



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr., vom 31. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, vom 18. Jänner 2008 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer für die Kalenderjahre 2005 und 2006 sowie für die Festsetzungen des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum vom 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer den Zeitraum vom 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2006 umfassenden GPLA-Prüfung wurden die bei der Berufungswerberin (Bw.) als "freie Dienstnehmer" tätigen Mitarbeiter, an Hand der Merkmale des Gesamtbildes der jeweils erbrachten Detektivtätigkeiten bzw. Überwachungsdienste vom Prüfungsorgan als Arbeitsleistungen im Rahmen von Dienstverhältnissen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beurteilt und die dafür ausbezahlten Bezüge und Vergütungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1988 gewertet.

Aus den vorgelegten erstinstanzlichen Verwaltungsakten geht hervor, dass die Bw. und ihr steuerlicher Vertreter bereits während der laufenden Prüfungshandlungen aktenkundig vom Prüfungsorgan darauf hingewiesen worden waren, dass das äußere Erscheinungsbild der jeweiligen Vertragsvereinbarung zwischen ihr und den Detektiven bzw. dem Wach- und

Schutzpersonal, der gegenständlich in Form eines "freien Dienstvertrages" schriftlich abgefasst wurde und den nachstehenden Vertragsinhalt aufweist, für die rechtliche Beurteilung des Vorliegens von Dienstverhältnissen nicht maßgeblich sei:

"FREIER DIENSTVERTRAG

abgeschlossen zwischen

1. Fa. Bw. Sicherheitsunternehmen, Adr.2. – in weiterer Folge nur noch Auftraggeber genannt und

2. Frau/Herrn/Fa.

- in weiterer Folge nur noch freier Dienstnehmer genannt – wie folgt:

I. VERTRAGSGEGENSTAND

Der freie Dienstnehmer erbringt im Rahmen der unten angekreuzten Tätigkeitsbereiche Leistungen auf Stundenbasis, ist jedoch deshalb nicht in persönlicher Abhängigkeit zum Auftraggeber, weil der freie Dienstnehmer frei von Weisungen und Kontrollen des Auftraggebers seine Arbeitszeit und seinen Arbeitsablauf am jeweiligen Einsatzort selber zu gestalten vermag.

Aus diesem Grunde gelangt der § 4 Abs. 4 ASVG auf diesen freien Dienstvertrag zur Anwendung.

Der Auftragnehmer wird auf nachstehenden Tätigkeitsgebieten eingesetzt:

- Beobachtung*
- Ermittlung*
- Kaufhauseinsätze*
- Personenschutz*
- Sicherheitsdienste*
- Außendienst – Kundenwerbung*
- sonstige Dienste, welche mit den voran genannten in Verbindung stehen bzw. zu deren Erfüllung beitragen.*

Der freie Dienstnehmer erklärt, dass er oder seine von ihm beauftragten Erfüllungsgehilfen sämtliche zur Leistungserbringung notwendigen behördlichen Bewilligungen (Gewerbeberechtigung, Führerschein, Waffenschein, etc.) besitzt und sämtliche im Zusammenhang mit der Tätigkeit zu beachtenden strafrechtlichen, verwaltungsrechtlichen und abgabenrechtlichen Vorschriften kennt.

II. VERTRAGSDAUER

- Der freie Dienstvertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.*
- Der freie Dienstvertrag wird bis zum befristet und endet – ohne dass es zuvor einer Kündigung oder Auflösungserklärung von Seiten einer der Vertragspartner erfordert – automatisch.*

Für den Fall, dass der freie Dienstvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde, kann ihn jeder der Vertragsteile unter Einhaltung einer 1-monatigen Kündigungsfrist zum jeweils Monatsletzten schriftlich kündigen, wobei die Kündigung per eingeschriebenen Brief oder Fax unter der in diesem Vertrag jeweils angeführten Postadresse bzw. Faxnummer als zugestellt gilt. Für die Rechtzeitigkeit der Absendung per Post ist der Postaufgabestempel maßgeblich.

Unabhängig von der bedungenen Vertragsdauer bzw. vom Kündigungsrecht ist der Auftraggeber berechtigt, diesen Vertrag mit sofortiger Wirkung ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist für aufgelöst zu erklären, wenn der freie Dienstnehmer eine ihn aus diesem Vertrag treffende Verpflichtung nicht oder nicht zur Gänze erfüllt.

Als wichtiger Vertragsauflösungsgrund für den Auftraggeber gilt unter anderem auch

1. wenn über das Vermögen des freien Dienstnehmers oder seiner Erfüllungsgehilfen das Konkursverfahren eröffnet oder ein Konkursantrag gegen diesen mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wurde;
2. wenn der freie Dienstnehmer seiner zur Leistungserbringung notwendigen behördlichen Bewilligungen (z.B. Gewerbeschein, Waffenschein, Führerschein, etc.) verlustig geht;
3. wenn das Vertragsverhältnis zwischen Auftraggeber und dessen Vertragspartner, bei dem der freie Dienstnehmer eingesetzt wird, aus vom Auftraggeber nicht zu verantwortenden Gründen zur Auflösung gebracht wird;
4. wenn der freie Dienstnehmer seine Forderungen gegenüber dem Auftraggeber ohne dessen schriftlicher Zustimmung verpfändet, abtritt, oder sonst aus welchem Titel auch immer an Dritte überträgt;
5. wenn ein für die Leistungserbringung des freien Dienstnehmers notwendiger Betriebsteil oder Filiale des Auftraggebers geschlossen wird oder den Betrieb einstellt.

III. VERGÜTUNG

Die Vertragsteile vereinbaren ein Stundenhonorar von brutto EURO ..., welches – sofern nichts anderes schriftlich vereinbart wird – sämtliche wie immer gearteten Nebenkosten (wie z.B. Kilomergeld, Spesen aller Art, Sozialabgaben etc.) beinhaltet.

Je nachdem ob der freie Dienstnehmer umsatzsteuerpflichtig ist oder nicht, kommt die Umsatzsteuer hinzu.

Die jeweiligen geleisteten Stundenanzahlen hat der freie Dienstnehmer dem Auftraggeber durch Übermittlung von entsprechenden Aufzeichnungen bis zum Monatsende nachzuweisen.

Diesfalls hat der Auftraggeber das sich aus dem vereinbarten Bruttostundenhonorar und den nachgewiesenen Stunden sich ergebende Gesamthonorar binnen 20 Tagen an den freien Dienstnehmer auf dessen noch bekannt zu gebendes Konto zur Auszahlung zu bringen, wobei die Absendung des jeweiligen Betrages für die fristgerechte Bezahlung maßgeblich ist.

Für den Fall des Zahlungsverzuges durch den Auftraggeber – egal ob verschuldet oder nicht – ist der freie Dienstnehmer jedoch nicht berechtigt, seine ihn aus diesem Vertrag treffende Leistungsverpflichtung zurückzuhalten.

IV. NEBENBESCHÄFTIGUNG

Dem freien Dienstnehmer ist es untersagt, die im Rahmen dieses Vertrages von ihm geschuldeten Dienstleistungen für andere Auftraggeber zu erbringen, sofern dies vom Auftraggeber nicht schriftlich gestattet wurde.

V. KONKURRENZKLAUSEL

Wenn der freie Dienstnehmer diese Vereinbarung von sich aus auflöst oder wenn sie vom Auftraggeber aus vom freien Dienstnehmer zu vertretenden Gründen zur Auflösung gebracht werden muss, gilt vereinbart, dass es dem freien Dienstnehmer untersagt ist, für den Zeitraum von 1 Jahr ab Auflösung die von ihm im Rahmen dieses Vertrages geschuldeten Leistungen für andere Auftraggeber – sei es im Rahmen eines Dienstverhältnisses, sei es auf selbständiger Basis oder im Rahmen eines freien Dienstvertrages – in ganz Österreich zu erbringen.

Für den Fall des Zuwiderhandelns gegen dieses Konkurrenzverbot hat der freie Dienstnehmer dem Auftraggeber eine Konventionalstrafe in der Höhe von € 12.000,00 zu bezahlen. Das richterliche Mäßigungsrecht ist ausgeschlossen.

VI. GEHEIMHALTUNGSKLAUSEL

Der freie Dienstnehmer ist während der Vertragszeit gegenüber jedem, und zwar auch gegenüber Familienangehörigen und Mitarbeitern, zur Verschwiegenheit aus seiner Tätigkeit verpflichtet. Dies betrifft alle ihm durch diesen freien Dienstvertrag bekannt gewordenen Umstände, insbesondere Informationen über Vorgesetzte, Mitarbeiter, Bezugsquellen, Kunden und sonstige Vertragspartner, über Vertragsabschlüsse und Konditionen, über wirtschaftliche, technische, betriebliche, steuerliche und persönliche Verhältnisse, über Geschäftspapiere und Geschäftspläne aller Art, sowie über interne Betriebsangelegenheiten. Die

Verschwiegenheitspflicht erstreckt sich auch auf automationsunterstützte verarbeitete Daten und auf deren Übermittlung im Sinne des Datenschutzgesetzes.

