



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A., in XY., vertreten durch Johann Kraft, 8312 Ottendorf, Ottendorf 154, vom 2. Jänner 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Weiz vom 6. Dezember 2000 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. August 1999 bis 31. Dezember 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt ein Autotransportunternehmen in Gleisdorf.

Im Zuge einer den Zeitraum 1.8.1999 bis 31.12.1999 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass die als freie Mitarbeiter geführten Vertragspartner Dienstnehmer im Sinne des § 47 EStG 1988 sind und daher der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend abgeführt wurde. Der Prüfer zog im strittigen Zeitraum die ausbezahlten Honorare als Bemessungs- bzw. Beitragsgrundlage heran.

In der Berufung gegen den diesbezüglich vom Finanzamt erlassenen Haftungs- und Abgabenbescheid brachte der Bw. Folgendes vor:

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung vom 22.11.2000 wurde erhoben, dass die von mir als freie Mitarbeiter geführten Vertragspartner nicht Einkünfte nach § 23 EStG erzielen, sondern Dienstnehmer im Sinne des § 47 EStG seien. Der § 47 EStG besagt, dass ein Dienstverhältnis nur dann vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet und

dies dann der Fall ist, wenn die tätigen Personen in Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehen oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sind.

Dies ist in jenen Einzelfällen, die hier zur Diskussion stehen, anders gelagert, nämlich dahingehend, als die Organisation der damit verbundenen Kerntätigkeiten wie Logistik, Wagenpflege und erforderliche Administration eine Obliegenheit der Vertragspartner ist und nicht wie unter Umständen angenommen, aus einer zentralen Dispositionsbteilung weisungsmäßig erfolgt, die unter der Leitung des Arbeitgebers steht. Die Vertragspartner haben demnach keine Arbeitszeitverpflichtung und auch keinen fixen Arbeitsort, sondern haben dies jeweils nach den Erfordernissen der Auftragsausführung auszurichten. Meine Systempartner haben auch das vertragliche Recht, sich durch geeignete Personen auf ihre Rechnung und auf ihr Risiko vertreten zu lassen.

Meine Vertragspartner erhalten für ihre Tätigkeit aufgrund des gegenständlichen Vertrages ein Stundenhonorar. Das vereinbarte Honorar setzt die ordnungsgemäße Tätigkeit bzw. Leistungserbringung voraus. Erfolgt dies aus welchen Gründen auch immer nicht, sei es auch durch Krankheit, gebührt keinerlei Entgelt. Alle oben angeführten Argumente sind auch explizite Bestandteile der vorliegenden Vertragswerke und es kommt auch nur dann zu einem Vertragsabschluss, wenn alle Vertragspunkte vom Vertragspartner ausnahmslos anerkannt werden.

Die in der Anlage überreichte Vertragsgrundlage und der damit verbundene praktische Betriebsablauf sollte meiner Ansicht nach deutlich erkennen lassen, dass in diesen speziellen Einzelfällen kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 EStG vorliegt, da ein erhebliches Unternehmerrisiko beim Systempartner liegt und demnach Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit erzielt werden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 5. März 2001 führte das Finanzamt zusammenfassend aus, dass aus der Aktenlage und den bisherigen Darstellungen ersichtlich ist, dass bei den Arbeitsverhältnissen der freien Mitarbeiter die Merkmale eines Dienstverhältnisses nach § 47 EStG 1988 überwiegen und somit aus steuerrechtlicher Sicht von der Pflicht zur Leistung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auszugehen ist.

Mit Schriftsatz vom 3. April 2001 wurde vom Bw. folgende Ergänzung zum bereits in der Berufung eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz nachgereicht.

Ich habe zwar in meinem originären Berufungsschreiben bereits angeführt, dass im Falle einer Abweisung der Berufung das diesbezügliche Schreiben der Oberbehörde zur Entscheidung vorzulegen sei, doch der guten Ordnung halber ersuche ich heute noch einmal das FA um Durchführung dieses Verfahrensschrittes.

