



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 11

GZ. RV/0224-G/07

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X. in XY, vertreten durch Artner WP Stb GmbH, 8200 Gleisdorf, Ludersdorf 201, vom 21. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 20. Februar 2006 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum

1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

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

Aufgrund dieser Feststellungen wurden am 20. Februar 2006 entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide, für die Jahre 2003 und 2004 vom Finanzamt Graz-Umgebung erlassen.

Gegen diese Bescheide wurde mit Eingabe vom 21. März 2006 das Rechtsmittel der Berufung eingebbracht. Darin wurde beantragt, die Entscheidung auszusetzen bis der bereits angeforderte Bescheid der GKK vorliegt.

In der Berufung wurde zusammenfassend ausgeführt, dass die Auskunft eines einzelnen Partnerunternehmens und Mitgliedes des Vereines Grünen Kreuzes nicht zulässig ist und

dieser auch nicht befugt sei den Kollektivvertrag für das Taxi- und Mietwagengewerbe auszulegen. Der Bescheid sei auch insofern rechtswidrig, weil zwischen hauptberuflich Beschäftigten und nebenberuflich tätigen Aushilfskräften nicht unterschieden worden ist. Weitere Vorbringen und Beweise wurden ausdrücklich vorbehalten.

Mit Bericht vom ohne Datum (eingelangt am 26.3.2007) legte das Finanzamt Graz-Umgebung die Berufung aus verwaltungsökonomischen Gründen, ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Das Amt der Steiermärkischen Landesregierung setzte das anhängige Einspruchsverfahren mit Bescheid vom 22. Oktober 2007 bis zur Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates aus.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Berufungswerberin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Sie ist spezialisiert auf Krankenrückholtransporte im In- und Ausland. Es wurden praktisch aus allen Teilen des europäischen Kontinents, einschließlich aller befahrbaren Inseln, Patienten nach Erkrankung oder Unfall in ihre Heimat gebracht. Ein weiterer Tätigkeitsbereich waren einzelne Taxifahrten bzw. einzelne Personentransporte (z.B. Flughafentransfers).

Für die Krankenrückholtransporte beschäftigte die Berufungswerberin Sanitäter, Sanitätskraftfahrer und Lenker für Rettungsfahrzeuge bzw. Lenker für Personentransporte. Jeder Krankentransportwagen muss mit zwei Personen besetzt sein.

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

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

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 47 EStG 1988, Tz. 4.3, ist die Definition des § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechts und weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (vgl. VwGH v. 22.1.1986, 84/13/0015). Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf

die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag, freier Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Entscheidend ist, dass die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußereren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG entspricht (vgl. VwGH-Erk. v. 23.3.1983, ZI. 82/13/0063).

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

Im gegenständlichen Fall wurde bei der GPLA Prüfung festgestellt, dass ab April 2003 die echten Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG in freie Dienstverhältnisse umgewandelt wurden und die ab diesem Zeitpunkt neu eintretenden Dienstnehmer nur als freie Dienstnehmer angestellt worden sind, obwohl sich an der Ausgestaltung der Tätigkeit, vor allem bezüglich Arbeitszeit, Kontrolle, Weisungen sowie Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers nichts geändert hat.

Einige freie Dienstnehmer wurden nach geraumer Zeit wieder als echte Dienstnehmer behandelt, wobei die Tätigkeit immer dieselbe geblieben ist.

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG enthält als Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die im Zusammenhang mit der Weisungsgebundenheit formulierte Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen.

In diesen Fällen ist auf weitere Abgrenzungskriterien abzustellen. Zu diesen gehören insbesondere die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sowie das Fehlen eines Unternehmerwagnisses und einer Vertretungsbefugnis (Doralt, Kommentar zum EStG, TZ 56 zu § 47).

Es ist daher das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl. VwGH vom 5.10.1994, 92/15/0230), die ausgeübte Tätigkeit muss in ihrer äußereren Erscheinungsform dem Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG entsprechen.

Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz selbst vorschreibt, was als ein Dienstverhältnis anzusehen ist, führt zwangsläufig dazu, dass ein- und derselbe Sachverhalt

im Steuerrecht einerseits im bürgerlichen Recht oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich beurteilt wird. Eine Bindung der Abgabenbehörde an Feststellungen der Gebietskrankenkasse gibt es nicht. Unterschiedliche Ergebnisse können daraus folgen, doch hat der VfGH dies nicht als unsachlich erkannt (Erk. vom 8.6.1985, B 488/80).

Zur Legaldefinition und den weiteren Abgrenzungskriterien die Berufungswerberin betreffend:

1.) Weisungsgebundenheit:

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

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

Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH vom 2.7.2002, 2000/14/0148).

2.) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers:

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

3.) Laufende Lohnzahlung:

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

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

4.) Unternehmerwagnis:

Nach ständiger Rechtsprechung ist ein Unternehmerwagnis dann gegeben, wenn der Erfolg

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

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

#### 5.) Vertretungsbefugnis:

Die Vereinbarung einer generellen Vertretungsbefugnis kann die persönliche Abhängigkeit und Dienstnehmereigenschaft von vornherein nur dann ausschließen, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt wird oder bei objektiver Betrachtung eine solche Nutzung zu erwarten ist. Beides trifft für den gegenständlichen Fall nicht zu (siehe dazu Bescheid der GKK v. 4.6.2006, wo Folgendes ausgeführt wurde: *Den Dienstnehmern war es nicht erlaubt sich von einem anderen Sanitäter oder Fahrer, welcher nicht in einem Vertragsverhältnis mit der Dienstgeberin stand, vertreten zu lassen. Eine derartige Vertretung ist auch nie vorgekommen*).

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

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

Graz, am 21. August 2009