



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch MMag.Dr. Peter Bacher, gegen den Bescheid des Finanzamtes Villach (nunmehr Spittal Villach) vom 2. November 2001 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich der Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 1997 und 1998 aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Deutschland, welche im Inland Ausbein- und Zerlegearbeiten für einen Schlachthof durchführt.

Im Zuge einer bei der Bw. im Jahr 2001 durchgeführten Lohnsteuerprüfung, betreffend die Jahre 1997 bis 2000, wurde für die in den Jahren 1997 und 1998 an den Fleischer W.S. ausbezahlten Beträge der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von insgesamt S 61.868,00 vorgeschrieben.

Das Finanzamt führte zur Begründung aus, dass die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages allen Dienstgebern obliege, die im Inland Dienstnehmer beschäftigen würden. Es sei nicht erforderlich, dass im Inland eine Betriebsstätte vorhanden sei. Es sei auch nicht erforderlich, dass der Arbeitslohn im Inland gezahlt werde. Auch der im Ausland gezahlte Lohn sei in die Betragsgrundlage einzubeziehen, wenn der Dienstnehmer im Inland beschäftigt sei oder als im Inland beschäftigt gelte. In einer Beilage zum Prüfungsbericht legte das Finanzamt die Bemessungsgrundlagen für das Jahr 1997 mit Einnahmen von S 561.923,00 und für das Jahr 1998 mit Einnahmen in Höhe von S 812.904,00 dar.

Die Bw. erhob Berufung und führte aus, dass W.S. nicht als Dienstnehmer, sondern im Rahmen eines Werkvertrages für die Bw. tätig sei. Die von ihm vereinnahmten Beträge würden daher nicht dem Dienstgeberbeitrag unterliegen.

Das Finanzamt richtete am 14. Feber 2002 zunächst einen Fragenvorhalt an die Bw., welchen diese mit Eingabe vom 26. Feber 2002 nachfolgend beantwortete.

Frage 1.) Auf Grund der vorliegenden Unterlagen werden monatlich Rechnungen von W.S. an die Bw. für Ausbein- und Zerlegearbeit gelegt. Laut Werkvertrag wird für die von W.S. zu erbringende Werkleistung nach dem tatsächlichen Leistungsumfang abgerechnet. Basieren die Abrechnungen auf geleisteten Arbeitsstunden oder auf verarbeitetem Fleisch? Bitte um Vorlage diesbezüglicher Abrechnungsunterlagen.

Antwort zu 1.) Die Dienstnehmer werden nach erbrachter Leistung (Stück bzw. Kilogramm) und nicht nach Zeit entlohnt. Dies geht aus den Abrechnungen der Bw. mit dem Schlachthof hervor. Der dort getroffene Abrechnungsmodus gilt ebenso im Verhältnis Bw. – W.S..

Frage 2.) Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spricht die Eingliederung in den organisatorischen Geschäftsbetrieb. Sie zeigt sich unter anderem in der Vorgabe von Arbeitsort sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. durch die Arbeiten am Fließband sind Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsverfahren fremdbestimmt. Weiters stellt die Arbeit am Fließband Teamarbeit und somit ein weiteres Merkmal für ein Dienstverhältnis dar.

Antwort zu 2.) Eine Eingliederung in den organisatorischen Geschäftsbetrieb der Bw., dem Auftraggeber des W.S., liegt schon deshalb nicht vor, da die Bw. im Inland keine Betriebsstätte besitzt. Die Auftragnehmer der Bw. werden in der Betriebsstätte des Schlachthofes eingesetzt. Die diesbezüglichen Dispositionen trifft der Schlachthof selbst und es hat die Bw. diesbezüglich keine Möglichkeiten einer Einflussnahme.

Frage 3.) Auch liegt nach Ansicht des Finanzamtes ein Unternehmerrisiko nicht vor. Der Fleischer hat keine Möglichkeit, einzelne Arbeitsaufträge abzulehnen oder anzunehmen. Nach Punkt III des Werkvertrages muss der Werkunternehmer viel mehr eine Konventionalstrafe bei Tagesfehlzeit oder Wochenfehlzeit zahlen.

