimmter Tätigkeiten etc - erfolgte, wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht herausgearbeitet und kann das Vorliegen dieser Voraussetzungen auch nicht dazu führen, dass im Gegenstandsfall ein Unternehmerwagnis dadurch ausgeschlossen wird.

Inwiefern weitere Ansprüche auf Spesen für Arbeitsmittel bestanden – zB wenn Aushilfen ihre Tätigkeiten von zu Hause aus vornahmen etc – wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz weiters nicht erörtert. Auf der Hand liegt jedenfalls, dass zB Fahrtkosten zur Halle der Bw bzw zur Firma und retour von den jeweiligen Aushilfen mit Ausnahme des bereits namentlich genannten Falles selbst getragen wurden. Das Entgelt hat sich ausschließlich nach dem Erfolg gerichtet.

Betreffend des Verfügens bzw Nichtverfügens über wesentliche Betriebsmittel führte die steuerrechtliche Vertretung in ihrer Eingabe vom 31. Mai 2005 aus, dass es sich beim zu bearbeitenden Werkstück selbst nicht um ein „Betriebsmittel“ handelt. Das Arbeiten an fremden körperlichen Gegenständen sei sogar einer der häufigsten Regelfälle für das Vorliegen eines Werkvertrages (z.B. Kfz-Werkstatt, Installateur usw.). Im gegenständlichen Falle handle es sich um einfache manuelle Tätigkeiten, für die keine besonderen Betriebsmittel – abgesehen von den Räumlichkeiten, sowie Werkzeuge, über die auch gewöhnliche Haushalte verfügen – erforderlich sind. Dieses Unterscheidungskriterium könne folglich nicht herangezogen werden.

Hiezu ist auszuführen, dass sich das Finanzamt im Zuge des gesamten Verfahrens laut Aktenlage nicht im konkreten Fall informiert hat,

- erstens, welche Betriebsmittel für die hier in Rede stehenden Aushilfen als wesentlich gelten und
- zweitens, welche Betriebsmittel tatsächlich vom "Auftraggeber" zur Verfügung gestellt wurden und
- drittens, ob – wie von der steuerrechtlichen Vertretung eingewandt – dieses Unterscheidungskriterium betreffend der Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses im vorliegenden Berufungsfall tatsächlich nicht herangezogen werden kann.

Das Finanzamt gibt in seiner Berufungsvorentscheidung lediglich an, dass mangels Ausgabenseite und der Entlohnung nach Stückzahl im gegenständlichen Fall ein Unternehmerwagnis nicht zu erkennen ist.

In der Gesamtschau sowie nach dem begründeten Vorliegen der bereits geschilderten Möglichkeiten der Beeinflussung sowohl der Einnahmen- wie auch der Ausgabenseite wird ein Unternehmerwagnis vom Unabhängigen Finanzsenat somit bejaht.

3. Vertretungsbefugnis

In seiner Berufungsvorentscheidung vom 4. November 2005 führt das Finanzamt selbst aus, dass der Dienstnehmer im Falle der Annahme eines Auftrages seine Tätigkeiten zweifelsohne persönlich oder durch einen Vertreter im Interesse der Bw erbringen musste. Auch aus den Ausführungen des Befragten in der Niederschrift vom 12. August 2005 lässt sich erkennen, dass die Möglichkeit der Vertretung bestanden hat. Auch die steuerrechtliche Vertretung gab in ihrer Berufungsschrift vom 31. Mai 2005 auf Seite 3 an, dass auf Grund der Art der Tätigkeit die Möglichkeit einer Vertretung des Auftragnehmers problemlos möglich und seitens des Auftraggebers auch zulässig war.