Der freie Dienstnehmer ist auch nach der Beendigung des Vertrages verpflichtet, die genannten Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse zu wahren, über mehr als 1 Jahr aber nur solche, an denen der Auftraggeber ein wirtschaftliches Interesse hat.

Für jeden Fall des Zuwiderhandelns gegen die Geheimhaltungsklausel hat der freie Dienstnehmer dem Auftraggeber eine Konventionalstrafe in der Höhe von € 12.000,00 zu bezahlen. Das richterliche Mäßigungsrecht ist ausgeschlossen.

Darüber hinaus gehender Schadenersatz bleibt ausdrücklich vorbehalten.

Zwischen den Vertragsteilen gilt ferner ausdrücklich vereinbart, dass der freie Dienstnehmer dem Auftraggeber für die Einhaltung der Geheimhaltungsklausel auch durch seine von ihm verwendeten Erfüllungsgehilfen unter obigen Bedingungen haftet.

VII. AUSBILDUNGSKOSTEN

Sollt der freie Dienstnehmer vor Abschluss dieses freien Dienstvertrages oder währenddessen an vom Auftraggeber angebotenen Ausbildungskursen auf dem Gebiet des Detektiv- und Bewachungsgewerbes teilnehmen bzw. diese absolvieren - hierzu besteht keine rechtliche Verpflichtung des freien Dienstnehmers – so gilt Folgendes vereinbart:

Wenn diese Vereinbarung vom freien Dienstnehmer zur Auflösung gebracht wird bzw. wenn der Auftraggeber verhalten ist, aus vom freien Dienstnehmer zu vertretenden Gründen diesen freien Dienstvertrag zur Auflösung zu bringen, so hat der freie Dienstnehmer eine Konventionalstrafe von € 12.000,00 an den Auftraggeber zu bezahlen, wobei sich allerdings während der Vertragsdauer nach Absolvierung der Ausbildung dieser Betrag um jeweils € 1.000,00/Monat verkürzt (z.B.: wenn der freie Dienstnehmer nach 5 Monaten nach Absolvierung der Ausbildung den freien Dienstvertrag kündigt, ist dem Auftraggeber ein Betrag von € 7.000,00 zu bezahlen). Im Rahmen der vom freien Dienstnehmer zu bezahlenden Konventionalstrafe ist das richterliche Mäßigungsrecht ausgeschlossen.

VIII. SONSTIGES

Sofern nichts anderes schriftlich vereinbart wurde, hat der freie Dienstnehmer die zur Erfüllung der vereinbarten Leistung notwendige Dienstkleidung, Ausrüstungsgegenstände, Kraftfahrzeuge etc. selbst zur Verfügung zu stellen, wobei im Falle des Verlustes oder der fahrlässigen oder mutwilligen Beschädigung, Zweckentfremdung oder durch falsche Handhabung dieser Gegenstände der Auftraggeber dem freien Dienstnehmer zu keinem wie immer gearteten Ersatz oder Reparaturen verpflichtet ist. Sollte es im Zuge der Leistungserbringung durch den freien Dienstnehmer notwendig werden, eine Schusswaffe zu tragen, so ist hierfür die ausdrückliche, schriftliche Zustimmung des Auftraggebers einzuholen. Dies gilt auch für den Erwerb von Lang- oder Faustfeuerwaffen.

Für von ihm übernommene Schlüssel, Datenträger, Ausrüstungsgegenstände (wie beispielsweise Kamerasysteme) haftet der freie Dienstnehmer dem Auftraggeber im Falle des Verlustes oder der Beschädigung, wobei das DHG in jedem Fall als ausgeschlossen gilt. Ferner verpflichtet sich der freie Dienstnehmer, die ihm ausgehändigten Ausrüstungsgegenstände an Dritte nicht weiterzugeben bzw. diesen keinen Zugang zu verschaffen und diese Ausrüstung nur im Zusammenhang mit der Erbringung der von ihm geschuldeten Leistungen zu benutzen.

IX. ANZUWENDENDEN RECHT

Es kommt ausschließlich österreichisches Recht zur Anwendung.

X. GERICHTSSTAND

Für Streitigkeiten aus diesem Vertragsverhältnis wird die ausschließliche Zuständigkeit des für den Sitz des Auftraggebers sachlich und örtlich in Betracht kommenden Gerichtes als Wahlgerichtsstand vereinbart.

XI. SCHLUSSBESTIMMUNGEN

Mündliche Nebenabreden gelten als nicht vereinbart, sodass dieser freie Dienstvertrag nur schriftlich abgeändert werden kann. Dies gilt auch für das Abgehen vom Formerfordernis der Schriftlichkeit.

Sollten einzelne Bestimmungen dieses Vertrages unwirksam sein, oder die Wirksamkeit durch einen später eintretenden Umstand verlieren, bleibt die Wirksamkeit des Vertrages im Übrigen unberührt.

Der freie Dienstnehmer bestätigt, eine Kopie des Vertrages ausgefolgt erhalten zu haben. Das Original verbleibt beim Auftraggeber.

Beide Vertragspartner bestätigen durch ihre Unterschrift, dass sie sämtliche Punkte dieses freien Dienstvertrages gelesen, verstanden und zustimmend zur Kenntnis genommen haben."

Nach Ansicht des Prüfungsorganes seien zur Qualifizierung von "Arbeitslöhnen iSd § 25 EStG 1988" vielmehr die steuerlich maßgebenden Abgrenzungskriterien für die Beurteilung und Einstufung des Sachverhaltes von entscheidender Bedeutung und nicht die äußere Erscheinungsform einer vertraglichen Abmachung. Auf Grund der Erforschung des verwirklichten Gesamtbildes der Tätigkeiten der betroffenen Mitarbeiter bzw. sogenannten "freien Dienstnehmer" ergab sich, dass diese im Rahmen ihrer tatsächlichen Aufgaben- bzw. Leistungserfüllung in der Detektei der Bw. weisungsgebunden ihre persönliche Arbeitskraft (Zuweisung konkreter Art von Aufgabenbereichen, mit vorgegebenem Arbeitsort und fixer Arbeitszeit, gelebte Höchstpersönlichkeit der Arbeitsleistung, persönliches Weisungsrecht des Arbeitgebers) gegenüber der Bw. geschuldet haben. Des Weiteren zeigte sich die Tatsache, dass der an die freien Dienstnehmer von der Bw. ausbezahlte Entgelt- bzw. Bezugsanspruch in einer unmittelbaren Wechselwirkung zur erbrachten Arbeitsleistung stand (Entlohnung auf Stundenbasis) und des Weiteren von den überwiegenden Merkmalen der Unselbständigkeit (zB. Führung von Arbeitszeitaufschreibungen, Stundenlohnabrechnung, Kontrollunterworfenheit, Konkurrenzverbot, Auslagenersatz durch Arbeitgeber, gänzlich fehlendes Unternehmerwagnis) geprägt gewesen war. Entsprechend dieser Feststellungen kam das Prüfungsorgan trotz des Vorliegens schriftlicher Vereinbarungen (sog. "Freier Dienstverträge") zum Ergebnis, dass die "freien Dienstnehmer" steuerrechtlich als Arbeitnehmer (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) zu behandeln seien und deren Entgelte somit lohnsteuerpflichtige Arbeitslöhne iSd § 25 EStG 1988 darstellen würden.