Antwort zu 3.) Laut Vertrag mit den Werkvertragsnehmern erhalten diese kein Entgelt, wenn sie zufolge Krankheit oder Abwesenheit nicht arbeiten können. Dieser Punkt des Vertrages ist geradezu typisch für ein Unternehmerrisiko. Wenn ein Unternehmer keine Leistung – aus welchen Gründen auch immer – erbringen kann, erhält dieser kein Entgelt. Dies gilt auch für Zeiten, in denen die Werkvertragsnehmer ihren "Urlaub" konsumieren. Im Gegensatz dazu erhalten Dienstnehmer auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen über die Entgeltfortzahlung sehr wohl auch bei Krankheit, Urlaub oder sonstigen Abwesenheitszeiten Entgelt weiter bezahlt. Auf Grund der vorliegenden Verträge werden nur die tatsächlichen Arbeitsleistungen entlohnt. Die Vereinbarung einer Konventionalstrafe für Tages- oder Wochenfehlzeiten wäre bei einem Dienstnehmer wegen Unvereinbarkeit mit zwingendem Entgeltfortzahlungsrecht nichtig. Ein Unternehmerrisiko ist daher gegeben.

Frage 4.) Bei Berücksichtigung des Gesamtbildes der Tätigkeit ist nach Ansicht des Finanzamtes für den im Berufungsverfahren zu beurteilenden Zeitraum 1997 bis 1998 von einem Dienstverhältnis des Fleischers W.S. auszugehen.

Antwort zu 4.) Seit 2000 werden nach einer Einigung mit dem Finanzamt alle Auftragnehmer als selbstständige und umsatzsteuerpflichtige Unternehmer angesehen. Gegenüber dem Prüfungszeitraum hat sich jedoch die Tätigkeit der Auftragnehmer der Bw. in keiner Weise geändert, sodass auch für den Prüfungszeitraum von einer selbstständigen Tätigkeit auszugehen ist.

In einem von der Bw. an das Finanzamt gerichteten Schreiben, datiert mit 21. Feber 2002, führt die Bw. zu Punkt 1.) noch aus, dass die Abrechnung auf Kilogramm oder Stückzahl basiere, dass keine Stunden abgerechnet würden. Zu Punkt 2.) führt die Bw. aus, dass jeder Unternehmer für seine Arbeit, die er als Einzelner ausführe, selber für Sauberkeit und Qualität verantwortlich sei. Es liege keine Eingliederung in den organisatorischen Geschäftsbetrieb vor,

da jeder seine Arbeit in eigener Verantwortung selber ausführe. Sollte ein Unternehmer krank sein oder Urlaub machen, beauftrage er einen anderen Unternehmer, der seinen Auftrag übernehme. Die Bw. legte der Beantwortung des Fragenvorhaltes an das Finanzamt ein "Zerlegeprotokoll" sowie eine Rechnung an den Schlachthof für die "Woche 6 vom 4. Feber bis 8. Feber 2002", bei.

Am 6. März 2002 richtete das Finanzamt an den Fleischer W.S. einen Fragenvorhalt, welchen die Bw. für W.S. am 3. April 2002 nachstehend beantwortete:

Frage 1.) Für welchen Zeitraum wurde vereinbart, für die Bw. tätig zu sein?

Antwort zu 1.) Der Zeitraum wird für jede Woche festgelegt, daher ist im Werkvertrag keine Kündigung aufgeführt.

Frage 2.) Welche Tätigkeiten wurden konkret erbracht?

Antwort zu 2.) Es werden Zerlegearbeiten und Ausbeinarbeiten ausgeführt, die nach Stück und Kilogramm durchgeführt werden.

Frage 3.) Gibt es Kündigungsvereinbarungen betreffend die Auflösung des Vertragsverhältnisses?

