



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des bw, vertreten durch vt, vom 2. April 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes fa vom 4. März 2002 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Verwaltungsgerichtshofurteil vom 29. Juli 2010, Zl. 2007/15/0223-5, wurde der Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 25. Juni 2007, RV/0347-F/02, betreffend Haftung gemäß § 82 EStG für 1997 bis 2000 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben und hiezu wie folgt 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.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind 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.

Wenn diese beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen (vgl. das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018).

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. Mai 2009, 2007/15/0163, und vom 22. März 2010, 2009/15/0200).

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus (vgl. Doralt, EStG6, § 47 Tz 37). 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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Dezember 1993, 90/14/0103). Hievon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 4.3).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 15. September 1999, 97/13/0164).

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmenseite als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 2. September 2009, 2005/15/0035).

Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, so spricht dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 4.3).

Die belangte Behörde hat sich im gegenständlichen Fall zur Feststellung des Sachverhaltes - neben der Heranziehung des Partnervertrages - auf die Darstellung in der Klageschrift des n1 bezogen. Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren zu dieser erstmals in der Berufungsvorentscheidung angeführten Klageschrift eingewendet, der Kläger habe ihm durch unrichtige Behauptungen Schaden zufügen wollen. Der Beschwerdeführer hat im Vorlageantrag u.a. vorgebracht, der jeweilige Betreiber sei nicht verpflichtet, persönlich anwesend zu sein oder persönlich Arbeitsleistungen zu erbringen und könne sich anderer Personen zur Erbringung der Leistungen bedienen. Der Beschwerdeführer hat im Vorlageantrag weiters auf die im Partnervertrag festgehaltene Art der Ermittlung der Entlohnung und die Festlegung der Tragung der Aufwendungen verwiesen.

Die belangte Behörde geht im angefochtenen Bescheid dennoch von "nicht widerlegbaren Behauptungen des Klägers" aus und stützt sich dabei im Wesentlichen darauf, dass nach Einbringung der Klage eine außergerichtliche Einigung zustande gekommen sei, in der sich der Beschwerdeführer "zur Zahlung eines gewissen ausstehenden Betrages verpflichtet" habe. Im Hinblick darauf, dass das Klagebegehren auf 112.000 S gerichtet war, die außergerichtliche Einigung aber bloß 44.000 S inklusive Umsatzsteuer umfasst, vor allem aber im Hinblick darauf, dass sich das Klagebegehren alternativ ("Unabhängig von der rechtlichen Beurteilung des gegenständlichen Partnervertrages") auf Punkt 11 des Vertrages stützte, wonach der Vertrag nur mit einer Frist von drei Monaten gekündigt werden kann, wenn keine wichtigen Gründe für eine sofortige Vertragsauflösung vorliegen, erweist sich die Beweiswürdigung der belangten Behörde, wonach über die im Partnervertrag festgelegten Verpflichtungen der Betreiber hinausgehend wesentliche weitere, in der Klage beschriebene bestanden hätten, als nicht schlüssig.

Die detaillierten Regelungen des Partnervertrages, wonach der Betreiber innerhalb eines bestimmten örtlichen und zeitlichen Bereichs in von vornherein festgelegter Weise tätig zu werden hat, stellen sich weitgehend als Elemente einer sachlichen Weisungsgebundenheit dar (vgl. Doralt, EStG6, § 47 Tz 36).

Vor dem Hintergrund der sodann nicht klar erkennbaren persönlichen Weisungsunterworfenheit der Betreiber kommt im gegenständlichen Fall - zusätzlich zur unbestritten gegebenen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Beschwerdeführers - weiteren Abgrenzungskriterien, insbesondere dem Unternehmerwagnis, Bedeutung zu. Entsprechende Feststellungen wird die belangte Behörde im fortgesetzten Verfahren zu treffen haben."

Auf den diesem Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt (siehe hiezu die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 25. Juni 2007 zu RV/0347-F/02, Seiten 2 - 9) darf verwiesen werden.

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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem obzitierten Erkenntnis ausgesprochen, dass sich im vorliegenden Berufungsfall die detaillierten Regelungen des Partnervertrages weitgehend als Elemente einer sachlichen Weisungsgebundenheit darstellen (vgl. Doralt, EStG⁶, § 47 Tz 36). Nachdem eine persönliche Weisungsunterworfenheit der Betreiber nicht klar erkennbar erscheint, kommt im vorliegenden Berufungsfall insbesondere dem Unternehmerwagnis Bedeutung zu.

