



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W, gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 10. September 1999 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Durchführung von Hilfsarbeiten für ein Detektivunternehmen wie Auf- und Abbauarbeiten im Bereich der Kaufhausüberwachung, Durchführung von Testeinkäufen sowie die Wartung der technischen Anlagen als Beschäftigung im Rahmen eines Werkvertrages oder als Dienstverhältnis zu qualifizieren sind.

1. Verfahren

Im Zuge einer bei der Bw. durchgeführten Lohnsteuerprüfung traf das Prüfungsorgan folgende Feststellungen:

„Beilage zum Lohnsteuerprüfungsbericht betreffend LSt- Prüfung 1996-1998 vom 6.9.1999

Die in der Buchhaltung unter „sonstige Honorare“ aufscheinenden Beträge wurden als Werkvertragszahlungen ausgelegt und ausbezahlt. Diese Zahlungen erfolgten aufgrund von Stundenleistungen. Zusätzlich wurden Km-Gelder sowie Diäten oder Spesen ersetzt. Die

Betriebsmittel (wie Überwachungskameras etc.) wurden von der....Bw....bereit gestellt. Es handelt sich um Hilfsdienste wie Auf- und Ausbauarbeiten, wobei keinerlei Risiko von den beschäftigten Werkvertragsnehmern übernommen wurde.

Nach hier ortsiger Ansicht handelt es sich eindeutig um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Es erfolgte daher nunmehr eine Nachversteuerung mit einem pauschalen Lohnsteuersatz von 10%. Weiters wurde ein DB (4,5%) sowie ein DZ (5,3%) festgesetzt:

1996:	<i>Keine sonstigen Honorare bezahlt</i>	
1997:	<i>Sonstige Honorare: S 220.270 x 10% LSt (pauschaliert) =</i>	<i>S 22.027,00</i>
	<i>Zum DB: S 220.270 x 0,05 =</i>	<i>S 9.912,15</i>
	<i>Zum DZ: S 220.270 x 5,3% =</i>	<i>S 1.167,43</i>
1998:	<i>Sonstige Honorare: S 175.450,00 x 10% LSt (pauschaliert) =</i>	<i>S 17.545,00</i>
	<i>Zum DB: S 175.450,00 x 0,05 =</i>	<i>S 7.895,25</i>
	<i>Zum DZ: S 175.450,00 x 5,3% =</i>	<i>S 929,89"</i>

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfungsorgans und setzte mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 10. September 1999 über den Prüfungszeitraum 1.1.1996-31.12.1998 insgesamt Lohnsteuer in Höhe von S 271 und S 39.572,00, Dienstgeberbeitrag zur Nachzahlung in Höhe von S 18.220,00 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Nachzahlung in Höhe von S 2.167,00 fest.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben.

Eingewendet wurde, dass es sich bei diesen Tätigkeiten um solche aufgrund von Werkverträgen handle. Bei der Durchführung dieser Tätigkeiten stehe den Werkvertragsnehmern sowohl ein Vertretungsrecht zu, als auch weitgehende Selbstbestimmung der Zeiten, in denen sie diese Tätigkeiten ausüben. Die freie Zeiteinteilung sei lediglich durch die Vorgaben der Örtlichkeiten, an denen diese Tätigkeiten ausgeführt würden (wie die Öffnungszeiten der Geschäfte etc.) als auch durch finalisierende Terminsetzungen eingeschränkt. Des weiteren bestehe auch keine direkte Weisungsgebundenheit, es seien lediglich Rahmenbedingungen abgesteckt. Schlussendlich würden die einzelnen Vertragspartner dahingehend angehalten, diese Tätigkeiten, so die Freigrenze von S 10.000 pro Jahr überschritten werde, der Versteuerung im Zuge der ESt zuzuführen. Aus diesen Gründen könne keinesfalls von Dienstverhältnissen gesprochen werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 1999 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab:

„...Wie auch von Frau A. Simone niederschriftlich bestätigt wurde, erhalten sämtliche Personen einen fixen Stundenlohn ausbezahlt, leisten lediglich Hilfsdienste wie Auf- und Abbauarbeiten,

brauchen keinerlei Eigenmaterialien beibringen und tragen in keinster Weise ein Unternehmerrisiko. Zusätzlich werden Kosten wie km-Gelder und Spesen ersetzt.