Antwort zu 3.) Es gibt keine Kündigung, weil der Auftrag für eine Woche gilt.

Frage 4.) Haben Sie sich vertraglich verpflichtet, die Arbeiten persönlich zu erbringen?

Antwort zu 4.) Es gibt keine vertragliche Verpflichtung, die Arbeiten persönlich zu erbringen.

Frage 5.) Besteht die Möglichkeit, sich vertreten zu lassen? Von wem erfolgte die Vertretung konkret? Wer hat die Kosten dafür getragen?

Antwort zu 5.) Die Arbeit kann auch auf einen anderen Werkunternehmer übertragen werden. Die Vertretung erfolgte nach Absprache mit den anderen Werkunternehmern, nach Auftragslage ob jemand gebraucht wurde.

Frage 6.) Könnten gleichartige Leistungen ohne Zustimmung der Bw. für eine Mehrzahl verschiedener anderer Auftraggeber erbracht werden?

Antwort zu 6.) Für andere Auftraggeber können Leistungen erbracht werden, ohne Zustimmung der Bw.

Frage 7.) Das Ausmaß der verrichteten Tätigkeiten bei Fließbandarbeiten richtet sich nach der Geschwindigkeit des Bandes. Wer bestimmt die Geschwindigkeit des Fließbandes?

Antwort zu 7.) Die Geschwindigkeit des Bandes wird mit den Werkunternehmern abgesprochen, die sich dann nach der Anzahl der Werkunternehmer richtet.

Frage 8.) Wie gestaltet sich die Arbeitszeit (je nach Arbeitsanfall; gleichmäßig auf die Woche verteilt)? Bestehen fixe Arbeitszeiten? Bedarf es einer Absprache bezüglich der Arbeitszeiteinteilung mit andern Mitarbeitern?

Antwort zu 8.) Es gibt keine festen Arbeitszeiten. Die Anfangszeit wird jeden Tag unter den Werknehmern abgesprochen. Die Arbeitszeit ist nicht auf eine bestimmte Uhrzeit nach Anfang oder Ende der Werk Tätigkeit festgelegt.

Frage 9.) Wie lange waren Sie in den letzten Jahren durchschnittlich auf Urlaub? Wer hat während dieser Abwesenheitszeiten die Vertretung übernommen?

Antwort zu 9.) Urlaubszeit ist für den Werkunternehmer nicht aufgeführt.

Frage 10.) Wie hoch waren die monatlichen Einnahmen 1997-2000?

Antwort zu 10.) Einnahmen Mai bis Dezember 1997 DM 87.080,51; Januar 1998 bis Dezember 1998 DM 116.586,71; Januar 1999 bis Dezember 1999 DM 127.600,42 und Januar 2000 bis Dezember 2000 DM 147.272,63.

In einem weiteren Schreiben der Bw. an das Finanzamt, datiert vom 3. April 2002, führt die Bw. über das bisherige Vorbringen hinaus noch aus, dass ein Unternehmerrisiko vorliege. Sollten keine Aufträge mehr vorliegen, müsse sich der Werkunternehmer selber um Aufträge bemühen. Der Werkunternehmer habe bei Erkrankung keinen Anspruch auf Krankengeld, des Weiteren auch keine Bezahlung von Urlaubsgeld. Der Werkunternehmer müsse für seine Kranken- und Rentenversicherung selber aufkommen sowie die Steuer an sein zuständiges Finanzamt abführen oder einen Steuerberater dafür beauftragen. Die unter Punkt III im Werkvertrag angeführte Konventionalstrafe hätten die Werknehmer unter sich abgemacht, dass sei auch daran zu ersehen, weil der Werkunternehmer die Leistung der Strafe an die anderen Werkunternehmer entrichten müsse. Der Werkunternehmer erziele dadurch weniger Gewinn. Für Dienstnehmer wäre dies wegen Unvereinbarkeit nichtig.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Bei den gemäß § 279 Abs. 3 BAO durchgeführten zwei Erörterungsgesprächen vor dem unabhängigen Finanzsenat führte der steuerliche Vertreter der Bw. nochmals alle Merkmale aus, welche für eine selbstständige Tätigkeit des W.S. sprechen würden. Im Besonderen wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass nach der vertraglichen Gestaltung zwischen der Bw.