Gleichzeitig wird das Finanzamt gebeten, die im heutigen Schreiben angeführten Argumente als integrierenden Bestandteil meiner Berufung zu betrachten, und ebenfalls der 2. Instanz als Entscheidungshilfe vorzulegen.

In der Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt aus, dass zwar einige Merkmale hinsichtlich selbständiger Tätigkeit vorhanden sind, aber wesentliche Voraussetzungen fehlen und werden dabei folgende Argumente ins Treffen geführt.

1. Arbeitsmittel (Fahrzeug)

Hier stellt sich die Frage, inwieweit Arbeitsmittel tatsächlich als wesentliche Voraussetzung zu werten sind.

Vgl: Selbständiger Buchhalter bedient sich der Infrastruktur des Auftraggebers, z.B.: AS 400 von IBM - würde kein Dienstverhältnis bedeuten - warum auch.

Oder Selbständiger Reiseleiter bedient sich fremder Transportmittel- Busse von gewerblichen Dritten. Auch dies würde kein Kriterium für ein Dienstverhältnis sein.

Weiters stellt sich die Frage, inwieweit Leasing oder Miete von Fahrzeugen (es gibt eigene Gesellschaften dafür) nicht dieses vom Finanzamt angeführte Argument ad absurdum führen.

In meinem Fall kann man davon ausgehen, dass der Systempartner das Fahrzeug als Mietobjekt betreibt (mündliche Vereinbarung), als durch den reduzierten Stundensatz zum Ausdruck gebracht wird, dass Fahrzeugkosten de facto von ihm zu tragen sind.

2. Fehlen eines Unternehmerrisikos

Mein Systempartner hat sehr wohl die Möglichkeit auf die Einnahmen-Ausgaben-(Kosten-Rechnung) einzuwirken, als seine persönliche Tüchtigkeit, Fleiß, Ausdauer und persönliche Geschicklichkeit den wirtschaftlichen Erfolg des Projektes wesentlich beeinflussen.

Wenn er diesen kritischen Erfolgsfaktoren nicht nachhaltig zum Durchbruch verhilft, würde dies zwangsläufig das Ende der Systempartnerschaft herbeiführen.

An dieser Stelle sei noch einmal mit größter Deutlichkeit zum Ausdruck gebracht, dass dieses Erfolgsrisiko einzig und allein beim Systempartner liegt und auch nur von diesem, aufgrund seiner völligen Handlungsfreiheit hinsichtlich des Auftrages, zu tragen ist. Auch hat er das vertragliche Recht Aufträge abzulehnen, die diesen von ihm eingeforderten Erfolg negativ beeinflussen würden.

Er kann somit den Umfang und den wirtschaftlichen Erfolg seiner Tätigkeit ganz massiv selbst bestimmen (VwGH 17.5.89, 85/13/0110).

3. Entlohnung nach Stunden

Die Entlohnung in Form eines Stundensatzes ist absolut üblich von B2B (business to business). Diese Entlohnungsform wird seitens der New Economy stark Rechnung getragen, wobei die Bemessung des Stundensatzes davon abhängig ist, was der Systempartner zur Bewältigung der betrieblichen Leistungen (z.B. Web-Server wird vom Provider und nicht vom Programmierer zur Verfügung gestellt) an Ressourcen einbringt.

4. Wettbewerbsverbot

Hinsichtlich des Wettbewerbsverbotes ist anzuführen, dass laut Systemvertrag dies sich nur auf Kunden des Auftraggebers bezieht. Und dürfen in diesem Zusammenhang explizit diesen Vertragspunkt zitieren:

"Während der Dauer dieser Rahmenvereinbarung ist dem Mitarbeiter die Bearbeitung und Tätigkeit von weiteren Aufträgen von Kunden des Auftraggebers sowohl im eigenen Namen als auch im Namen und für Rechnung Dritter untersagt. Ausnahmefälle bedürfen der schriftlichen Zustimmung des Auftraggebers."

Auch dieses Argument dürfte insofern nicht von Relevanz sein, da Kunden die vom Systempartner selbst akquiriert werden, nicht in dieser Regelung enthalten sind.