Das Finanzamt folgte den Schlussfolgerungen des Prüfungsorganes sowie der rechtlichen Beurteilung des erhobenen und aktenkundig festgestellten Sachverhaltes und erließ entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide gegenüber der Bw. als Arbeitgeberin. Mit Bescheiden vom 18. Jänner 2008 schrieb das Finanzamt der Bw. für die Kalenderjahre 2005 und 2006 nachfolgende Lohnabgaben (LSt., DB und DZ), mit Begründungsverweis auf den Inhalt des Prüfungsberichtes gleichen Datums, zur Nachentrichtung vor:

	2005	2006
Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer	5.185,19 €	15.271,08 €

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages	4.330,37 €
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag	404,17 €
Summe:	5.185,19 € 20.005,54 €

Gegen diese Bescheide wurde innerhalb verlängerter Berufsungsfrist mit Schriftsatz vom 28. März 2008 Berufung erhoben. Im Wesentlichen brachte die Bw. darin zusammengefasst vor, dass die angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheide keine Bescheidbegründung enthielten, an einen falschen Bescheid Adressaten gerichtet seien zumal eine Arbeitgeber-Eigenschaft nicht vorliege, dem Grunde nach eine Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer nicht bestanden habe, das Finanzamt allerdings auch die Ermessensübung in Richtung Haftungsinanspruchnahme betreffend Lohnsteuer in keinster Weise begründet habe, des Weiteren seien die den angefochtenen Bescheiden zu Grunde gelegten Sachverhaltsannahmen unter Verletzung von Verfahrensvorschriften ermittelt und folglich die Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 für die betroffenen "freien Dienstnehmer" fälschlicherweise angenommen worden und darüber hinaus seien auch die Lohnabgabenbesteuerungen (LSt, DB und DZ) für die Reise- und Fahrtkostenentschädigungen der betroffenen "freien Dienstnehmer" zu Unrecht vorgenommen worden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2008 wurde von Seiten des Finanzamtes unter Bezugnahme auf die einzelnen Berufungsargumente der Bw. mit gleichzeitigem Verweis auf entscheidungsrelevante VwGH-Judikatur Folgendes wörtlich ausgeführt:

"1. Bescheidbegründung:

Die infolge von GPLA-Prüfungen ergehenden Bescheide (so auch die angefochtenen Bescheide) samt den über diese Prüfungen verfassten Berichten werden zentral über das Bundesrechenzentrum erstellt und gleichzeitig an den Bescheidadressaten übermittelt. Da dem steuerlichen Vertreter (Kanzleinahme) als Zustellbevollmächtigtem die Bescheide zugekommen sind, kann davon ausgegangen werden, dass ihm auch der bezugnehmende Bericht zugekommen ist. Ergänzend wird darauf verwiesen, dass dem steuerlichen Vertreter (Mag. A.) mit e-mail vom 11.01.2008 der Berichtsentwurf vom 11.01.2008 (ident mit dem Bericht vom 18.01.2008) übermittelt wurde. Um alle Unsicherheiten hinsichtlich der Zustellung dieses Berichtes auszuräumen, wird mit der gegenständlichen BVE eine Kopie dieses Berichtes übermittelt.

Dem weiteren Einwand der Nichtigkeit der Bescheide ist entgegenzuhalten, dass eine fehlende Begründung nicht den Eintritt der Rechtskraft eines Bescheides hindert (VwGH 15.03.1988, 87/14/007).

2. Bescheidadressat:

Das gegenständliche Detektivunternehmen wird seit dem Jahre 2005 von der Bw. geführt. Bis dahin war der Gatte der Berufungswerberin (Bw.) der Betreiber desselben. Dem Finanzamt wurden im Zuge der GPLA-Prüfung für den strittigen Zeitraum "freie Dienstverträge" vorgelegt. In diesen Verträgen scheint die Bw. als Auftraggeberin der jeweiligen Mitarbeiter auf. Die Mitarbeiter des Betriebes waren auf Basis dieser Verträge für die Bw. tätig. Schon auf Grund dieses Sachverhaltes ist die Bw. als Vertragspartnerin sowie auf Grund der nachstehenden rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhalts als Arbeitgeberin der Mitarbeiter des Betriebes anzusehen.

Die Aussagen dreier Mitarbeiter (die von der Bw. jedoch in der Folge als unglaubwürdig

eingestuft werden) im Rahmen der Einvernahme durch die KIAB bestätigen die Rolle der Bw. als Betriebsinhaberin. Danach war den Mitarbeitern die Funktion der Bw. als "Chefin" der Firma bewusst. Der Gatte sei als Vertreter der Bw. und "Chef" aufgetreten. Er habe den Mitarbeitern der Bw. mitgeteilt, auch nach Übernahme des Unternehmens durch die Bw. Ansprechperson im Betrieb zu sein. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass der Gatte als Geschäftsführer bzw. Vertreter der Gattin fungiert hat.

Für ein unternehmerisches Tätigwerden des Gatten der Bw. ohne Wissen der Bw., gibt es lt. Aktenlage keinen Anhaltspunkt und wird auch nicht behauptet.

Die Qualifikation der Bw. als Arbeitgeberin ergibt sich aus den folgenden Punkten:

3. Merkmale für ein Dienstverhältnis:

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. Die Definition des § 47 Abs. 2 EStG ist eine eigenständige des Steuerrechts, und weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. 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. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl. VwGH vom 5.10.1994, 92/15/0230), die ausgeübte Tätigkeit muss in ihrer äußeren Erscheinungsform dem Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG entsprechen.

Liegt kein Dienstverhältnis i.S. des § 47 Abs. 1 und 2 EStG vor, sind die diesbezüglichen Einkünfte steuerlich als Einkünfte aus einer unternehmerischen Tätigkeit zu sehen. 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.

In jenen Fällen, in denen beide Kriterien keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien abzustellen. Zu diesen gehören insbesondere die laufende Lohnzahlung sowie das Fehlen eines Unternehmerwagnisses und einer Vertretungsbefugnis.

Es ist daher das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen.

Zur Legaldefinition und den weiteren Abgrenzungskriterien die Berufungswerberin betreffend:

a) Weisungsgebundenheit:

Hinsichtlich des Merkmales der Weisungsgebundenheit ist das sachliche Weisungsrecht, das auf den Arbeitserfolg gerichtet ist und das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht, das einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit erfordert, zu unterscheiden.

Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft innerhalb eines bestimmten Zeitraumes 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).

Entscheidend ist, ob nach dem Parteiwillen die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft erreicht und entlohnt werden soll oder ob die Herstellung eines bestimmten Arbeitserfolges Ziel des Vertrages und Grund der Entgeltzahlung ist.

Im gegenständlichen Fall wurden die Mitarbeiter der Bw. vertraglich verpflichtet, je nach Mitarbeiter im Rahmen der im Vertrag angekreuzten Tätigkeitsbereiche Beobachtungen, Ermittlungen, Kaufhauseinsätze, Personenschutz, Sicherheitsdienste, Außendienst-Kundenwerbung bzw. sonstige Dienste, welche mit den voran genannten in Verbindung stehen bzw. zu deren Erfüllung beitragen, Leistungen auf Stundenbasis zu erbringen. Die Mitarbeiter wurden daher nicht verpflichtet einen bestimmten Arbeitserfolg zu erbringen, sondern eine bestimmte Arbeitsleistung, was für das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses spricht.

Jedenfalls weisen aber das in jedem der mit den Mitarbeitern geschlossenen Dienstverträge enthaltene Verbot der Nebenbeschäftigung bei aufrechter Dienstverhältnis, die Konkurrenzklausel nach Auflösung des Dienstverhältnisses sowie die Verpflichtung zur Rückerstattung der Ausbildungskosten bei Kündigung des Arbeitnehmers als Ausfluss persönlicher Abhängigkeit vom Arbeitgeber auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hin (VwGH 31.07.1996, 95/13/0220). Ein Konkurrenzverbot dient nach der ständigen Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes primär der Hintanhaltung jenes Nachteiles, der für den Dienstgeber darin liegt, dass eine weitere Beschäftigung (Tätigkeit) die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers in unzumutbarer Weise beeinträchtigen kann, sodass dieser seine Pflichten aus dem Arbeitsverhältnis nicht mehr ordnungsgemäß erfüllen kann (OGH vom 8. November 2000, 9 ObA 218/00z, vom 31. Mai 2000, 9 ObA 19/00k, und vom 24. Jänner 2001, 9 ObA 217/00b). Diese Vertragsbestandteile, die auch in der Praxis umgesetzt wurden (Gerichtsverfahren A.K.), weisen daher auf ein Arbeitsverhältnis hin.

Dem Einwand der freien Zeiteinteilung durch die Mitarbeiter ist entgegenzuhalten, dass (abgesehen davon, dass die freie Zeiteinteilung von den einvernommenen Mitarbeitern bestritten wird) die einmal wie auch immer festgelegte Arbeitszeit von den Mitarbeitern auch eingehalten werden musste und ihre Anwesenheit vom Unternehmen auch kontrolliert wurde (wird von der Bw. nicht bestritten), was für eine gewisse Weisungsgebundenheit sowie Eingliederung in das Unternehmen spricht.

Des Weiteren sieht die Detektivanweisung der Y. auch vor, dass von den jeweiligen Detektiven Wochen-, Monats- und Sofortberichte zu erstellen sind. Diese Detektivanweisung ist It. Abschn. 4, Seite 20 integrierender Bestandteil der Detektivvereinbarungen, für deren Einhaltung die Detekteien verantwortlich sind. Die Einhaltung dieser Anweisungen musste daher von der Bw. von ihren Mitarbeitern eingefordert werden. Auf Grund der Verpflichtung der Mitarbeiter zur Erstellung von Berichten wurde aber auch eine gewisse persönliche Abhängigkeit vom Betrieb begründet.

b) 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.

