



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, Adr, vom 2. Jänner 2009 und vom 9. Februar 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 12. Dezember 2008 und vom 14. Jänner 2009 betreffend Abweisung der Anträge auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheiden vom 12. Dezember 2008 und vom 14. Jänner 2009 wies das Finanzamt die Anträge auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2006 bzw. 2007 ab. Begründend wurde ausgeführt, dass die Berufungswerberin (Bw.) im Veranlagungszeitraum keine steuerpflichtigen Bezüge erzielt habe.

In der gegen den Abweisungsbescheid betreffend das Jahr 2006 eingebrachten Berufung gab die Bw. bekannt, dass sie im Jahr 2006 Bezüge aus einem freien Dienstverhältnis iHv insgesamt € 6.003,15 bezogen habe. Auf Grund einer im Zeitraum vom 1.2.2006 bis 30.6.2006 ausgeübten geringfügigen Beschäftigung seien Beiträge zur Selbstversicherung in der Krankenversicherung iHv € 235,05 angefallen, welche sie in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung als Werbungskosten geltend gemacht habe.

In der Berufung gegen den Bescheid betreffend das Jahr 2007 verwies die Bw. darauf, dass sie in diesem Jahr Bezüge iHv insgesamt € 7.859,79 bezogen und Sozialversicherungsbeiträge iHv € 1.265,21 geleistet habe. Da die Einkünfte weniger als € 10.000,00 betragen hätten, sei keine Einkommensteuererklärung abzugeben, sondern ein Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung zu stellen. Allen Informationen nach, die sie von der Arbeiterkammer und dem Bundesministerium für Finanzen erhalten habe, hätte sie einen Anspruch auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung und Erstattung der Negativsteuer.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 13.1.2009 wurde die Berufung gegen den Abweisungsbescheid 2006 als unbegründet abgewiesen und nach Wiedergabe der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt, dass die Bw. im Kalenderjahr 2006 bei der Fa. GmbH im Rahmen eines freien Dienstverhältnisses tätig gewesen sei. Die daraus erzielten Einkünfte seien – je nach Art der Tätigkeit – entweder selbständige Einkünfte oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb und mittels Einkommensteuererklärung zu veranlagern. Mangels lohnsteuerpflichtiger Einkünfte sei der Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung abzuweisen. Da die Bw. im Kalenderjahr 2006 insgesamt nur € 6.003,15 erhalten habe und somit unter der Veranlagungsgrenze von € 10.000,00 liege, hätten die beantragten Pflichtbeiträge keine steuerliche Auswirkung.

Im Vorlageantrag bzw. in einem diesen sowie die Berufung gegen den Bescheid betreffend das Jahr 2007 ergänzenden Schriftsatz vom 23.2.2009 brachte die Bw. vor, dass sich die Art und Weise der Ausführung ihrer Arbeit – obwohl sie auf Grund eines freien Dienstvertrages in der Fa. GmbH beschäftigt gewesen sei – in keiner Weise von jener unterschieden hätte, die ArbeitnehmerInnen, die auf Grund von Angestelltendienstverträgen tätig waren, geleistet haben.

Sie hätte ihre Arbeit am Standort der Fa. ausgeführt, weil sie nur von dort aus die Kundenbetreuung (schriftlich und telefonisch) sowie die Erfassung der Kundenanträge ausführen habe können. Dort hätte sie über die nötigen Mittel (Systemprogramme, Computer, Kundenordner) verfügt, die ihr die Ausführung ihrer Tätigkeiten ermöglicht haben. Sie hätte während der gesamten Zeit, die sie für die Fa. tätig war, keinen einzigen Tag von zu Hause aus gearbeitet; deswegen sei auch die Art und Weise der Ausführung ihrer Arbeit genau so gewesen wie jene der Kolleginnen und Kollegen, die im normalen Angestelltenverhältnis beschäftigt waren. Sie hätte ihre Arbeitszeiten auch nicht frei wählen können, weil sie keinen Firmenschlüssel besessen habe, so dass sie ihre Arbeit immer nur während jener Zeiten habe ausführen müssen, wenn andere Kolleginnen und Kollegen in der Fa. waren. Somit sei sie arbeitsmäßig nicht nur ortsgebunden, sondern auch zeitgebunden gewesen. Somit sei ihr Dienstvertrag als Angestelltenvertrag zu werten und hätte sie daher Anspruch auf die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung sowie Erstattung der Negativsteuer.