und W.S. kein Entgeltersatz im Falle der Krankheit bestehe, dass W.S. seine Arbeitsmittel (Messer, Arbeitskleidung etc.) selbst bezahlen müsse bzw. von der Bw. von seinem Entgelt in Abzug erhalten bekomme. Auch sonstige Abwesenheiten des W.S. würden natürlich nicht abgegolten. Die Verrechnung beruhe auf tatsächlich verarbeiteten Schweinehälften. Des Weiteren führte der steuerliche Vertreter aus, dass W.S. beim Finanzamt seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb samt Umsatzsteuer einbekannt habe. Auch sei er bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft zur Versicherung angemeldet gewesen.

Der Finanzamtsvertreter führte aus, dass dem entgegenzuhalten sei, dass sicherlich eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb vorliege. Es werde an einem Fließband gearbeitet, weiters könne die Arbeitszeit nicht frei bestimmt werden, da die Zerlegearbeiten innerhalb bestimmter Vorgaben zu erledigen seien. Auf Grund des Fließbandes sei jedenfalls eine Fremdbestimmtheit der Tätigkeit des W.S. anzunehmen. Das Finanzamt habe deswegen das Vorliegen der Dienstnehmereigenschaft bejaht.

Der Geschäftsführer der Bw. führte über Befragen aus, dass er zum Zeitpunkt des zweiten Erörterungsgesprächs sechs Fleischer beim Schlachthof im Inland eingesetzt habe. Früher seien es 30 gewesen. Da der Preis so stark gesunken sei, habe er nicht mehr genügend Werkvertragsnehmer finden können. Der Geschäftsführer verwies darauf, dass die Fleischer bei Nichterfüllung der Liefermengen bzw. Leistungsmengen zu einer Pönale verpflichtet seien. Dieses Pönale sei auch schon mehrmals angefallen. Die Werkvertragsnehmer hätten keinen Urlaub und auch keine Fortzahlung im Krankenstand. Sie hätten auch für Vertretung zu sorgen, wenn sie länger abwesend wären. Sein Provisionsaufschlag auf das Entgelt betrage zwischen 5 und 10%. Dies werde von dem Betrag, welchen der Schlachthof für die Zerlegearbeiten zahle, pro Mann in Abschlag gebracht. Derjenige, welcher vor Ort die Koordination und auch die schriftlichen Arbeiten für die Bw. vornehme, sei von diesem Abzug der Provision befreit. Insgesamt habe die Bw. ca. 100 Fleischer im Einsatz. Davon seien bis auf die sechs Fleischer im Inland alle in Deutschland bei verschiedenen Schlachthöfen tätig. 30 von den Fleischern seien als Arbeitnehmer beschäftigt, die restlichen ca. 70 als selbstständige Gewerbetreibende. Das Vertragsverhältnis zum Schlachthof bestehe seit ca. 10 Jahren. Es sei zwischenzeitig einmal unterbrochen und danach wieder fortgesetzt worden.

Der Vertreter der Finanzamtes wandte ein mangelndes Unternehmerrisiko ein, welches für eine Klassifizierung als Dienstnehmer spreche. Weiters führte der Vertreter des Finanzamtes aus, dass nach derzeitiger Sicht, die Abwicklung hinsichtlich der Entlohnung abweichend vom schriftlichen Werkvertragsinhalt sei. Dazu wurde näher ausgeführt, dass zwischen dem

Schlachthof und den Fleischern entgegen den Festlegungen in den Werkverträgen direkt das Entgelt für die Zerlegearbeiten festgelegt werde. Dies ergebe sich aus den Ausführungen des Geschäftsführers der Bw., wonach für einen Schlegel z.B. 1,80 € gezahlt würden. Und dieser Betrag werde jeweils vom Schlachthof mit den Fleischern direkt ausgehandelt.