Im gegenständlichen Fall hatte der jeweilige Mitarbeiter It. Angaben der Bw. zwar die Wahl sich einen bestimmten Supermarkt zur Überwachung auszusuchen (von jenen drei Mitarbeitern, deren Aussagen als nicht glaubhaft bestritten wird, wird die Vorgabe des jeweiligen Supermarktes auf Grund von vorgegebenen Einsatzplänen behauptet), diese Wahl war jedoch im Vergleich zu einem Werkvertrag, wo eine Einschränkung des Ortes der Leistungserbringung keine Einschränkung vorliegt - in Ihrer Anzahl beschränkt. Da sich die Mitarbeiter an die erstellten (vorgegebenen oder mit Kollegen abgesprochenen) Dienstpläne zu halten hatten, kann von einem Mindestmaß an betrieblicher Eingliederung ausgegangen werden.

Im Übrigen werden die Detekteien It. Detektivanweisungen der Y. (Abschn. 4), angehalten, die darin enthaltenen Anweisungen zu kontrollieren. Eine Kontrolle des Auftraggebers hinsichtlich Art, Ort und Zeit der Beschäftigung spricht für die Nichtselbstständigkeit der Mitarbeiter.

Wie bereits im Bericht über die GPLA dargestellt (S. 3), wurden den Mitarbeitern It. Dienstvertrag gewisse Betriebsmittel bzw. Ausrüstungsgegenstände von Seiten des Betriebes zur Verfügung gestellt, was ebenfalls für eine betriebliche Eingliederung spricht.

c) 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.

Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzungen mögen zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG nicht schuldet (VwGH vom 15.9.1999, 97/13/0164).

Die monatliche Abrechnung der geleisteten Arbeitsstunden im gegenständlichen Fall spricht für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses.

d) 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 Merkmales 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).

Dem Einwand der Bw., wonach die Mitarbeiter grundsätzlich die Möglichkeit gehabt hätten, Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und dadurch den Umfang und seine wirtschaftl. Tätigkeit selbst zu bestimmen, ist zu entgegnen, dass die Vereinbarung einer Entlohnung nach geleisteten Arbeitsstunden lt. Judikatur des VwGH (VwGH 02.07.2002, 2000/14/0148, 15.09.1999, 97/13/0164) für sich allein noch keine erfolgsabhängige Entlohnung darstellt und gegen das Vorliegen eines einnahmenseitigen Unternehmerwagnisses spricht.

Allein ausgabenseitig kann von einem Risiko der Mitarbeiter ausgegangen werden, weil die Mitarbeiter die Reisekosten lt. Vertrag und unbestritten auch faktisch zu tragen hatten.

e) Vertretungsbefugnis:

Im Unterschied zum Dienstvertrag handelt es sich bei einem Werkvertrag, bei dem ein bestimmter Arbeitserfolg oder ein Werk zugesagt wird, um ein Zielschuldverhältnis, das häufig auch durch Stellung eines Vertreters oder durch Beiziehung von Hilfskräften erbracht werden kann.

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. Es ist dabei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise darauf Bedacht zu nehmen, dass es sich bei der Vertretungsmöglichkeit nicht bloß um eine formale Vereinbarung, sondern um eine der üblichen Gestaltung im Wirtschaftsleben entsprechend tatsächliche Vertretungsmöglichkeit handeln muss (VwGH 05.10.1994, 92/15/0230).

Die Beiziehung von Hilfskräften zur Erfüllung eines Auftrages spricht für eine selbständige Tätigkeit, wenn diese Hilfskräfte auf Namen und Rechnung des Auftragnehmers tätig werden (VwGH 27.06.1989, 88/14/0112).

Die Bw. behauptet zwar das Vorliegen einer Vertretungstätigkeit durch einen gewissen Herrn K.P.. In den Aufzeichnungen des Unternehmens befinden sich jedoch nur direkte Abrechnungen mit Herrn K.P.. Für welchen Mitarbeiter Herr K.P. in dessen Auftrag und auf dessen Rechnung Herr K.P. tätig gewesen sein soll, wurde weder behauptet, noch nachgewiesen. Die tatsächliche Nutzung der im "freien Dienstvertrag" eingeräumten Vertretungsmöglichkeit konnte aus obigen Gründen nicht nachgewiesen werden und ist auf Grund der notwendigen Erfordernisse (Gewerbeberechtigung, Führerschein, Waffenschein ...) des Vertreters auch nicht zu erwarten. Wie bereits im Bericht vom 18.01.2008 (S. 3) dargestellt, kann von einem generellen Vertretungsrecht nicht ausgegangen werden, wenn die Vertretung nur aus einem Pool der bei einem Arbeitgeber Beschäftigten erfolgen darf, was bei Herrn K.P. der Fall ist.

Der diesbezügliche Einwand geht daher ins Leere. Das Fehlen einer faktischen Vertretungsmöglichkeit spricht für das Vorliegen eines steuerlichen Arbeitsverhältnisses.

Aus den angeführten Gründen spricht das Gesamtbild der zu beurteilenden Tätigkeit überwiegend für das Vorliegen von echten Dienstverhältnissen.

4. Reisekosten:

Gem. § 26 Z 4 EStG gehören aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen und als Tages- und Nächtigungsgelder gezahlte Beträge nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Ein neben dem vereinbarten Stundenhonorar zu erfolgender Ersatz von Reisekosten war It. den abgeschlossenen freien Dienstverträgen von vorne herein nicht vorgesehen (It. den abgeschlossenen Dienstverträgen beinhaltet das Stundenhonorar sämtliche wie immer gartete Nebenkosten wie z.B. Kilometergelder, Spesen aller Art, Sozialabgaben etc.). Die Reiseaufwandsentschädigungen wurden erst im Wege der monatlichen Abrechnung aus den vereinbarten Stunden herausgerechnet. Dies ergibt sich auch aus den Aussagen der drei einvernommenen Mitarbeiter. Eine derartige Gehaltsumwandlung kann nicht zu einer steuerbegünstigten Auszahlung führen.

Ergänzend ist zu erwähnen, dass als Dienstort jener Ort anzusehen ist, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Das sind im gegenständlichen Fall die Supermärkte, in denen die Arbeitnehmer sind. Tatsächliche Fahrtkosten sowie Diäten könnten auch aus diesem Grund für derartige Fahrten nicht steuerfrei ausgezahlt werden.

5. Haftung Lohnsteuer:

Gem. § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen. Die Haftung des Arbeitgebers besteht insoweit, als er die Lohnsteuer nach Maßgabe der Verhältnisse unrichtig berechnet hat.

Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 Einkommensteuergesetz (EStG 1988) iVm § 202 Abs. 1 und § 224 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) wurde im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei"; dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" ist insbesondere die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstellt und die festgestellten Abgaben- bzw. Beitragsnachforderungen nicht bloß von geringem Ausmaß sind, waren bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an der Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung auszusprechen.

Hat der Arbeitnehmer bereits im Rahmen der Veranlagung eine nicht einbehaltene Lohnsteuer entrichtet, so kann der Arbeitgeber dafür nicht mehr in Anspruch genommen werden (vgl. VwGH 13.9.1972r 2218/71). Die bloße Behauptung des Arbeitgebers, die Steuerschuld wäre durch Zahlung des Arbeitnehmers bereits erloschen, genügt nicht; der Arbeitgeber muss diese Behauptung beweisen oder der Abgabenbehörde jene Daten bekannt geben, die erforderlich sind, eine solche Behauptung ohne Aufwand zu überprüfen (vgl. VwGH 10.4.1985, 84/13/0004).

Ein diesbezüglicher Nachweis wurde von der Bw. nicht erbracht.

6. Verletzung von Verfahrensvorschriften:

Die Bw. behauptet die Verletzung von Verfahrensvorschriften durch das Finanzamt, weil sich die Beweiswürdigung des Finanzamtes vorwiegend auf zwei Unterlagen stütze, nämlich die Niederschriften über die Aussagen von drei ehemaligen Mitarbeitern, sowie die Detektivanweisung. Trotz mehrfachen Verlangens durch die Bw. habe die Behörde zur Ermittlung des Sachverhaltes keine weiteren Schritte unternommen.

So sei mehrfach darauf hingewiesen worden, dass die Aussagen des A.K. nicht glaubwürdig sei, weil er seine Tätigkeit bei der Bw. beendet habe und in der Folge eine Mahnklage gegenüber der Bw. eingebracht habe, die er in der Folge verloren habe.

Des Weiteren seien auch die Aussagen des Herrn T.M. sowie der Fr. N.R. nicht glaubwürdig, weil sich diese Personen in ihren Aussagen auf Herrn A.K. bezogen hätten.

Es sei des Weiteren nicht verständlich, warum Herr und Frau B., sowie andere Mitarbeiter nicht einvernommen worden seien.