Mit Vorhalt der Abgabenbehörde II. Instanz vom 3.12.2009 wurde die Bw. um Beantwortung nachstehender Fragen ersucht.

*Lt. Dienstvertrag sind Sie berechtigt, sich bei Durchführung der vereinbarten Tätigkeiten vertreten zu lassen. Wie oft und durch wen (betriebsfremde Personen oder Betriebsangehörige) haben Sie sich tatsächlich vertreten lassen? Welche (finanzielle) Vereinbarung wurde mit dem (der) Vertreter(in) getroffen? Musste der Dienstgeber über die Vertretung informiert werden? (allfällige schriftliche Unterlagen die Vertretung betreffend sind vorzulegen)*

*Bestand ein Urlaubsanspruch bzw. wurde ein solcher abgegolten?*

*Von wem wurde Ihre Arbeit im Krankheitsfall, Urlaub oder bei sonstigen Abwesenheiten verrichtet?*

*Welche für die Ausübung Ihrer Tätigkeit erforderlichen Arbeitsmittel wurden von Ihnen angeschafft?*

*Welche Vorgaben gab es seitens des Dienstgebers in Bezug auf die von Ihnen ausgeübte Tätigkeit (Art und Weise der Erledigung, zeitliches Limit etc.)?*

*Wurde Ihre Arbeit vom Dienstgeber kontrolliert?*

In Beantwortung dieses Ersuchens gab die Bw. bekannt, dass sie sich im Krankheitsfall, Urlaub bzw. bei sonstigen Abwesenheiten von Teammitgliedern des Projektes vertreten lassen habe. Die Vertretungen seien intern mit den Teammitgliedern ausgemacht worden, jedoch sei der Dienstgeber mündlich von längeren Fernbleiben, wie im Fall von Urlaub oder auch Krankheit, davon in Kenntnis gesetzt worden. Die Vertretung habe ihre Arbeit während der Arbeitszeit erledigt.

Der Urlaubsanspruch sei (finanziell) nicht abgegolten worden bzw. habe ein solcher laut Dienstvertrag nicht bestanden.

Für die Ausübung ihrer Tätigkeit seien ihr die nötigsten Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt worden, jedoch kein Notebook, weswegen sie auch ortsgebunden gewesen sei. Sie habe auch keinen Schlüssel besessen, so dass sie keinen freien Zugang zu ihrem Arbeitsplatz gehabt habe.

Gewisse Tätigkeiten hätten tagtäglich erledigt werden müssen, bei manchen (Tätigkeiten) hätte sie den Zeitpunkt der Verrichtung frei wählen können. Jedoch hätte es sich dabei um einzelne Tage gehandelt, denn sonst hätte es keine Arbeitsabfolge gegeben und im System hätten die aktuellsten Daten, die für die erfolgreiche Kundenbetreuung notwendig waren, gefehlt.

Der Dienstgeber sei immer über den Fortschritt des Projektes informiert worden. Die Anzahl der erfassten Aufträge sei im System registriert worden, somit habe der Dienstgeber immer die Daten zur Kontrolle gehabt und über den Arbeitsfortschritt Bescheid gewusst.

In einer zur Vorhaltsbeantwortung der Bw. abgegebenen Stellungnahme verwies das Finanzamt hinsichtlich der Ausführungen zur Vertretung auf Punkt 2. des Dienstvertrages und führte weiters aus, dass die Bw. nach dem freien Dienstvertrag nicht verpflichtet, sondern „nur“ berechtigt sei, sich vertreten zu lassen und insoweit der Widerspruch zwischen den Ausführungen der Bw. und dem Dienstvertrag in dem Fall, dass die Bw. keine geeignete Vertretung organisiert, nur ein scheinbarer sei, wenn die Tätigkeiten der Bw. im Falle deren Abwesenheit und ohne Beistellung einer Vertretung von den anderen Bediensteten übernommen werde.