Es ist nicht relevant, dass der Vertrag als Werkvertrag bezeichnet wird, noch ist es ausschlaggebend, dass die einzelnen Vertragspartner auf eine Versteuerung im Zuge der Est hingewiesen wurden.

Wenn ein zu beurteilender Vertrag sowohl Elemente für ein Dienstverhältnis, als auch für ein Werkverhältnis beinhaltet, hat nach ständiger Rechtssprechung des VwGH die Beurteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu erfolgen.... "

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz brachte die Bw. vor, dass es sich bei den Werkvertragsarbeiten einerseits um sog. Testkäufe und andererseits um die Durchführung von Wartungs- und Auf/Abbauarbeiten handle.

Die Vergabe der Testkäufe erfolge dergestalt, dass dem Werkvertragsnehmer das Gebiet und der Zeitrahmen, der vom Auftraggeber der Firma vorgegebenen worden sei, für die Testkäufe genannt worden sei. Es sei nun dem Werkvertragsnehmer obliegen, wann und wie er diese Testkäufe durchführt, ebenso hätte er das Recht, diese Aufgaben durch von ihm gewählte Dritte durchführen zu lassen. Die Abrechnung erfolge dann, mangels anderer geeigneter Modi, über den tatsächlichen Zeitaufwand, sowie den Ersatz des amtlichen km- Geldes. Aus Sicht der Bw. sei daher das Unternehmerwagnis auf Seiten der Vertragsnehmer vorgelegen.

Was die Auf- und Abbauarbeiten beträfe, sei hier kein Zeitraum vorgegeben gewesen, was sich durch die Art des Auftrages ergäbe. Die Auftragnehmer hätten hier ebenfalls die Möglichkeit der Vertretung durch Dritte gehabt. Ebenso hätten sie die notwendigen Werkzeuge und Kleinmaterialien wie Klebebänder, Schrauben etc. selbst beizustellen gehabt. Das unternehmerische Risiko sei vor allem darin gelegen, dass nicht ordnungsgemäß durchgeführte Arbeiten durch den Werkvertragsunternehmer auf deren Kosten nachgebessert hätten werden müssen. Damit sei auch hier der wirtschaftliche Erfolg vom persönlichen Geschick sowie der persönlichen Tüchtigkeit der Auftragnehmer abgehängt.

Was die niederschriftliche Aussage von Frau A anbelange, so sei, ohne diese dem Inhalt nach genau zu kennen, weiters anzumerken, dass sie die Gattin des Geschäftsführers und nur mit der Abwicklung administrativer Tätigkeiten wie der Vorbereitung der Buchhaltung, der Korrespondenz uä. betraut sei. Sie sei daher über den genauen Ablauf der Außentätigkeit nicht genau informiert gewesen, was zu einer irrtümlichen Fehleinschätzung geführt haben könnte.

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in das Firmenbuch des Landesgerichtes X FN x1 (Detektivbüro A & Partner GmbH & Co KEG und FN x2 (Detektivbüro A & Partner GmbH) samt Urkunden, sowie durch Internetrecherche <http://www.0.at>, Abfrage vom 13. und 18.1.2010, <http://derdetektiv.at>, Abfrage vom 13.1.2010, <http://de.wikipedia.org/wiki/Detektiv>, Abfrage

vom 13.1.2010, <http://www.oedv.at> Abfrage vom 19.1.2010 und <http://admin.bildungsinfo.at>, Abfrage vom 19.1.2010.

2. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt wurde festgestellt:

Die Bw. betreibt ein Detektivunternehmen. Zum Zeitpunkt der Lohnsteuerprüfung wurde das Unternehmen in W betrieben, das Büro der Unternehmung ist in W1. Die Einsicht in das Firmenbuch FN x2 (Detektivbüro A & Partner GmbH) samt Urkunden ergab: Mit Generalversammlungsbeschluss vom 20.9.2006 fand eine Umwandlung gemäß §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf den Gesellschafter Bernhard A statt. Die Gesellschaft ist aufgelöst und gelöscht. Das Unternehmen wird seither im nicht protokollierungsfähigen Umfang fortgeführt.

Der Bw. bietet im Internet unter <http://www.0.at>, Abfrage vom 13. und 18.1.2010 zum Beispiel auch Kaufhausüberwachung mit neuester Technologie auf dem Sektor Videokameras an, sowie auch Videofernüberwachung und Satellitenortungssysteme.

Der Bw. hatte 1999 mehrere Mitarbeiter, die in den Verträgen und Honorarnoten als Auftragnehmer bezeichnet wurden.

Anlässlich der Lohnsteuerprüfung wurde am 23.6.1999 mit Frau Simone A eine Niederschrift aufgenommen:

„Zu den Personen, welche unter „sonstige Honorare“ Honorarrechnungen legten, wird erläutert, dass diese Personen lediglich Hilfsdienste wie Auf- und Abbauarbeiten etc. durchführen. Diese Personen brauchen keinerlei Eigenmaterialien oder ähnliche Sachen beisteuern und tragen somit keinerlei Risiko. Die Entlohnung erfolgt nach Stunden. Zusätzlich werden Kosten wie km-Gelder und ähnliche Spesen ersetzt. Einige dieser Personen wurden zu einem späteren Zeitpunkt als Dienstnehmer in ein ordentliches Dienstverhältnis übernommen und der GKK bzw. beim Finanzamt gemeldet (als Detektivassistenten).“

Die Bw. schloss „Dienstnehmerähnliche Werkverträge gemäß § 4 Abs.3.Z.12 ASVG“ als Auftraggeber mit den jeweiligen „Auftragnehmern“ ab:

„Der Gegenstand dieses Vertrages ist die Durchführung von Büroarbeiten/von Auf- und Abbauarbeiten im Bereich der Kaufhausüberwachung, Durchführung von Testeinkäufen sowie die Wartung der technischen Anlagen für den Auftraggeber. Als Entgelt wird einvernehmlich ein Betrag von S 80/S 100,-- pro Stunde vereinbart. Die Rechnungslegung an den Auftraggeber erfolgt monatlich, die Rechnungen werden prompt bezahlt.“

Die Rechnungslegung erfolgte über „Honorarnoten“. Diese haben vom Auftragnehmer an die Bw. adressiert, folgenden Inhalt:

„Wien, am 30. Jänner 1998. Honorarnote. Gemäß unserem dienstnehmerähnlichem Werkvertrag vom 1.1.1997 stelle ich hiermit für geleistete Dienste wie folgt in Rechnung: Leistungsmonat Jänner 1998, 46 Stunden a S 100,00 = S 4.600,--. Betrag dankend erhalten.“

Einsicht genommen wurde ua. in folgende Honorarnoten:

- von Franz S Honorarnote vom 30.1.1998 (46 Stunden), vom 15.3.1998 (54 Stunden)
- von Josef B Honorarnote vom 28.2.1998 (35 Stunden), vom 28.3.1998 (38 Stunden)
- von Bettina H Honorarnote vom 28.2.1998 (30 Stunden)
- von Kurt Z Honorarnote vom 2.3.1998 (23 Stunden)
- von Wilfried T Honorarnote vom 15.3.1998 (48 Stunden), vom 15. April 1998 (51 Stunden)
- von Michael C Honorarnote vom 31.3.1998, 30.4.1998, 30.5.1998 (je 38 Stunden)
- von Karin F Honorarnote vom 28.2.1998 (37 Stunden), 31.1.1998, 31.3.1998, 30.4.1998, 30.5.1998 (je 38 Stunden)
- von Gerhard D Honorarnote vom 30.2.1998 (32 Stunden), vom 30.7.1998 (31 Stunden), vom 30.8.1998 (30 Stunden)
- von Raimunde R Honorarnote vom 30.5.1998 (9 Stunden)
- von Lotte R Honorarnote vom 30.5.1998 (6 Stunden), 27.6.1998 (15 Stunden)
- von Roland E Honorarnote vom 31.7.1998 (38 Stunden), vom 31.8.1998 (32 Stunden), vom 30.9.1998 (30 Stunden)
- von Friedrich G Honorarnote vom 30.9.1998, 30.10.1998 (je 38 Stunden),
- von Nina I Honorarnote vom 27.7.1998 (37 Stunden), vom 30.8.1998 (32 Stunden), vom 29.9.1998 (31 Stunden)
- von Monika M Honorarnote vom 30.10.1998 (49 Stunden), vom 30.11.1998 (47 Stunden)
- von Harald J Honorarnote vom 31.7.1998 (32 Stunden), vom 31.8.1998 (46 Stunden), vom 30.9.1998 (22 Stunden).
- von Marianne P Honorarnote vom 30.10.1998 (44 Stunden), vom 30.11.1998 (53 Stunden)
- von Gerald K Honorarnote vom 30.12.1998 (70 Stunden)
- von Christian N Honorarnote vom 29.12.1998 (48,5 Stunden).

Aus dem Auszug für Konto 6650, Buchungsdatum 31.12.1998 ist ersichtlich, dass für die in den Honorarnoten genannten Auftragnehmer Diäten und Kilometergeld gezahlt wurden.

Über die Berufung wurde erwogen:

3. Rechtliche Würdigung

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.

§ 47 Abs. 1 und 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 in der anzuwendenden Fassung lauten auszugsweise: Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn iS des § 25 auszahlt. Ein Dienstverhältnis liegt 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.

Als Wesensmerkmale des Dienstvertrages sind somit das Vorliegen eines Dauerschuldverhältnisses, die persönliche Leistungserbringung und persönliche Abhängigkeit (durch die Leitungs- und Verfügungsmacht des Arbeitgebers) anzusehen (*Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 18). Ein Dienstverhältnis liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft - und somit nicht ein fertiges Produkt seiner Arbeit - schuldet. Dazu muss der Arbeitnehmer „unter der Leitung des Arbeitgebers stehen oder im geschäftlichen Organismus eingegliedert und dessen Weisungen zu folgen verpflichtet“ sein. Die Stärke des geforderten Weisungsrechtes ist abhängig von der Art der Tätigkeit. Andererseits hat nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmerschaft einer natürlichen Person zur Folge. Auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, ist in der Regel verpflichtet, Weisungen des Auftraggebers bezüglich der Tätigkeiten einzuhalten, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (*Doralt*, Einkommensteuer, Kommentar, Bd. III, zu § 47, Berufungsentscheidung des UFS 30. Mai 2007, RV/0913-W/06).

Den Dienstgeberbeitrag haben nach § 41 Abs. 1 erster Halbsatz FLAG alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Dienstnehmer sind gemäß § 41 Abs. 2 erster Halbsatz FLAG Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des EStG 1988 stehen.

Bei Untersuchung des Gesamtbildes der Tätigkeit kommt es auf die tatsächlich verwirklichten Vereinbarungen an (VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127).

Im gegenständlichen Fall schloss die Bw. mit den genannten Personen „Dienstnehmerähnliche Werkverträge gemäß § 4 Abs.3.Z.12 ASVG“ ab, bezahlte das Entgelt aufgrund der von den „Auftragnehmern“ gelegten Honorarnoten sowie Diäten und Kilometergeld.