Nach Ansicht des Finanzamtes stellen die vorgebrachten Einwendungen keinen Grund dar die Aussagen der drei Mitarbeiter (jedenfalls aber der Aussagen von Fr. N.R. und Herrn T.M.) als unglaublich zu bewerten, zumal sich die Bw. teilweise selbst auf diese Aussagen bezieht (Seite 2 der Berufung). Es besteht auch kein Grund weitere Zeugen einzuvernehmen, weil die Einvernahme weiterer Personen in Anbetracht der übrigen Beweismittel (freie Dienstverträge, Abrechnungen, Detektivanweisung der Y.), die von der Bw. nicht bestritten werden und für sich alleine schon das Vorliegen von Arbeitsverhältnissen belegen, als unerheblich einzustufen sind.

Im Übrigen wurde von der Bw. nicht konkretisiert, welche Mitarbeiter zu welchem Punkt genau Auskunft geben sollten.

Lt. Bw. sei die Detektivanweisung ein internes Dokument der Fa. Y., aus welchem nicht abgeleitet werden könne, ob und welches Weisungsverhältnis zwischen Bw. und den freien Dienstnehmern bestanden habe.

Diesem Vorbringen kann nicht gefolgt werden, weil die Detektivanweisung der Fa. Y. It. Punkt 4 integrierender Bestandteil der Detektivvereinbarungen ist und von allen bei der Y.

Beschäftigten genau einzuhalten ist. Die Detektei ist danach für die Umsetzung der darin enthaltenen Anweisungen für ihre Detektive verantwortlich.

Die Bw. war daher gegenüber der Fa. Y. zur Einhaltung dieser Vorgaben durch ihre Mitarbeiter verpflichtet und musste die Einhaltung dieser Anweisungen zwangsläufig von ihren eigenen Mitarbeitern einfordern und Bestandteil ihrer Weisungen den Mitarbeitern gegenüber werden lassen (das Vorliegen einer generellen Dienstanweisung, deren Inkrafttreten von der Bw. bestritten wird, ist daher nicht von Belang).

Da auf Grund der obigen Ausführungen, bezogen auf die von den Mitarbeitern des Betriebes erbrachten Leistungen, vom Vorliegen steuerlicher Arbeitsverhältnisse auszugehen ist, war die Berufung abzuweisen."

Form- und fristgerecht beantragte die Bw mit Fax-Eingabe vom 11. September 2008 die Vorlage der Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide (LSt., DB u. DZ) an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend führte die Bw. dazu im Wesentlichen aus, dass sie entgegen den Ausführungen des Finanzamtes nicht als Arbeitgeberin für den maßgeblichen Zeitraum anzusehen sei, wodurch für sie auch keine Haftung in Frage komme. Zudem sei nach den Bestimmungen der §§ 82f. EStG eine Arbeitgeberhaftung für die Lohnsteuer als Ausnahme- und nicht als Regelfall anzusehen. Vielmehr sei das Lohnsteueraufkommen im Veranlagungsweg des Arbeitnehmers zu erheben (gegebenenfalls durch Wiederaufnahme des Verfahrens). Somit scheide eine Arbeitgeberhaftung im vorliegenden Falle aus. Dies stehe auch im Einklang mit jüngsten Medienberichten (z.B. Lohnsteuernachforderung direkt bei Ex-Generaldirektor C. und nicht etwa bei der AG. als Dienstgeber) und werde auch vom BMF so gesehen.

Sofern von freien Dienstnehmern Einkommensteuererklärungen abgegeben bzw. von diesen Einkommensteuervorauszahlungen geleistet worden seien, so folge aus der Ermessensübung, dass das BMF die Haftung des Arbeitgebers nach § 82 EStG nicht mehr in Anspruch nehmen dürfe (VwGH vom 3.8.2004, 2000/13/14/0046 bzw. VwGH vom 25.2.2002, 2001/15/0152).

Außerdem scheide die Arbeitgeberhaftung auch dann aus, wenn kein

Einkommensteuerbescheid für das entsprechende Jahr vorliege, da der betreffende Auftragnehmer mangels Überschreiten der steuerrelevanten Einkommensgrenzen gar nicht erklärungs- bzw. einkommensteuerpflichtig sei. Ansonsten käme es zu dem absurden Fall, dass vom Arbeitgeber Lohnsteuer abgeführt werden würde, die sodann den Arbeitnehmer in weiterer Folge wieder gutgeschrieben werden würde. Folglich sei der Abgaben- und Haftungsbescheid 2005 gänzlich ersatzlos aufzuheben sowie der Abgaben- und Haftungsbescheid 2006 hinsichtlich der gesamten Lohnsteuer in Höhe von € 15.271,08 rechtswidrig.

Dass es sich bei den als freien Dienstnehmern beschäftigten Personen um aus steuerrechtlicher Sicht echte Dienstverhältnisse nach § 47 Abs. 2 EStG handle, werde vom Finanzamt lediglich aus den Niederschriften über die Befragung von drei ehemaligen "Mitarbeitern" (A.K., N.R., T.M.) im Jänner 2007 durch die KIAB sowie einer Detektivanweisung abgeleitet. Allerdings seien vom Finanzamt keine weiteren Schritte zur tatsächlichen Sachverhaltsermittlung unternommen worden, wodurch in mehrfacherweise Verfahrensvorschriften (vor allem die Verpflichtung zur amtswegigen Ermittlung des vollständigen Sachverhalts, Gewährung des Parteiengehörs und die Beweiswürdigung im Fall divergierender Unterlagen bzw. widersprüchlicher Aussagen) verletzt worden seien. Unterstützend dazu sei auszuführen, dass die Aussage von Herrn A.K. nicht glaubwürdig sei, habe dieser doch etwa die fragliche Tätigkeit bei ihr bereits Mitte 2006 beendet und im August eine Mahnklage ihr gegenüber eingebracht und in weiterer Folge ein Rechtsverfahren (BGAZ.) verloren. Es entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass bei dieser Ausgangslage von Herrn A.K. Aussagen getätigt worden seien, die ihr zum Schaden gereichen würden.

Dies gelte ebenso für die Aussagen von Herrn T.M., der erst sechs Tage nach Herrn A.K. (zur Bestätigung dessen Aussagen) einvernommen worden sei, sowie auch für die Aussagen von Frau N.R.. Im Endeffekt haben sich die drei einvernommenen Personen wechselseitig als "Bestätigungspersonen" angegeben, was einen mehr als fragwürdigen Verweiszirkel darstelle. Im Übrigen sei weder sie selbst, noch ihr Gatte bzw. andere freie Mitarbeiter zur Feststellung des Sachverhaltes gehört worden. Zudem würden sich auch aus den Aussagen der oben angeführten drei Personen deutliche Hinweise bzw. Merkmale ergeben, die gegen die Annahme des Vorliegens von echten Dienstverhältnissen sprächen.

So handle es sich bei der "Dokumentation- Detektivanweisung" um ein internes Dokument von "Y.", dessen Adressatenkreis vornehmlich die vom Unternehmen selbst beschäftigten Detektive bilden würden. Diese Detektivanweisung mag zwar durchaus auch Aussagen zu "Fremddetektiven" enthalten, jedoch könne daraus weder ein Weisungsverhältnis noch eine persönliche Abhängigkeit zwischen ihr und den freien Dienstnehmern abgeleitet werden.

Nach § 47 Abs. 2 EStG bestehe ein steuerrechtliches Dienstverhältnis dann, wenn eine Weisungsbindung und die betriebliche Eingliederung zum Arbeitgeber vorliege. Bereits aus der gegenständlich vorliegenden Außendiensttätigkeit scheide eine betriebliche Eingliederung schon im Vorfeld aus. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sei somit dieses Kriterium auszublenden und es verbleibe bloß die Frage nach einer allfälligen Weisungsbindung. Auch eine solche liege jedoch deshalb nicht vor, da die Auftragnehmer einerseits im Rahmen ihrer freien Dienstverhältnisse die Möglichkeit hatten, sich vertreten zu lassen (sofern der Vertreter die notwendigen Voraussetzungen wie Führerschein, Waffenschein, etc. erfüllt habe) und andererseits selbst die Ausführung bestimmter Aufträge (z.B. Überwachung eines speziellen Supermarktes) angeboten hätten. Die freien Dienstnehmer konnten sich also aussuchen, welche Filialen an welchen Tagen und in welchen Zeiträumen und in welcher Reihenfolge zu überwachen gewesen wären. Es habe in keinem Fall eine örtliche bzw. zeitliche Weisung ihrerseits bestanden.