Vom steuerlichen Vertreter wurde vorgebracht, dass es den Fleischern freistehe bzw. auch tatsächlich so gehandhabt werde, dass im Falle eines zu niedrigen Preises die Annahme des Auftrages abgelehnt werde. Aus diesem Grund seien auch heute nur mehr sechs Fleischer beim Schlachthof eingesetzt. Der Geschäftsführer brachte weiters vor, dass sich die Fleischer untereinander ihren Anteil an der Erfüllung der Aufträge selbst festlegen bzw. jeder danach eben für bestimmte Teile der Zerlegearbeiten zuständig sei. Weiters teilte der Geschäftsführer mit, dass er seine Vertragspartner auf ihre steuerlichen Verpflichtungen jeweils aufmerksam gemacht habe. Aus den vorgelegten Unterlagen gehe hervor, dass sich die einzelnen Fleischer jeweils gewerbeordnungsgemäß an ihrem Wohnsitz angemeldet hätten und sich auch beim zuständigen Finanzamt und der zuständigen gewerblichen Versicherungsanstalt in ihren Heimatländern Deutschland bzw. Frankreich und Luxemburg gemeldet hätten.

Die Bw. legte Originalunterlagen hinsichtlich der sechs zum Zeitpunkt des zweiten Erörterungsgespräches beim Schlachthof tätigen Fleischer vor.

Über Befragen durch den Amtsvertreter gab der Geschäftsführer bekannt, dass sich im Sachverhalt in den letzten 10 Jahren keine Änderung ergeben habe. Der Amtsvertreter wies darauf hin, dass hinsichtlich des Jahres 1996 eine Lohnsteuerprüfung bei der Bw. in Bezug auf den Fleischer W.S. stattgefunden habe, welche mit der Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen rechtskräftig geendet habe.

Dem im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten "Werkvertrag", wie er von der Bw. mit den Fleischern abgeschlossen wurde, ist u.a. zu entnehmen, dass der Fleischer sich verpflichte, seine Leistung, nämlich die Fleischzerteilung und Entknochung von Nutztierkörpern unter persönlicher Verantwortung zu erbringen. Der Fleischer sei an keine bestimmten Dienstzeiten und in der Art der Erbringung seiner Werkleistung an keine Weisungen des Bestellers Bw. gebunden, jedoch zur ordnungsgemäßen Durchführung der ihm übertragenen Tätigkeit verpflichtet. Der Werklohn sei nach mängelfreier Fertigstellung der Werkleistung zu bezahlen. Weiters wurde eine Konventionalstrafe vereinbart, welche bei Tagesfehlzeit die Tagessumme seines Auftrages, bei Wochenfehlzeit die Wochensumme seines Auftrages betrage oder sie werde vom Kolonnenobmann festgelegt. Die Summe der

Konventionalstrafe werde anteilig unter den anderen Werknehmern dieses Auftrags (Gruppe) verteilt und unterliege nicht dem richterlichen Mäßigungsrecht.