- Vertrag und Art der Tätigkeit

Vorerst ist zu überlegen, ob aus der Bezeichnung des Vertrages als „Dienstnehmerähnliche Werkverträge gemäß § 4 Abs.3.Z.12 ASVG“ ein Hinweis für die Frage Werkvertrag oder Dienstvertrag entnommen werden kann.

Ob jemand selbständig oder unselbständig ist, wird nach dem Überwiegen der Merkmale des jeweiligen Typusbegriffes bestimmt. Zwischen diesen beiden Positionen gibt es aber auch Abstufungen, und zwar die dienstnehmerähnliche Person im Arbeitsrecht und den freien Dienstnehmer im Sozialversicherungsrecht. Der über § 4 Abs. 3 Z. 12 und § 4 Abs. 4 ASVG neu eingeführte Begriff des freien Dienstnehmers wurde novelliert. Im Steuerrecht gibt es keine Zwischenstufen, es kennt unter den Haupteinkunftsarten nur den Dienstnehmer, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt und betriebliche Tätigkeiten im Rahmen eines Gewerbes. (*Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 53-54).

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 29.6.2005, 2001/08/0053 umfasst die Hauptpflicht beim freien Dienstvertrag auf Seiten des Auftragnehmers Dienstleistungen, sie bezieht sich also auf bloß der Art nach umschriebene Tätigkeiten, bei welchen die Einräumung eines Gestaltungsrechtes an den Besteller wesentlicher Bestandteil des Vertrages ist, der bei der Vertragserfüllung einer Konkretisierung durch den Auftraggeber dahin bedarf, welche Einzelleistungen er im Rahmen des Vertrages verrichtet sehen möchte.

Die für die abhängigen Arbeitverhältnisse typische Unterordnung, Eingliederung in den Betrieb, die durch Weisungen, Überwachungen, Regelung der Arbeitszeit und Arbeitsfolge und die Bestimmung des Arbeitsverfahrens seitens des Dienstgebers zum Ausdruck kommt, tritt bei der Tätigkeit von Detektiven (Detektivassistenten) nicht so sinnfällig zu Tage, sodass über die beiden Kriterien der Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers hinaus anderen Merkmalen eine ganz besondere Bedeutung zugemessen werden muss.

Berufsdetektiv ist ein Privatermittler in Form einer Person, die im Rahmen der Beweiserhebung und/oder Beweisnothilfe durch Observationen, Recherchen, legendierte Befragungen und ähnliches Erkenntnisse und Informationen dokumentiert; insbesondere von gerichtlich verwertbarem Beweismaterial (<http://de.wikipedia.org/wiki/Detektiv>, Abfrage vom 13.1.2010). Der selbständige Berufsdetektiv unterliegt der Gewerbeordnung. Gewerbetreibenden, die zur Ausübung des Gewerbes der Berufsdetektive berechtigt sind, steht das Recht zu, sich der Berufsbezeichnung „Berufsdetektiv“ zu bedienen. Arbeitnehmern, die zur Ausübung der im § 129 Abs. 1 GewO genannten Tätigkeiten verwendet werden, steht

das Recht zu, sich der Berufsbezeichnung „Berufsdetektivassistent“ zu bedienen. Hinter jedem Berufsdetektiv steht die Dienstleistung einer modernen, aufwändigen Detektei mit allen erforderlichen Ausrüstungen sowie die eines Bürobetriebes. (<http://derdetektiv.at>, Abfrage vom 13.1.2010).