Solch geartete Fälle erkenne auch der VwGH an, wenn er zutreffend ausführt, dass nicht bereits jede Unterordnung unter den Willen eines Anderen, die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person herbeiführe (VwGH vom 2.7.2007, 2000/14/0148). Somit gehe auch das zweite maßgebliche Merkmal ins Leere. Beispielsweise habe auch der einen Werkvertrag erfüllende Unternehmer sich im Regelfall bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung von bestimmten Weisungen seines Auftraggebers zu verpflichten, ohne dass er dadurch seine Selbständigkeit verliere.

Für die freien Dienstnehmer habe es lediglich eine Informationspflicht an den jeweiligen Filialleiter von Y. gegeben, um dort die zeitliche Anwesenheit offenzulegen (da es von den Filialleitern selbst zeitliche Schwerpunkt wünsche gegeben habe, die allerdings unmittelbar mit den freien Dienstnehmern selbst erörtert worden seien). Von ihrer Seite habe es keine Vorgaben gegeben, sich die (nicht angekündigte) Anwesenheit von einem Filialleiter bestätigen zu lassen.

Unbeachtet blieb, dass das Unternehmerrisiko ein wesentliches Entscheidungsmerkmal gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses darstelle. Das Unternehmerrisiko bestehe darin, dass die Höhe der Einkünfte eines Abgabepflichtigen ausschließlich oder weitgehend vom Erfolg seines Tätigwerdens abhängig seien (VwGH vom 22.2.1989, 84/13/0001). Nach den erlassmäßigen Aussagen des BMF, textiert in den LSTR 2002, Rz 958, müsse der Auftragnehmer grundsätzlich die Möglichkeit haben, Aufträge anzunehmen oder abzulehnen um somit den Umfang und den wirtschaftlichen Erfolg der Tätigkeit selbst zu bestimmen. Durch die freie wählbare Einteilung der freien Dienstnehmer, welche und wie viele Filialen in welchem Zeitraum betreut werden würden, werde augenscheinlich, dass diese über ihre Einnahmenseite selbst bestimmen konnten. Es habe von ihr keine Verpflichtung gegeben, wie

viele Stunden in einer Periode zu leisten gewesen wären, das Entgelt habe sich nach den geleisteten Stunden (wie im freien Dienstvertrag geregelt) bemessen. Deutlich steche aus diesen Ausführungen hervor, dass es maßgeblich sei, ob den Leistungserbringer tatsächlich das Wagnis von fallenden Einnahmenschwankungen getroffen habe (z.B. durch Verhinderung aufgrund von Krankheit, Pflegeverhinderung, etc.). Zudem habe etwa im Fall von Schwangerschaften kein Mutterschutz und im Urlaub auch kein Anspruch auf Urlaubsentgelt bzw. kein Anspruch auf Abfertigung und auch kein Anspruch auf Arbeitslosengeld bestanden. Auch sei der freie Dienstnehmer für die Fahrtkosten und sonstigen anfallenden Kosten selbst verantwortlich gewesen, wobei diese je nach der vom freien Dienstnehmer vorgenommenen Filialeinteilung geschwankt hätten. All diese Umstände würden ihrer Ansicht nach deutlich gegen das Vorliegen von echten Dienstverhältnissen sprechen.

Nachdem die Nachverrechnung an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag offenbar auch darauf basiere, dass Reise- bzw. Fahrtkosten nicht anerkannt worden seien, gelte es, die Ausführungen in der Niederschrift der KIAB betreffend Frau N.R. (Seite 5) hervorzuheben: "*... Jeden Monat überstiegen meine gefahrenen Kilometer jene, die ich in meiner Honorarnote legen durfte ... Durchschnittlich fuhr ich 4.000 Kilometer mit meinem privat PKW im Monat.*" Daraus folge eindrucksvoll, dass bei der Außendiensttätigkeit Fahrtkosten von erheblichem Ausmaß angefallen seien. Dies nun losgelöst davon ob ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vorliege oder nicht. Es sei jedoch jedenfalls nachvollziehbar, welche Personen wie oft welche Strecken gefahren seien. Dabei wären auch die Fahrten zwischen den Filialen (wechselnde Arbeitsorte) sowie die Fahrten zu einzelnen Veranstaltungen und Familienheimfahrten zu beachten gewesen, da einer Besteuerung immer nur tatsächlich ausbezahlte Bezüge unterzogen werden könnten sowie bei den ausbezahlten Bezügen es zu überprüfen gelte, ob aufgrund von Befreiungen (§ 26 Z 4 EStG) bestimmte Teile aus der Steuerbemessungsgrundlage auszuschneiden seien. Eine derartige Prüfungshandlung sei von Seiten des Finanzamtes jedoch (unzulässiger weise) nicht erfolgt.

Mit Bericht vom 9. Oktober 2008 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Unter Hinweis auf die Begründungsargumente in der Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2008 beantragte das Finanzamt die gänzliche Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist klarzustellen, dass die gegenständlich angefochtenen erstinstanzlichen Haftungs- und Abgabenbescheide (LSt., DB. und DZ) für die Jahre 2005 und 2006 je vom 18. Jänner

2008 gegenüber der Bw. ergangen und daher rechtswirksam erlassen worden sind. Als zulässig wird vom Unabhängigen Finanzsenat auch erkannt, dass die gegenständlichen Bescheidsprüche zu deren Auslegung (Begründung) auf die Inhalte des GPLA-Berichtes vom 18.01.2008 verweisen. In diesem Zusammenhang gilt anzumerken, dass allfällige erstinstanzliche Begründungsmängel durchaus auch in einem Rechtsmittelverfahren durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz saniert werden können.

1. Arbeitgebereigenschaft und LSt-Haftung:

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 des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt.

Nach [§ 82 EStG 1988](#) (idF. BGBl Nr. I 9/1998) haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Die Qualifikation der Bw. als Arbeitgeberin iSd. § 47 Abs. 1 EStG 1988 ergibt sich nach den Akteninhalten sowohl aus den ausdrücklich schriftlich abgeschlossenen "freien Dienstverträgen" (unterzeichnet von der Bw. und dem jeweiligen freien Dienstnehmer) als auch aus den Ergebnisinhalten der niederschriftlichen Einvernahmen dreier Mitarbeiter der Bw. als Zeugen durch die KIAB des Finanzamtes Klagenfurt (siehe Niederschriften: A.K. vom 16.01.200; N.R. und T.M. je vom 22.01.2007). Nach den Berechnungsergebnissen des bezugshabenden GPLA-Prüfungsberichtes vom 18.01.2008 ist eine Vorschreibung der Lohnabgaben (LSt., DB. und DZ) gegenüber der Bw. ausschließlich in jenen Fällen erfolgt, in denen die Bw. nach deren eigenen Lohn- und Buchhaltungsunterlagen auch den in Rede stehenden "Entgelt- bzw. Lohnaufwand" getragen hat. Dass der Inhalt der von ihr anlässlich der Lohnsteuerprüfung vorgelegten Lohnkonten und Buchhaltungsunterlagen unrichtig wäre, wurde von der Bw. nicht behauptet.

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung kommt es für die Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers allein darauf an, welcher Betrag an Lohnsteuer bei der Auszahlung des Arbeitslohnes einzubehalten war und welcher Betrag an Lohnsteuer von ihm tatsächlich einbehalten worden ist. Die Höhe der Einkommensteuer, die sich bei dem einzelnen Arbeitnehmer nach Durchführung einer Veranlagung und Aufteilung der von ihm für das Kalenderjahr zu zahlenden Einkommensteuer auf die betreffenden Lohnzahlungszeiträume ergibt, ist für die Frage, ob die Lohnsteuer in diesen Lohnzahlungszeiträumen vom

Arbeitgeber richtig einbehalten oder abgeführt wurde, und somit für die Frage seiner Haftung ohne Bedeutung (VwGH 29.06.1965, 1428/64).

Ist die Berechnung der Lohnsteuer unrichtig, so ist die Haftung des Arbeitgebers auch dann gegeben, wenn ihn an der unrichtigen Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer kein Verschulden trifft (vgl. VwGH 22.01.1986, 84/13/0013; 31.05.2006, 2003/13/0139, § 82 EStG 1988 E 32; OGH 17.6.1987, 14 ObA 80/87). Weder Zahlungsschwierigkeiten noch die Erklärung des Arbeitnehmers, er würde die vom Arbeitgeber erhaltenen Bezüge zur Einkommensteuer erklären, befreien den Arbeitgeber von der Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer (siehe Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, Band III E, 50. Lfg., § 82 Tz 5 und die dort angeführte VwGH-Judikatur).

Der Auffassung der Bw. im Vorlageantrag, dass die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in puncto Qualifikation "einer unzulässigen LSt.-Arbeitgeberhaftung" nach den Erkenntnissen vom 3.8.2004, 2000/13/14/0046 bzw. vom 25.2.2002, 2001/15/0152, auch auf den vorliegenden Streitfall anwendbar sei, ist nicht zu folgen, zumal diesen beiden VwGH-Verfahren ein Sachverhalt zu Grunde lag, der mit der gegenständlich zu beurteilenden Sach- und Aktenlage "gänzlich" nicht vergleichbar ist.