Einem Bericht des Finanzamtes vom 23. Oktober 2002 an die seinerzeitige Finanzlandesdirektion für Kärnten betreffend Erhebungen beim Schlachthof, bei der Bw. sowie bei einem weiteren beim Schlachthof tätigen Fleischer ist zu entnehmen, dass der Schlachthof mit Sitz im Inland auch einen Fleischgroßhandel betreibe. Mit den der Produktion dienenden Zerlege- und Ausbeinarbeiten habe der Schlachthof die in Deutschland ansässige Bw. beauftragt. Die Auftragsgrundlagen seien in einem im Februar 1994 abgeschlossenen, zum Zeitpunkt des Berichtes noch gültigen Werkvertrages, vereinbart worden. Demnach miete die Bw. vom Schlachthof den Teilbetrieb "Z3" inklusive der dazugehörigen Infrastruktur. Dabei handle es sich um ein im Eigentum des Schlachthofes stehendes Zerlegeband samt Nebenräumlichkeiten (Umkleideraum etc.). Die Bw. könne zur Auftragserfüllung auch Subunternehmer beauftragen. Die Arbeit selbst sei Fließbandarbeit, die von einem aus vier bis fünf Personen bestehenden, auf spezielle Zerlege- und Ausbeinarbeiten spezialisierten Team durchgeführt werde. Die Bw. lege über die erbrachte Leistung wöchentlich Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis (Normalsteuersatz) an den Schlachthof. Die Bw. habe sich zur Auftragsdurchführung jeweils natürlicher Personen (Fleischer) bedient. Nach Ansicht der Bw. erbringe der Fleischer diese Tätigkeit im Schlachthof als selbstständig tätiger Subunternehmer der Bw. Dementsprechend rechne der Leistungsempfänger Bw. diese Leistung mit dem leistenden Fleischer monatlich mittels Gutschrift ab.

Den Verwaltungsakten ist zu entnehmen, dass mit Bescheid vom 30. April 1998 Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe in Höhe von S 26.050,00 für die Bezüge des Fleischers W.S. für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1996 an die Bw. vorgeschrieben wurde. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen. Als Zustellungsbevollmächtigten wurde W.S. von der Bw. benannt. Im Zuge dieser Lohnsteuerprüfung wurde auch erhoben, dass W.S. seit 10. März 1997 in Österreich wohnhaft war.

Den Veranlagungsakten des W.S. ist zu entnehmen, dass dieser für die Kalenderjahre 1997 und 1998 jeweils Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erklärte. Den ausgewiesenen Einnahmen stellte W.S. an Ausgaben "Kilometergelder PKW, Bankspesen, Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft, Beratungskosten, Wirtschaftskammer, Messer, Handschuhe" gegenüber und ermittelte Überschüsse in Höhe von S 496.758,00 (1997) und S 744.731,00 (1998). Das Finanzamt unterzog diese ausgewiesenen Überschüsse als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit der Einkommensteuer.

Für die Kalenderjahre 1999 und Folgende wurden die Einnahmen des W.S. vom Finanzamt – entsprechend den Erklärungen des W.S. – der Umsatzsteuer unterzogen und der ausgewiesene Gewinn als Einkünfte aus Gewerbebetrieb veranlagt.

Den Verwaltungsakten ist weiters zu entnehmen, dass durch den steuerlichen Vertreter der Bw. die gegenständliche Rechtsfrage mit Schreiben vom 7. September 1998 an das Bundesministerium für Finanzen herangetragen wurde. Die Anfragenbeantwortung erfolgte durch die damalige Finanzlandesdirektion für Kärnten in zwei Teilen. Die Finanzlandesdirektion hielt hierbei je nach Sachverhaltsannahme im Detail eine selbständige sowie eine nichtselbständige Tätigkeit der im Schlachthof tätigen Fleischer für denkbar.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

In der vorliegenden Berufungsangelegenheit ist zu prüfen, ob eine selbständige oder eine nichtselbständige Tätigkeit des Fleischers W.S. vorliegt.

Rechtssprechung und Schrifttum haben die für die Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit wesentlichen Merkmale mit dem Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, einer Weisungsgebundenheit und der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers herausgearbeitet (vergleiche hierzu VwGH vom 22. Feber 1996, Zl. 94/15/0123). Wobei das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen ist, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH vom 24. September 2003, Zl. 2000/13/0182). Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vergleiche u.a. VwGH vom 2. Juli 2002, Zl. 99/14/0056).

Betrachtet man nun die einzelnen Merkmale näher, so fällt zunächst auf, dass W.S. die Ausbein- und Zerlegearbeiten unstrittig nicht nach Stunden, sondern nach Kilogramm oder Stückzahl, an die Bw. verrechnete.