Weiters verwies das Finanzamt auf Punkt 5 des freien Dienstvertrages sowie auf das Schreiben der Bw. vom 22.2.2009, wonach der Bw. sehr wohl die notwendige EDV-Ausstattung zur Verfügung gestellt worden sei, sowie auf jene Bestimmungen des Vertrages, wonach Arbeitszeit und Arbeitsort frei wählbar seien. Der Umstand, dass der Bw. kein Büroschlüssel übergeben worden sei, spreche viel eher für das Vorliegen eines freien Dienstvertrages, als wenn dieser tatsächlich ein Büroschlüssel übergeben worden wäre. Letztendlich sei dem nunmehrigen Vorbringen der Bw. nicht zu entnehmen, dass diese nicht unter Verwendung eines eigenen PCs/Notebooks die vereinbarte Tätigkeit an einem anderen Ort als im Büro ausführen hätte können.

Abschließend wies das Finanzamt darauf hin, dass die Bw. nach dem erstellten Sozialversicherungsauszug als freie Dienstnehmerin versichert gewesen sei. Auch wenn dem Finanzamt bewusst sei, dass die Finanzverwaltung an die Einstufung von Tätigkeiten durch die Gebietskrankenkasse nicht gebunden sei, sei doch zu beachten, dass auch im Bereich der Sozialversicherung Sachverhalte in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach dessen wahren wirtschaftlichen Gehalt zu beurteilen sind.

Auf Grund des vorgelegten freien Dienstvertrages, der vorgenommen Pflichtversicherung als freie Dienstnehmerin, der obigen Ausführungen und des Umstandes, dass die Bw. in ihrem ursprünglichen Vorbringen selbst von einem freien Dienstverhältnis ausgegangen sei (vgl. Berufung vom 2.1.2009) sei das Vorliegen eines freien Dienstverhältnisses wesentlich wahrscheinlicher als das Vorliegen einer nichtselbständigen Erwerbstätigkeit

Zudem könne nach der Judikatur des VwGH dem ersten Vorbringen einer Partei (im vorliegenden Fall hinsichtlich des Vorliegens eines freien Dienstverhältnisses) ein höherer Wahrheitsgehalt beigemessen werden.

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

Strittig ist, ob im vorliegenden Fall eine Antragsveranlagung gem. § 41 Abs. 2 EStG 1988 durchzuführen ist.

Besteht das Einkommen nur aus lohnsteuerpflichtigen Einkünften, findet eine Veranlagung des Steuerpflichtigen von Amts wegen in den im § 41 Abs. 1 Z 1 bis 8 EStG taxativ aufgezählten Fällen statt. Wenn die Voraussetzungen der Pflichtveranlagung nach § 41 Abs. 1 EStG 1988 nicht vorliegen, erfolgt gem. § 41 Abs. 2 EStG eine Veranlagung auf Antrag des Steuerpflichtigen. Der Antrag kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraumes gestellt werden. § 39 Abs. dritter Satz ist anzuwenden.

Dem Wortlaut des § 41 EStG ist klar und unmissverständlich zu entnehmen, dass eine Veranlagung auf Antrag (ebenso wie eine Pflichtveranlagung gem. Z 1 bis 8 EStG) den Bezug von lohnsteuerpflichtigen Einkünften voraussetzt.

Es ist daher zu prüfen, ob der Bw. in den Streitjahren lohnsteuerpflichtige Bezüge zugeflossen sind.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a erster Satz EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz 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 Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthält als Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die im Zusammenhang mit der Weisungsgebundenheit formulierte Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. In diesen Fällen ist auf weitere Abgrenzungskriterien abzustellen, zu denen insbesondere das Merkmal des Vorliegens eines Unternehmerrisikos gehört. Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es weiters nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie „Dienstvertrag“, „freier Dienstvertrag“ oder „Werkvertrag“ an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend. Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung ist dabei stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend. (Vgl. VwGH vom 31.3.2005, 2000/15/0127). Entscheidend ist, dass die ausgeübte Tätigkeit in

ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG entspricht (vgl. VwGH vom 23.3.1983, ZI. 82/13/0063).