Aber auch die übrigen von der Bw. in diesem Zusammenhang vorgebrachten Berufungsargumente vermochten nicht zu überzeugen. Dies auch deshalb, da aus den umfangreichen Begründungselementen der gegenständlich erstinstanzlich erlassenen Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2008 sich für den Unabhängigen Finanzsenat zweifelsfrei erkennen lässt, welcher Sachverhalt der Lohnabgabennachforderung (LSt., DB und DZ, siehe GPLA-Bericht vom 18.01.2008) zugrunde gelegt worden ist, aus welchen Erwägungen bzw. Schlussfolgerungen das Finanzamt zur Feststellung gelangt ist, dass die Bw. als Arbeitgeberin iSd. § 47 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen ist und aus welchen Gründen das Finanzamt die Bw. zur Lohnsteuer -Arbeitgeberhaftung nach § 82 EStG 1988 herangezogen hat (siehe BVE-Begründungspunkte: 1, 2, 3 und 5).

2. Dienstverhältnisse - Arbeitnehmer - Steuerabzug vom Arbeitslohn:

Gegenständlich steht in Streit, ob die von der Bw. im Prüfungszeitraum 2005 und 2006 an sogenannte "freie Dienstnehmer" ausbezahlten Entgelte (zB. Stundenhonorare, fiktive Reisekostenersätze) den Lohnabgaben (LSt., DB und DZ) zu unterwerfen seien, weil insoweit "echte" Dienstverhältnisse iSd. [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) vorlägen.

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Die Bw. betrieb in den verfahrensgegenständlichen Jahren ein Detektivunternehmen.
- Evident ist, dass die im Bericht über das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung vom 18.01.2008 namentlich angeführten Mitarbeiter mit der Bw. schriftliche Tätigkeitsvereinbarungen in Form

von "Freien Dienstverträgen" abgeschlossen hatten und ab 1. September 2005 für ihre Tätigkeiten von der Bw. entlohnt worden waren.

- Im Rahmen von Überprüfungshandlungen der KIAB des Finanzamtes Klagenfurt wurden drei freie Dienstnehmer, die im Prüfungszeitraum im Vertragsverhältnis zur Bw. standen, als Zeugen einvernommen und eingehend ua. zur Tätigkeitsausübung (zB. organisatorische Abwicklung), zur Arbeitszeiteinteilung, zur Möglichkeit auf den Arbeitsverlauf persönlich Einfluss zu nehmen (zB. Vertretungsmöglichkeit) und zur Entlohnungsabrechnung befragt. Aus den Befragungsprotokollen der niederschriftlich einvernommenen "Zeugen" geht ua. schlüssig hervor, dass diese ihre Tätigkeiten bzw. genau umrissenen Leistungen auf Grund von Weisungen der Bw. an vorgegebenen Arbeitsorten (zB. Detektivdienste und Monitorüberwachungen in Supermärkten, Ordner- und Sicherheitsdienste bei div. Veranstaltungen) sowie verpflichtend persönlich einzuhaltenden Dienst- und Zeitplänen (Protokollaussage: auch die Pausen waren vorgeschrieben) zu erbringen hatten. Nach den einhelligen Aussagen dieser drei Zeugen habe für diese ein sanktionsloses Ablehnungsrecht übertragener Aufgabenbereiche bzw. Tätigkeiten nicht bestanden. Die Einhaltung der angeordneten und jeweils persönlich zu erbringenden Arbeitszeit (ua. Pausen) seien fallweise von der Bw. kontrolliert worden. Eine frei wählbare Vertretungsmöglichkeit sei einem verhinderten "freien Mitarbeiter" nicht eingeräumt gewesen. Darüber hinaus habe für alle freien Dienstnehmer ein striktes Konkurrenzverbot bestanden. Die Entlohnung sei in Form eines Stundenhonorars und in Entsprechung der abzugebenden Arbeitszeitaufschreibungen erfolgt. Auch gaben die einvernommenen Zeugen an, dass Entlohnungsansprüche auf Stundenabrechnungsbasis, welche allerdings ein betragsmäßig vorgegebenes wöchentliches Honorarfixum überschritten hätten, von der Bw. in Form von Kilometergeldauszahlungen (Protokollaussage: "ohne Fahrtenbuchaufschreibungen und fiktiver KM-Fahrleistung") und Diäten abgegolten worden seien (siehe Niederschriften: A.K. vom 16.01.2007; N.R. und T.M. je vom 22.01.2007).

- Fest steht, dass sich die freien Dienstnehmer bezüglich der Tätigkeiten in den Y. Märkten und div. S. Filialen an die einheitliche Dienstleistungsvorgabe (Dienstanweisung beinhaltend: Dienstplanung, Anmelden bei Dienstbeginn, Pausenregelung, Abmeldung bei Dienstende, Ausfüllen und Abgabe der bereitgestellten Arbeitsunterlagen: wie zB. Niederschriften, Überwachungsbestätigungen, Wochenberichte, Regresskostenliste, Honorarnote, etc.) der Bw. zu halten hatten. Diese schriftliche Dienstanweisung, erstellt durch die Bw., musste vom freien Dienstnehmer durch persönliche Unterschriftsleistung bestätigt werden (siehe XX. - Dienstanweisung, gezeichnet Bw. für die Geschäftsleitung, gültig ab 1.4.2006).

- Fest steht, dass die für die Bw. tätigen freien Dienstnehmer im Prüfungszeitraum dieser ihre persönliche Arbeitskraft (keine speziellen Werke) geschuldet hatten und deren monatliche

Entlohnungen (Lohnabrechnung) auf Basis von vertraglich festgesetzten brutto Stundensätzen sowie nach Maßgabe ihrer tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden erfolgten.

- Fest steht, dass der auf Grund von Buchhaltungsunterlagen der Bw. vom GPLA-Prüfungsorgan für jeden einzelnen freien Dienstnehmer ermittelte Arbeitslohnaufwand von der Bw. monatlich abgerechnet und getragen (siehe ua. Lohnkonten) worden war. Zur "Entlohnung" hielt das Prüfungsorgan im Bericht vom 18.01.2008 ua. fest, dass der "Lohnabgabennachversteuerungsberechnung" der jeweils vertraglich vereinbarte Stundensatz unter Beachtung der jeweils im Lohnzahlungszeitraum erbrachter Arbeitsstunden zu Grunde gelegt worden sei.

- Ebenso steht schlüssig fest, dass die von der Bw. unter dem Titel "Reiseaufwandsentschädigungen" ausbezahlten Vergütungen von der Bw. im Wege der monatlichen Entgeltabrechnungen (vertragswidrig) aus den vereinbarten Stundenhonoraren "fiktiv" herausgerechnet worden waren. Mangels überprüfbarer bzw. geeigneter Dienstreiseaufschreibungen und ordnungsgemäßer Reisekostenabrechnungen konnte folglich diesbezüglich auch von keiner konkreten Leistung der Bw. iSd. § 26 EStG 1988 gesprochen werden (siehe Prüfbericht vom 18.01.2008).

- Fest steht, dass es sich in dem von der Bw. im Vorlageantrag angesprochenen Gerichtsverfahren (BGAZ.), womit das Klagebegehren des Klägers A.K. gegenüber der Bw. als Beklagten abgewiesen wurde, um die Fragenbeurteilung "offener Werklohnzahlung - mit allfälligen Gegenforderungsansprüchen" anlässlich einer (schriftlich) vereinbarten Vertragsauflösung gehandelt hat. Aus diesem Urteil geht allerdings klar hervor, dass der freie Dienstnehmer A.K. seit 1.9.2005 in einem Vertragsverhältnis zur Bw. stand und von der Bw. für die jeweils erbrachten Tätigkeiten auf Stundenhonorarbasis (monatlich) entlohnt worden war.

- Aktenkundig ist, dass das Finanzamt der Bw. in seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2008 diverse entscheidungsrelevanten Sachverhaltsfeststellungen wiederholt vorhielt und des Weiteren sachbezogen in nachvollziehbarer Weise auch auf die verfahrensrechtlichen Berufungsvorbringen der Bw. einging. Um unnötige Wiederholungen zu vermeiden wird diesbezüglich auf die detaillierten und umfangreichen Sachverhaltsfeststellungen in der Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2008 verwiesen.

Rechtliche Beurteilung:

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 des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist

eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt.

Nach [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) liegt ein Dienstverhältnis u.a. dann 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.

[§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) bestimmt, dass Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind.