Auf den vorliegenden Fall bezogen gibt es selbständige Detektive und solche, die in einem Dienstverhältnis zu einem Detektivbüro stehen. Im Fall von Tätigkeiten für ein Detektivbüro hat der VwGH 21.11.2001, 98/08/0029 die Dienstnehmereigenschaft – allerdings für Zwecke der Sozialversicherung – bejaht. Unstrittig ist, dass im vorliegenden Fall Hilfsarbeiten für ein Detektivbüro getätigt wurden. Diese Hilfsarbeiten wurden stundenweise getätigt und von den Auftragnehmern im unterschiedlichem Ausmaß (zwischen 6 Stunden pro Monat und 58 Stunden pro Monat). Der Sachverhalt ist daher nach den Abgrenzungskriterien zu untersuchen:

- Das Schulden der Arbeitskraft:

Sozialleistungen wie Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzung sind zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft iSd § 47 Abs. 2 EStG nicht schuldet. (*Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 30).

Im vorliegenden Fall wurden weder im schriftlichen dienstnehmerähnlichen Werkvertrag, noch in den Honorarvereinbarungen Abreden betreffend Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzung getroffen. Aus diesem Merkmal allein kann nicht abgeleitet werden, ob es sich um einen Werkvertrag oder Dienstvertrag handelt.

- Leitung des Arbeitgebers:

Mangelnde Bindung an Arbeitszeiten und Arbeitspausen stehen der Eingliederung in den betrieblichen Organismus nicht entgegen (*Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 30).

Die Tätigkeiten die in einem Detektivbüro anfallen, wie insbesondere die Kaufhausüberwachung, werden vorwiegend im Außendienst wahrgenommen. In den Berufungsschreiben wurde vorgebracht, dass keine direkte Weisungsgebundenheit bestehet, es seien lediglich Rahmenbedingungen abgesteckt. Den Auftragnehmern stünden weitgehende Selbstbestimmung der Zeiten, in denen sie diese Tätigkeiten ausübten, zu. Den Auftragnehmern werde das Gebiet und der Zeitrahmen von der Bw. vorgegeben. Dem Auftragnehmer stünde es frei wann und wie er diese Testeinkäufe durchführt. Desgleichen sei

bei den Auf- und Abbauarbeiten kein Zeitraum vorgegeben gewesen. Die freie Zeiteinteilung sei lediglich durch die Vorgabe der Örtlichkeiten wie Öffnungszeiten der Geschäfte usw. als auch durch finalisierende Terminsetzungen eingeschränkt.

Die Tätigkeit im Außendienst kann ebenso auf einem Dienstvertrag beruhen. Dafür spricht, dass die Rahmenbedingungen wie zum Beispiel Gebiet und Zeitrahmen abgesteckt werden.

- Weisungsbindung im Organismus des Betriebes und Unternehmerwagnis:

Weisungsgebundenheit gemäß § 47 Abs. 2 EStG bedeutet ein sachliches und persönliches Weisungsrecht, wobei letzteres wirtschaftliche und persönliche Abhängigkeit fordert. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist also im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen, die sich unter anderem in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers zeigt. Entsprechend dem Grundsatz, dass auch auf die übliche Gestaltungsweise Bedacht zu nehmen ist, kommt der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung dann keine wesentliche Bedeutung zu, wenn die Arbeitsleistung zumindest überwiegend außerhalb örtlicher Einrichtungen des Arbeitgebers erbracht wird. (zB Heimarbeit, Vertretertätigkeit). Unternehmerwagnis liegt ins. 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. (*Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 31-33).

Im vorliegenden Fall wurde in den „Dienstnehmerähnlichen Werkverträgen“ schriftlich festgelegt, dass Gegenstand die Durchführung von Büroarbeiten/von Auf- und Abbauarbeiten im Bereich der Kaufhausüberwachung, Durchführung von Testeinkäufen sowie die Wartung der technischen Anlagen für den Bw. ist. Als Entgelt wurde ein Betrag von S 80/S 100,-- pro Stunde vereinbart. Die Honorarnoten wurden von den Auftragnehmern für jedes Monat gelegt. Darin sind die Stunden angeführt, in welchen sie die Tätigkeit für den Auftraggeber verrichteten. Simone A gab dazu niederschriftlich an, dass diese Auftragnehmer keinerlei Eigenmaterialien oder ähnliche Sachen beisteuern bräuchten. Die Entlohnung erfolge nach Stunden, zusätzlich werden Kosten wie Kilometergelder und ähnliche Spesen ersetzt. Demgegenüber wurde im Berufungsvorbringen behauptet, dass keine direkte Weisungsgebundenheit bestanden hätte, es seien lediglich die Rahmenbedingungen festgesteckt gewesen. Ebenso hätten die Auftragnehmer die notwendigen Werkzeuge und Kleinmaterialien wie Klebebänder, Schrauben etc. selbst beizustellen gehabt. Das