Der zwischen der GmbH und der Bw. abgeschlossene, als „Freier Dienstvertrag“ bezeichnete Arbeitsvertrag lautet auszugsweise wie folgt:

## *2. Vorgesehene Verwendung*

*Der freie Dienstnehmer wird mit folgenden Tätigkeiten beauftragt:  
Erfassung, Abwicklung von Kundenkorrespondenz*

*Der freie Dienstnehmer ist bei der Durchführung der vereinbarten Tätigkeiten nicht in die betriebliche Organisation eingegliedert und daher in seiner Gestaltung vollkommen frei.*

*Es wird ausdrücklich vereinbart, dass der freie Dienstnehmer bei Durchführung der vereinbarten Tätigkeiten – mit Ausnahme von durch die Natur des Auftrages vorgegebenen Rahmenanweisungen – an keinerlei persönliche Weisungen gebunden ist.*

*Der freie Dienstnehmer ist berechtigt, sich bei Durchführung der vereinbarten Tätigkeiten ohne Angabe von Gründen von geeigneten Personen seiner Wahl vertreten zu lassen. Der freie Dienstnehmer hat für die erforderliche fachliche Kompetenz des Vertreters zu sorgen. Vertretungen sind dem Arbeitgeber vorher bekannt zu geben.*

## *3. Arbeitsort*

*Der freie Dienstnehmer ist an keinen bestimmten Arbeitsort gebunden und kann den Ort seiner Arbeitsleistung grundsätzlich frei wählen.*

## *4. Arbeitszeit*

*Der freie Dienstnehmer kann seine Arbeitszeit nach eigenem Ermessen selbst bestimmen und einteilen und ist weder an die Einhaltung einer bestimmten vom Arbeitgeber vorgegebenen Arbeitszeit noch an im Betrieb übliche Arbeitszeiten gebunden.*

## *5. Betriebsmittel*

*Der freie Dienstnehmer erhält folgende für die Erbringung seiner Leistung erforderlichen wesentlichen Betriebsmittel zur Verfügung gestellt:*

*PC/Notebook*

*Alle weiteren Betriebsmittel werden vom freien Dienstnehmer selbst bereitgestellt.*

## *6. Entgelt*

*Für die Erbringung der vereinbarten Leistung erhält der freie Dienstnehmer einen Betrag von € 8,70 brutto pro Stunde. Die stundenweise Abrechnung und Auszahlung erfolgt jeweils am Monatsletzten / bis 12-ten des Folgemonats...*

*Für die Versteuerung des Entgelts ist der freie Dienstnehmer selbst verantwortlich.*

## *7. Kündigung*

*Hat das freie Dienstverhältnis zumindest 3 Monate gedauert und nimmt es die Erwerbstätigkeit des freien Dienstnehmers hauptsächlich in Anspruch, beträgt die Kündigungsfrist 4 Wochen*

*In allen anderen Fällen beträgt die Kündigungsfrist 14 Tage.*

## *8. Sonstiges*

*Der freie Dienstnehmer nimmt zur Kenntnis, dass arbeitsrechtliche Bestimmungen auf das vorliegende Vertragsverhältnis keine unmittelbare Anwendung finden. Der freie Dienstnehmer hat daher insbesondere keinen Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Urlaub, Pflegefreistellung, Sonderzahlungen, Abfertigung etc.*

Demgegenüber ist die Bw. nach den Ausführungen im Schreiben vom 23.2.2009 und in der Vorhaltsbeantwortung vom 3.1.2010, eingelangt am 13.4.2010, bei der Ausführung der ihr übertragenen Aufgaben (Kundenbetreuung, Erfassung der Kundenanträge) weder zeitlich noch örtlich unabhängig gewesen; vielmehr hätte sie ihre Tätigkeit nur am Standort des Dienstgebers, wo ihr die nötigen Arbeitsmittel (PC, Kundenordner) zur Verfügung gestanden wären, verrichten können und sei sie auch zeitmäßig an die Arbeitszeiten ihrer Kollegen gebunden gewesen, weil sie über keinen eigenen Firmenschlüssel verfügt hätte.