Gemäß [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) gehören Beträge (Leistungen des Arbeitgebers), die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstvorrichtungen verlässt oder so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Nach der Bestimmung des § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (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 § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Ziffer 1 lit. a) und b) EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Ziffer 2 EStG 1988.

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

Nach Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar, Band III D, § 47 EStG 1988, Tz 4.3, liegt ein Dienstverhältnis nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 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. Die Definition des § 47 Abs. 2 EStG ist 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 22.01.1986, 84/13/0015).

Für die Beurteilung der Frage, ob ein Dienstverhältnis besteht, kommt es nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung (Dienstvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag, etc.) an. Es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht (vgl. VwGH 23.03.1983, 82/13/0063).

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind somit zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien, wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, Bedacht zu nehmen (VwGH 22.03.2010, 2009/15/0200).

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist daher stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 01.12.1992, 88/14/0115).

Das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. 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 28.05.2009, 2007/15/0163).

Aus dem zum Streitfall erstinstanzlich festgestellten Sachverhalt, der seinem entscheidungsrelevanten Inhalt nach vorstehend wiedergegeben wurde, geht für den Unabhängigen Finanzsenat aus dem Gesamtbild der zu beurteilenden Tätigkeit bzw. Leistungserbringung klar hervor, dass die betroffenen "freien Mitarbeiter" dabei in den geschäftlichen Organismus der Bw. eingegliedert gewesen waren und in Entsprechung der Auftragserfüllung der Bw. gegenüber ihren Geschäftspartnern (Kunden) unter Beachtung der jeweils persönlich zu erbringenden Tätigkeits- und Aufgabenbereiche an von der Bw. vorgegebenen Arbeitsorten und zeitlichen Gegebenheiten (Einhaltung des Dienstplanes, Pausen, etc.) gebunden gewesen waren. Für die Behauptung der Bw., dass die "Zeugenaussagen" der durch die KIAB einvernommenen freien Dienstnehmer nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprochen hätten, gibt es laut Aktenlage weder Nachweise noch Anhaltspunkte. Inwieweit eine weitere Zeugeneinvernahme der Bw. selbst oder ihres Gatten oder anderer freier Dienstnehmer zusätzliche Klarheit zu den oben angeführten

sachverhaltserheblichen Tatsachen erbringen hätte können, legte die Bw. im gesamten Berufungsverfahren nicht konkret dar, sodass von einer diesbezüglichen Beweisaufnahme im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren Abstand genommen werden konnte.

Bezüglich des Einwandes der Bw. im Vorlageantrag, dass im Falle einer Außendiensttätigkeit nicht von einer betrieblichen Eingliederung zum Arbeitgeber gesprochen werden könne, ist zu entgegnen, dass gerade die zu erfüllenden Aufgabenbereiche der betroffenen "freien Mitarbeiter" in den Betrieben bzw. Unternehmensanlagen bei den Geschäftspartnern der Bw. als "Auftraggeber" die Aspekte von organisatorischen Eingliederungen in betriebliche Abläufe durch Vorgabe eines bestimmten "Arbeitsortes" und geregelter "Arbeitszeit", wenn auch nicht in einer eigenen Betriebsanlage der Bw., widerspiegeln. Im Übrigen wird die Behauptung der Bw., es seien die freien Dienstnehmer durch die Außendiensttätigkeit bei ihr nicht eingegliedert gewesen, durch die eigene "XX. - Dienstanweisung der Bw." klar widerlegt. In der Verpflichtung der freien Dienstnehmer eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden zu vorgegebener Zeit an einem bestimmten Arbeitsort im Auftrag und in Absprache mit der Bw. zu leisten, auch wenn man sich dabei an organisatorischen Betriebsabläufen sowie an den betrieblichen Erfordernissen von Kunden zu orientieren hatte, ist als ein klares Indiz für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. zu deuten (siehe Niederschriften der Zeugenaussagen der Mitarbeiter der Bw.).

Das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. 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 28.5.2009, 2007/15/0163).

Die persönliche Weisungsgebundenheit der betroffenen "freien Mitarbeiter" spiegelt sich gegenständlich ua. auch in den glaubhaften Zeugenaussagen der Mitarbeiter der Bw. wieder, wonach sich diese bei Zuweisung eines neuen Beschäftigungs- bzw. Tätigkeitsortes vor Dienstantritt bei der Bw. telefonisch melden mussten und bei Ausübung ihrer Tätigkeiten von der Bw. regelmäßigen Arbeitszeitkontrollen unterzogen wurden. Auch die Arbeitseinsätze und zeitlichen Arbeitsabläufe wurden von der Bw. jeweils vorgegeben und mussten durch persönliches Tätigwerden und entsprechende Berichtspflichten ihr gegenüber (Bestandteil von Detektivvereinbarungen) erfüllt werden. Des Weiteren hatten sich die "freien Dienstnehmer" auch an die jeweils vorgegebenen, getroffenen Diensterteilungen und -zeiten zu halten. Eine allfällige Dienstverhinderung musste der Bw. gemeldet werden.

Nach den einhelligen Zeugenaussagen der einvernommenen "freien Mitarbeitern" stand es zudem auch nicht in deren Belieben Arbeitsleistungen abzulehnen oder den Beschäftigungsort jederzeit zu verlassen. Für den Richtigkeitserweis der diesbezüglich getätigten

Zeugenerklärungen spricht auch die eigene schriftliche Dienstleistungsvorgabe der Bw. (XX. - Dienstanweisung). Auch dieses Kriterium spricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates klar für die Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung der betroffenen "freien Mitarbeiter" und ein Schulden ihrer persönlichen Arbeitskraft gegenüber der Bw. und damit für ein Dienstverhältnis.

Die Annahme des Finanzamtes, dass die betroffenen "freien Mitarbeiter" unter Beachtung der Weisungsgebundenheit ihre Tätigkeiten gegenüber der Bw. zu erbringen hatten, ist daher gerechtfertigt (siehe dazu auch die Begründungselemente des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2008, Pkt. 3a).

Zu den wesentlichen Merkmalen eines Dienstverhältnisses zählt auch, dass der Arbeitnehmer für seine persönlichen Arbeitsleistungen 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.

Im gegenständlichen Streitfall erfolgte die Entlohnung nach vereinbarten festen Stundensätzen und nach Maßgabe der vorgelegten Stundenaufzeichnungen der betroffenen "freien Mitarbeiter".

In den von der Bw. vorgetragenen Umständen, dass die freien Dienstnehmer kein Anrecht auf Arbeitnehmeransprüche (zB. Sonderzahlungen, Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheits- oder Pflegefall, Abfertigungsansprüche) gehabt hätten und im Falle von nicht geleisteten Stunden in einer Periode (zB. wegen Krankheit oder Pflegeverhinderung) kein Entgelt erhielten, kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates noch kein ein Dienstverhältnis ausschließendes Unternehmerrisiko erblickt werden.

Unrichtig erweist sich auch die Zweckbehauptung der Bw., das Finanzamt habe die in Rede stehende Nachverrechnungen an LSt., DB. und DZ. ohne eine Überprüfungshandlung auf eine mögliche Steuerbefreiung aus dem Titel des § 26 Z 4 EStG 1988 vorgenommen.

Damit Leistungen eines Arbeitgebers als Reisevergütungen nach § 26 Z 4 EStG 1988 steuerlich qualifiziert werden können, muss es sich dabei um "Arbeitnehmeransprüche" handeln, deren Bezahlung auf Grund von Reisekostenabrechnungen klar die Funktion eines Kostenersatzes (zB. Kilometergelder, Diäten) erfüllen. Im gegenständlichen Fall wurden von den freien Mitarbeitern keinerlei geeignete Reiseaufzeichnungen geführt und die in Rede stehenden "fiktiv angenommenen Reisekosten" von der Bw. vielmehr aus einem "fix vereinbarten Stundenhonorarsatz" herausgerechnet und ohne für die GPLA-Prüfung nachvollziehbare (überprüfbare) Reisekostenabrechnungen ausbezahlt. Der vom Finanzamt diesbezüglich in der Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2008 dargelegte Sachverhalt (Pkt. 4) findet seine fehlerfreie und somit korrekte Deckung in den Inhalten des vorgelegten Verwaltungsaktes. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hat das Finanzamt

demnach zu Recht die von der Bw. in unsachlicher Weise als "Reisekostenvergütungen" dargestellten und insoweit an die freien Dienstnehmer in den Streitzeiträumen ausbezahlten Beträge als steuerpflichtigen Arbeitslohn behandelt.

Ein weiteres Eingehen auf die Berufungsargumente der Bw. hält der Unabhängige Finanzsenat bei der gegebenen Sach- und Aktenlage sohin für entbehrlich und es war aus den dargestellten Erwägungen spruchgemäß - wie gleichfalls bereits vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2008 rechtlich gewürdigt - die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. September 2013