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungsempfänger die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 2. September 2009, 2005/15/0035).

Ein Unternehmerwagnis liegt insbesondere auch dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus Eigenem getragen werden müssen (VwGH 6.4.1988, 87/13/0202; VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167).

Eine Entlohnung, die sich ausschließlich am wirtschaftlichen Erfolg bzw. Arbeitsergebnis orientiert (Akkordlohn, Provisionen), ist für einen Arbeitnehmer eher selten, kann aber im Wirtschaftsleben vorkommen. Sie begründet dann kein Unternehmerwagnis, wenn die mit der Tätigkeit verbundenen Kosten unmittelbar vom Auftraggeber getragen werden, und wenn diesem gegenüber ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis besteht (VwGH 9.11.1994, 93/13/0310).

Laut Partnervertrag Punkt 9 erhält der Partner von allen Einnahmen, die er aus Verleihgeschäften in der Videothek erzielt, 20 % Provision und von allen Filmverkaufsgeschäften in der Videothek 10 % Provision. Von den Spielautomaten-Umsätzen erhält der Partner 10 %. In diesem Betrag ist die gesetzliche Mehrwertsteuer in der jeweiligen Höhe enthalten. Der Anspruch auf Vergütung entsteht mit dem Eingang der Beträge auf das Konto der Einzelfirma. Einverständnis festgehalten wird, dass die Auszahlung der Provision bis zum 15. des darauffolgenden Monats erfolgt; dies unter der Voraussetzung, dass der Partner der Einzelfirma den genannten Umsatz des Vormonates überwiesen hat und mit den laufenden Einzahlungen der Tageslosungen nicht im Rückstand ist. Von allen sonstigen Umsätzen erhält der Partner die in außervertraglichen Vereinbarungen festgesetzten Provisionsätze.

Diese Ausführungen im Partnervertrag lassen den Schluss zu, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit die Einnahmenseite maßgeblich zu beeinflussen und somit den finanziellen Erfolg zu gestalten.

Laut Punkt 10 des Partnervertrages sind mit der vereinbarten Provision von 20 % aus dem Verleihumsatz, 10 % aus dem Filmverkaufsumsatz und den 10 % aus den Spielautomaten-Umsätzen alle Leistungen des Partners abgegolten. Der Partner hat keinerlei Ansprüche auf Vergütung von Auslagen, Kosten oder andere Beträge. Es besteht Einigkeit, insbesondere darüber, dass der Partner nachstehende Kosten selbst zu tragen hat: a) Personalkosten samt öffentl. Abgaben für sich selbst und für eigene Hilfskräfte; b) Fahrzeugkosten, Reisespesen etc.; c) alle Kosten des Verleihs und der Warenabgabe; d) Portokosten und Telefon; e) Reinigungskosten;

Soweit der Partner Einbauten vornimmt, besteht Einigkeit darüber, dass das Eigentum an diesen Gegenständen zum Zeitpunkt der Einbringung in die Räumlichkeiten der Videothek auf die Einzelfirma übergehen.

Laut Punkt 8 des Partnervertrages haftet der Partner mit 20 % des Wiederbeschaffungswertes bei Totalverlust von Mietgegenständen.

Auch diese Ausführungen des Partnervertrages lassen den Schluss zu, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit zu gestalten (siehe oben zur Einnahmenseite). Die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen werden nicht ersetzt und müssen vom Betreiber selbst getragen werden. Dies spricht ebenfalls für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos.

Nachdem im vorliegenden Berufungsfall zwar unbestrittenermaßen eine Eingliederung der Partner (Betreiber) in den geschäftlichen Organismus des Berufungswerbers gegeben ist, jedoch nur weitgehend Elemente einer sachlichen Weisungsgebundenheit sowie ein Unternehmerrisiko vorliegen ist unter Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse davon auszugehen, dass die hier in Rede stehenden Betreiber zum Berufungswerber in keinem Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Der Berufung war daher Folge zu leisten und es war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 29. Dezember 2010