Befragt nach den (zeitlichen oder inhaltlichen) Vorgaben seitens des Dienstgebers führte die Bw. aus, dass gewisse Tätigkeiten tagtäglich erledigt hätten werden müssen, bei manchen (Tätigkeiten) hätte sie freie Zeiteinteilung gehabt. Jedoch hätte sie auch diese Tätigkeiten innerhalb „einzelner“ (gemeint offensichtlich: einiger) Tage erledigen müssen, um die Arbeitsabfolge bzw. die Dokumentation der aktuellen Kundendaten zu gewährleisten.

Der mit der Bw. abgeschlossene freie Dienstvertrag, der die Grundlage für die Tätigkeit der Bw. darstellt, ist daher dahingehend zu untersuchen, ob tatsächlich die Merkmale eines Dienstverhältnisses überwiegen:

#### 1. Weisungsgebundenheit

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

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

Im gegenständlichen Fall war die Bw. mit der Erfassung der Kundenanträge und Abwicklung der schriftlichen und telefonischen Kundenkorrespondenz (Kundenbetreuung) beauftragt, wobei der Dienstgeber infolge der Registrierung der erfassten Aufträge im betriebsinternen System sämtliche Daten zur Verfügung hatte und somit über den Arbeitsfortschritt laufend informiert war.

Dass die Bw. die ihr übertragenen Aufgaben weitgehend selbständig und eigenverantwortlich, dh ohne Anleitung von Vorgesetzten ausgeführt hat, lässt sich weder dem Vorbringen der Bw. noch dem Inhalt des vorgelegten Dienstvertrages entnehmen.

Die im „Freien Dienstvertrag“ festgehaltene Vereinbarung, dass der freie Dienstnehmer bei Durchführung der vereinbarten Tätigkeiten – mit Ausnahme von durch die Natur des Auftrags vorgegebenen Rahmenanweisungen – an keinerlei persönliche Weisungen gebunden ist, ist in Anbetracht der geschuldeten Dienstleistung (Kundenerfassung, Kundenbetreuung) auch im Rahmen eines Dienstverhältnisses anzutreffen und wird eine selbständige Bewältigung des genannten Aufgabenbereiches auch bei einem Dienstverhältnis regelmäßig vorausgesetzt.

Andererseits stellt der von der Bw. ins Treffen geführte Umstand, dass gewisse Tätigkeiten täglich bzw. innerhalb kurzer Zeit erledigt werden mussten, weder eine Arbeitszeiteinteilung dar und führt auch nicht zu einer persönlichen Unselbständigkeit bzw Abhängigkeit begründenden Weisungsgebundenheit, sondern handelt es sich dabei um Vorgaben, die sich aus der Natur des übernommenen Auftrages ergeben und zur Gewährleistung einer erfolgreichen Kundenbetreuung notwendig sind.

Das Kriterium der persönlichen Weisungsgebundenheit kann daher bei der Bw. allein aufgrund der Art der Tätigkeit nicht wirklich eine Bedeutung erlangen.

## 2. Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers

In den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist ein Arbeitnehmer insbesondere dann eingegliedert, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel zur Verfügung stellt. Weiters ist das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit zu berücksichtigen, ebenso wie die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden (Doralt, EStG, Tz 14 zu § 47).