4. Eingliederung in die Organisation bzw den Betrieb des Arbeitgebers

Das Finanzamt führt diesbezüglich in seiner Berufungsvorentscheidung vom 4. November 2005 aus, dass – wie bereits oben ausgeführt – der Dienstnehmer im Falle einer Auftragsannahme seine Tätigkeiten zweifelsohne im Interesse der Bw erbringen musste. Eine organisatorische Eingliederung der tätigen Personen liege nicht nur dann vor, wenn die Dienstnehmer im Unternehmen anwesend sind, sondern auch dann, wenn die tätigen Personen auf die Dauer des Beschäftigungsverhältnisses einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus des Arbeitgebers bilden und ihre Tätigkeit im Sinne dieses Organismus ausüben. Dagegen spreche auch nicht, dass Personal kurzfristig und außerhalb des Betriebes tätig wird (z.B. Hilfsdienst bei Schneeräum- oder Katastropheneinsätzen). Diesbezüglich wendet die steuerrechtliche Vertretung ein, dass in dem dem VwGH vorliegenden Fall der Auftragnehmer durchgehend für mindestens vier Jahr für seine Auftraggeberin tätig gewesen sei. Im Gegenstandsfall seien die Auftragnehmer in der Regel nur stunden- und tageweise für ihre Auftraggeberin tätig geworden, wobei zwischen den einzelnen Aufträgen mehr oder weniger große Zeitabstände liegen. Zu Recht wendet die steuerliche Vertretung ein, dass das in der BVE angeführte Kriterium der „Erbringung der Tätigkeit im Interesse des Auftraggebers“ allein kein geeignetes Merkmal für die Unterscheidung zwischen Werkvertragsverhältnis und Dienstvertrag sei, da nämlich bei jedem Auftragsverhältnis der Auftragnehmer zur Wahrung der Interessen seines Auftraggebers verpflichtet ist. Sämtliche Auftraggeber hätten im fraglichen Zeitraum über andere Einkünfte verfügt; in Anbetracht des geringen Werklohnes könne daher von einer wirtschaftlichen Abhängigkeit von der Bw nicht gesprochen werden.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist eine Eingliederung in die Organisation bzw den Betrieb der Bw bei den hier vorliegenden Aushilfsleistungen aufgrund der nur

nebenberuflich ausgeführten und frei zu wählenden Aufträgen, der freien Zeit- und Ortseinteilung und sämtlicher vorstehender Ausführungen insgesamt jedenfalls nicht gegeben. Noch dazu muss nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 26. November 2003, 98/13/0173) die Begründung eines Abgabenbescheides erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumption des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Im Rahmen der Bescheidbegründung kommt besondere Bedeutung auch der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu. In diesen Ausführungen sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren beider Instanzen sachverhaltsbezogen im Einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen haben, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst sah, im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen und nicht einen durch Beweisergebnisse auch als denkmöglich erscheinenden Sachverhalt als erwiesen anzunehmen.

5. Laufende Lohnzahlung

Wie bereits mehrmals ausgeführt wurden die Aushilfen nicht mit einem monatlich gleichbleibenden Grundgehalt entlohnt, sondern sei ihre Entschädigung von der Anzahl der geklebten Gummidichtungen bzw geleisteten Stunden abhängig gewesen. Diese Ausführungen wurden im gesamten Berufungsverfahren aufrecht erhalten und blieben unwidersprochen. Die steuerrechtliche Vertretung gab außerdem in ihrem Vorlageantrag an, dass während der Arbeitnehmer im vom Finanzamt zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. 4. 2001 grundsätzlich ein regelmäßiges monatliches Entgelt erhalten hat, im vorliegenden Fall die Entgelte nur Zug um Zug nach Erbringung der Werkleistung der Auftragnehmer geleistet wurden. Die unterschiedlichen Auszahlungsbeträge werden durch die im Akt befindlichen Beitragsgrundlagenberechnungen für die in Rede stehenden Kalenderjahre bestätigt.

Der Unabhängige Finanzsenat kommt abschließend aufgrund vorstehender Ausführungen zum Schluss, dass im gegenständlichen Berufungsfall betreffend die in Rede stehenden Aushilfen keine Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 EStG 1988 vorliegen, da die Merkmale, welche für deren Selbständigkeit sprechen, insgesamt betrachtet überwiegen.

Feldkirch, am 30. Dezember 2007