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 23. April 2001, Zl. 2001/14/0052 und dortige Zitate).

Die Abrechnung des W.S. mit der Bw. beruhte auf tatsächlich verarbeiteten Schweinehälften. Die daraus für W.S. zu erzielenden Einnahmen weisen eine wesentliche Entwicklungsmöglichkeit auf, wenn man bedenkt, dass W.S. im Jahr 1997 DM 87.080,51 (€ 44.523,56), im Jahr 1998 DM 116.586,71 (€ 59.609,84); im Jahr 1999 DM 127.600,42 (€ 65.241,06) und im Jahr 2000 DM 147.272,63 (€ 75.299,30) zugeflossen sind (die Umrechnung auf Euro beruht auf dem Umrechnungskurs Euro : DM = 1 : 1,95583). Eine derartige Möglichkeit, die Höhe der Einnahmen aus den Ausbein- und Zerlegearbeiten zu bestimmen, spricht nicht für eine Betätigung, deren Inhalt vor allem die zur Verfügungstellung der Arbeitskraft in einem bestimmten Stundenausmaß wäre.

Weiters ergibt sich aus der Aktenlage auch, dass W.S. im Jahr 1997 erst ab Mai für die Bw. im Schlachthof tätig war. Nachdem er auch im Jahr 1996 für die Bw. tätig war, war es ihm offenkundig möglich, in den ersten vier Monaten des Jahres 1997 anderweitig oder auch nicht tätig zu sein.

Die von W.S. beim Finanzamt eingereichten Aufstellungen der Einnahmen und Aufwendungen zeigen für einen selbständig Erwerbstätigen geradezu typische Ausgabenpositionen auf, wie Arbeitsmittel, Bankspesen, Beratungskosten, Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft oder Wirtschaftskammerumlage.

Die zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens unstrittigen Ausführungen, wonach die einzelnen Entgelte für die Ausbein- und Zerlegearbeiten direkt zwischen den Fleischern und dem Schlachthof ausgehandelt wurden, scheinen für Dienstnehmer völlig unanwendbar und vervollständigen das Bild eines für W.S. bei dieser Sachlage jedenfalls gegebenen Unternehmerrisikos.

Der letztgenannte Umstand führt weiter zur Betrachtung der Weisungsbeziehung zwischen der Bw. und W.S. als Fleischer. Hinsichtlich der Weisungsgebundenheit als eine der Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist zu berücksichtigen, dass die Stärke des geforderten Weisungsrechtes von der Art der Tätigkeit abhängig ist. Insbesondere tritt bei höher qualifizierten Leistungen und Tätigkeiten die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, § 47, Rz 34 und das dort zitierte Erkenntnis des VwGH vom 17. Mai 1989, 85/13/0110).

Daraus ist aber umgekehrt zu schließen, dass die Tätigkeit als Fleischer eher eine in den Vordergrund tretende Weisungsgebundenheit für die Annahme eines Dienstverhältnisses erfordern würde. Nachdem sich die im Schlachthof ihrem Erwerb nachgehenden Fleischer aber nach der Aktenlage weitgehend selbst organisierten, um zu den im Falle des W.S. zudem stark anwachsenden Einnahmen zu gelangen, fehlt es am Nachweis einer Weisungsbeziehung in der Art und Weise, wie sie für ein Dienstverhältnis als typisch erscheint.

Der im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegte "Werkvertrag", wie er von der Bw. mit den Fleischern abgeschlossen wurde, lässt ebenfalls auf keine für eine Dienstnehmereigenschaft typische Weisungsgebundenheit schließen.