Im zu beurteilenden Fall bestand zwar keine grundsätzliche Anwesenheitspflicht am Dienstort und war lt. Vertrag auch keine konkrete Dienstzeit vorgegeben, doch konnte die Bw. in Anbetracht der Tatsache, dass sie bei der Erbringung der vereinbarten Dienstleistung in Ermangelung eines Notebooks auf die Inanspruchnahme der Räumlichkeiten des Dienstgebers, wo ihr ein PC zur Verfügung stand, angewiesen war, de facto ihre Tätigkeit ausschließlich im Betrieb des Dienstgebers ausüben.

Des weiteren konnte sie auch nur während der Arbeitszeit der anderen Mitarbeiter tätig werden.

Dem Einwand des Finanzamtes, wonach der Umstand, dass der Bw. kein Büroschlüssel übergeben worden sei, viel eher auf das Vorliegen eines freien Dienstvertrages hindeute, als wenn ihr ein solcher übergeben worden wäre, ist entgegenzuhalten, dass die Bindung an



bestimmte Arbeitsstunden für ein Dienstverhältnis spricht (wobei der VwGH im Erkenntnis vom 23.9.1981, 2505/79, ausgesprochen hat, dass eine faktische Bindung an die Arbeitszeit im Betrieb genügt). Auch nach dem Erkenntnis vom 15.9.1999, 97/13/0164 bringt ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwiderläuft.

Zu dem in der Stellungnahme des Finanzamtes vom 4. Mai 2010 erstatteten Vorbringen, wonach nicht auszuschließen sei, dass die Bw. die vereinbarte Tätigkeit nicht unter Verwendung eines eigenen PC´s/Notebooks an einem anderen Ort als in der Firma hätte ausführen können, ist darauf hinzuweisen, dass die Aktenlage für derartige Feststellungen keinen Anhaltspunkt bietet.

Dass der Bw. – entgegen ihrer Behauptung – von ihrem Dienstgeber neben dem Standgerät auch ein Notebook zur Verfügung gestellt worden wäre, konnte trotz einer Anfrage bei der Fa. GmbH nicht verifiziert werden. Der Hinweis des Finanzamtes auf Punkt 5. des freien Dienstvertrages geht daher insofern ins Leere. Zudem ist weder der genannten Bestimmung noch dem Schreiben der Bw. vom 22.2.2009 zwingend zu entnehmen, dass der Bw. PC **und** Notebook zur Verfügung gestellt wurden.

Darüber hinaus wurden der Bw. die wesentlichen Arbeitsmittel (Systemprogramme, Computer, Kundenordner) vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt, was nach Auffassung des UFS – ebenso wie die Bereitstellung der Arbeitsräume – ein ausreichendes Maß an Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Dienstgebers dokumentiert.

Auch der Umstand, dass der Dienstgeber infolge der Registrierung der erfassten Aufträge im betriebsinternen System sämtliche Daten zur Verfügung hatte und somit über den Arbeitsfortschritt laufend informiert war (und damit die Tätigkeit der Bw. letztlich vom Dienstgeber auch kontrolliert werden konnte), spricht ebenfalls für eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus.

### 3. Unternehmerwagnis

Für eine selbständige Tätigkeit ist das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses (Unternehmerrisiko) charakteristisch. Ein solches liegt vor, wenn unter weitgehender Abhängigkeit von persönlicher Tüchtigkeit, Geschicklichkeit und Ausdauer sowohl die Ausgaben- als auch die Einnahmenseite maßgeblich beeinflusst und damit der finanzielle Erfolg einer Tätigkeit weitgehend selbst gestaltet werden kann. Das Unternehmerwagnis besteht somit darin, dass die Höhe der Einkünfte eines Steuerpflichtigen weitgehend vom Erfolg seines Tätigwerdens abhängt (VwGH 13. 12. 1989, 88/13/0209; VwGH 22. 2. 1989, 84/13/0001).

Dem vorgelegten Vertrag ist nicht zu entnehmen, dass der Erfolg der Tätigkeit, daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen, weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit der Bw. abhängig seien. Auch aus den Ausführungen der Bw. lässt sich nicht ableiten, dass diese durch persönlichen Einsatz ihr nach Stunden bemessenes Entgelt hätten erhöhen können.