unternehmerische Risiko sei vor allem darin gelegen, dass nicht ordnungsgemäß durchgeführte Arbeiten auf Kosten der Auftragnehmer nachgebessert hätten werden müssen. Vertretung wäre möglich gewesen.

Da Simone A die administrative Tätigkeit und die Vorbereitung der Buchhaltung für das Detektivunternehmen oblagen, kommt ihrer Aussage sehr wohl Beweiskraft zu. Die Entgeltzahlung pro Stunde, sowie der Ersatz der Kosten wie Kilometergelder und ähnliche Spesen, der durch das Konto 6650 der Buchhaltung der Bw. belegt ist, sprechen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

- Laufende Lohnfortzahlung:

Steuerrechtlich liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn laufend ein angemessenes Entgelt gezahlt wird. Ist das Entgelt gering, stellt es bloßen Kostenersatz dar; ein Dienstverhältnis ist diesfalls zu verneinen. (*Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 36).

Im vorliegenden Fall liegen die Honorarnoten vor, wonach an einige Auftraggeber mehrere Monate hintereinander ein Entgelt für die Stunden der Tätigkeit gezahlt wurden. Weiters wurde diesen Auftragnehmern laut Buchhaltung – analog zu den Honorarnoten - ein Kilometergeld gezahlt und Spesen ersetzt.

4. Zusammenfassung

Die Bw. hat zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung vom 10. Februar 2010 bis dato keine Stellungnahme abgegeben.

Das Finanzamt hat zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung vom 19. Jänner 2010 bis dato keine Stellungnahme abgegeben.

Die Bw. schließt mit den „Auftragnehmern“ „Dienstnehmerähnliche Werkverträge“ über die Durchführung von Büroarbeiten/ Auf- und Abbauarbeiten im Bereich der Kaufhausüberwachung, Durchführung von Testeinkäufen sowie über die Wartung seiner technischen Anlagen ab. Für die Testeinkäufe nennt die Bw. das Gebiet und Zeitrahmen, für die Auf- und Abbauarbeiten ist kein Zeitrahmen gegeben. Der Auftragnehmer ist allerdings an die Öffnungszeiten der Geschäfte gebunden. Der Auftragnehmer hat das Recht, sich vertreten zu lassen. Die Auftragnehmer brauchen keinerlei Eigenmaterialien oder ähnliche Sachen beizusteuern. Die Bezahlung erfolgt nach Stunden, die sozusagen monatlich über Honorarnoten abgerechnet wurden. Zusätzlich werden Kosten wie Kilometergelder und ähnliche Spesen ersetzt.

Insgesamt überwiegen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im vorliegenden Fall jene Kriterien, die für die Annahme einer unselbständigen Tätigkeit sprechen, nämlich die Unterordnung unter den geschäftlichen Willen der Bw. dadurch, dass Gebiet und Zeitrahmen abgesteckt sind und die Auftragnehmer keinerlei Eigenmaterialien oder ähnliche Sachen beizusteuern hätten, sowie durch laufende Zahlung eines Entgeltes (Fixer Betrag pro Stunde und Ersatz von Spesen, Zahlung des Kilometergeldes). Auf die Formulierung des Vertrages kommt es nicht an.

Aus all diesen Gründen war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Wien, am 22. März 2010