Weiters wurde eine Konventionalstrafe vereinbart, welche bei Tagesfehlzeit die Tagessumme seines Auftrages, bei Wochenfehlzeit die Wochensumme seines Auftrages betrage oder sie werde vom Kolonnenobmann festgelegt. Die Summe der Konventionalstrafe werde anteilig unter den anderen Werknehmern dieses Auftrags (Gruppe) verteilt und unterliege nicht dem

richterlichen Mäßigungsrecht. Eine Konventionalstrafe ist ein der Rechtsbeziehung zwischen Auftraggebern und Auftragnehmern entspringender Begriff.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus eines Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben spricht nach der Rechtssprechung für die Eingliederung.

Wenngleich W.S. im über den ganzen Prüfungszeitraum hindurch für die Bw. tätig war, konnte nicht festgestellt werden, dass das Vertragsverhältnis dem Grunde nach auf Dauer angelegt war. Die Aufträge wurden jeweils wochenweise ausgehandelt. Die persönlichen Mitwirkungsmöglichkeiten des Bw. dabei wurden schon erörtert. Aus dieser Sicht fügt sich in das Gesamtbild, dass der für Dauerschuldverhältnisse typische Beendigungsgrund der Kündigung weder aus den schriftlichen Unterlagen noch aus dem mündlichen Vorbringen zu ersehen ist. Die von der Bw. eingewendete Möglichkeit des W.S., Aufträge der Bw. abzulehnen, ist nach der Aktenlage unwiderlegt und blieb im Verwaltungsverfahren unwidersprochen.

Wenn vom Finanzamt ins Treffen geführt wurde, dass die Ausbein- und Zerlegearbeit am Fließband zu bewerkstelligen war, so ist dieser sicherlich wesentlichen Einwendung entgegenzuhalten, dass die Selbstorganisation der Auftragserfüllung durch die Fleischer, einschließlich der Festlegung der Bandgeschwindigkeit sowie das eigenständige Vereinbaren der jeweiligen Stück- bzw. Kilogrammentlohnung, letztlich doch die Merkmale selbständigen Handelns in sich trägt. Es kann damit jene Eingliederung in den betrieblichen Organismus, wie sie für Dienstnehmer typisch wäre, nicht erkannt werden.

Der Umstand, dass die Bw. nach den Angaben ihres Geschäftsführers auf das den Fleischern zufließende Entgelt eine Provision zur Deckung ihrer Kosten aufschlug, erscheint - als eine im Wirtschaftsverkehr zwischen Unternehmern übliche Vorgangsweise - ebenfalls für eine Subunternehmerschaft der Fleischer, und damit auch des W.S., sprechend.

Somit verbleibt es noch, auf den Umstand einzugehen, dass die Bw. und W.S. für die Jahre 1996 bis 1998 ursprünglich vom Vorliegen unselbständiger Einkünfte ausgegangen sind und W.S. erst ab dem Veranlagungsjahr 1999 seine Entgelte der inländischen Umsatzsteuer unterzog. Wenngleich dem dokumentierten Willen, eine Betätigung selbständig oder nichtselbständig auszuüben, Indizcharakter zugemessen werden muss, ist in der vorliegenden Berufungsangelegenheit jedoch nur eine Gesamtbetrachtung über alle Jahre der Betätigung

möglich, da sich am Aufgabenbereich und an den tatsächlichen Abläufen in den einzelnen Jahren keine Änderungen ergaben. In der Gesamtschau jedoch können die für eine selbständige Tätigkeit massiv wiegenden Sachverhaltselemente – wie vorhin aufgelistet - nicht übergangen werden.

Im Lichte vorstehender Erwägungen erscheinen die Merkmale für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit des W.S. gegenüber den Merkmalen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 letztlich unzweifelhaft als überwiegend.

Nach der Aktenlage unterhielten W.S. und damit auch die übrigen Fleischer am Schlachthof ihre jeweilige (inländische) Betriebsstätte. Die vom Finanzamt für die Jahre 1999 und folgende getroffene Vorgangsweise, die Entgelte des W.S. als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln und den Gewinn als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer zu unterziehen, erscheint im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung als zutreffend.

Die Berufung erwies sich als begründet.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 29. März 2005