Die Vereinbarung eines Stundenhonorars spricht grundsätzlich, auf Grund des Fehlens einer erfolgsabhängigen Leistungskomponente, für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

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 1988 nicht schuldet (vgl. auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 1987, 84/14/0147).

Die Tatsache, dass die Bw. nach geleisteten Arbeitsstunden entlohnt wurde und dass die Bw. keine nennenswerten Auslagen zu bestreiten hatte, weil der Arbeitgeber die wesentlichen Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt hat, ist ein weiteres Indiz dafür, dass die Bw. nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hat.

### 4. Vertretungsbefugnis

Wenn ein Auftragnehmer sich bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen kann und das Bestimmungsrecht darüber nicht dem Auftraggeber zusteht, spricht dies in der Regel für ein Werkvertragsverhältnis. Welches Gewicht einer vertraglich vereinbarten Vertretungsbefugnis als Indiz für die Selbständigkeit einer Tätigkeit zukommt, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Kommt eine Vertretung für die Vertragspartner etwa auf Grund der betrieblichen Abläufe, der Art der Tätigkeit oder deren Entlohnung tatsächlich nicht in Betracht, kann die vereinbarte Vertretungsmöglichkeit ihre sonst bestehende Indizwirkung

gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses unter Umständen zur Gänze verlieren (vgl das Erkenntnis vom 28. April 2004, 2000/14/0125, mwN).

Lt. Angaben der Bw. hat sich diese im Verhinderungsfall ausschließlich von betriebsangehörigen Teammitgliedern vertreten lassen, wobei die Vertretung intern mit den Teammitgliedern ausgemacht wurde. Bei längerem Fernbleiben, wie im Falle von Urlaub oder Krankheit, wurde die Vertretung dem Dienstgeber mündlich bekannt gegeben. Die Vertretung hat die Arbeit der Bw. während ihrer Arbeitszeit erledigt.

Eine förmliche (teilweise) Weitergabe eines „Auftrages“ gegen Entgelt kann aus diesen Ausführungen nicht abgeleitet werden (insoweit ist auch diesbezüglich kein Unternehmerrisiko vorhanden).

Es stellt sich weiters die Frage, ob die von der Bw. ausgeübte Tätigkeit objektiv betrachtet eine Vertretung durch "betriebsfremde" Personen überhaupt zugelassen hätte. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist auf Grund der Ausführungen der Bw. eine Vertretung durch "betriebsfremde" Personen nur schwer vorstellbar, da einerseits Kenntnis der vom Dienstgeber zur Verfügung gestellten Software und andererseits Kenntnis des konkreten Arbeitsablaufes erforderlich sein wird.

Dem Einwand des Finanzamtes, wonach der Widerspruch zwischen den Ausführungen der Bw. und dem Dienstvertrag nur ein scheinbarer sei, wenn die Tätigkeiten der Bw. im Falle deren Abwesenheit von den anderen Bediensteten übernommen werden, ist entgegenzuhalten, dass der UFS angesichts der behaupteten unentgeltlichen, ausnahmslos durch Teammitglieder erfolgten Vertretung diesbezüglich keinen nennenswerten Unterschied zwischen der im Rahmen des gegenständlichen freien Dienstvertrages beschäftigten Bw. einerseits und "echten" Dienstnehmern andererseits zu erkennen vermag.

Wie bereits eingangs erwähnt sind für die Prüfung der Frage, ob ein Dienstverhältnis iSd § 47 EStG gegeben ist, ausschließlich die tatsächlichen Verhältnisse maßgebend, weshalb weder der sozialversicherungsrechtlichen Einstufung der Bw. als „freie Dienstnehmerin“ noch dem Umstand, dass die Bw. in der Berufung ursprünglich selbst von einem „freien Dienstverhältnis“ ausgegangen ist, entscheidende Bedeutung zukommt.

Abschließend ist festzuhalten, dass nach dem Gesamtbild der zu beurteilenden Tätigkeit vom Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit auszugehen ist.

Der angefochtene Bescheid war daher aufzuheben.

Wien, am 28. Mai 2010