Obwohl schon sehr vieles im Berufungsschreiben angeführt war, dürfen diese Ergänzungen eine nicht unwesentliche Entscheidungshilfe für die Berufungsbehörde 2. Instanz sein. Weiters sollte die Abgabenbehörde bei Ihrer Entscheidungsfindung prüfen, inwieweit solche Formen der Zusammenarbeit nicht letztendlich mehr im Sinne einer gesunden Volks- und Betriebswirtschaft liegen, als im Vergleich dazu, die im Auslauf begriffenen starre Form eines Zeitlohnes (Schulden der Arbeitskraft), der für eine erfolgreiche partnerschaftliche Zusammenarbeit völlig ungeeignet ist.

Wie heute schon klar erkenntlich ist, forciert auch der Gesetzgeber (Kapitalmarktoffensivegesetz) diese Strategien und man könnte es nahezu als kontraproduktiv bezeichnen, wenn diese von mir getroffenen, dahingehend orientierte Unternehmensführung verhindert würde.

Mit Bericht vom 9. April 2001 legte das Finanzamt Weiz die Berufung der Finanzlandesdirektion für Steiermark zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung der Berufung durch die Finanzlandesdirektion.

Gemäß § 323 Abs. 10 iVm § 260 BAO ist zur Entscheidung über die Berufung nunmehr der unabhängige Finanzsenat zuständig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 (kurz FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBl. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. 661/1994.

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 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. Dabei ist für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Nach Lehre und Rechtsprechung sind für die Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, die Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers wesentliche Merkmale. Unter diesen Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder jene der Unselbst-

ständigkeit überwiegen (vgl. VwGH vom 22.2.1996, 94/15/0123, und die dort zitierte Judikatur).

In der Berufungsschrift wurde angeführt, dass die als freie Mitarbeiter geführten Vertragspartner Einkünfte nach § 23 EStG 1988 erzielen.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG 1988 sind:

1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Zu dem vom Bw. vorgebrachten Begriff der "freien Mitarbeiter- Rahmenvereinbarung" ist zunächst festzuhalten, dass das Einkommensteuergesetz diesen nicht kennt und lediglich dahingehend unterscheidet, ob eine selbständige oder eine nichtselbständige Tätigkeit vorliegt. Für die Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit sind wesentliche Merkmale das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, einer Weisungsgebundenheit und der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers (VwGH 22.2.1996, Zl. 94/15/0123).

Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als "Freie Mitarbeit – Rahmenvereinbarung", Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vergleiche u.a. VwGH vom 2. Juli 2002, Zl. 99/14/0056). Eine betriebliche Tätigkeit setzt Selbständigkeit in Abgrenzung zur Nichtselbständigkeit voraus. Selbständigkeit iSd § 23 Z EStG 1988 liegt daher dann vor, wenn kein Dienstverhältnis iS des § 47 Abs. 2 EStG 1988 besteht (zur Abgrenzung vgl. auch § 47 Tz 114 ff), Doralt, Einkommensteuergesetz Bd. II zu § 23 EStG 1988.

Im vorliegenden Fall wurden die betroffenen Vertragspartner der Firma Karl Gradwohl, Herr W. telefonisch am 19. Jänner 2005 und Frau H. am 20. Jänner 2005 von Seiten des UFS kontaktiert und bzgl. der Arbeitssituation befragt.

Herr W. gab an, dass er als freier Dienstnehmer seine Steuer selbst zu entrichten habe und die Sozialversicherung von seinem Chef bezahlt wird. Das Dienstauto dürfe er auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzen. Weitere Privatfahrten sind nur mit Genehmigung des Chefs möglich. Zur Zeit ist er bei der Firma Gradwohl nichtselbständig tätig, wobei sich an seiner Tätigkeit keine Änderung gegenüber seiner früheren Tätigkeit ergeben hat.

Frau H. gab in der Befragung an, dass sie mit einem Klein-LKW (3,5 t) der Firma A. gefahren ist. Sie hat die Aufträge von der Firma A. zugeteilt bekommen. Die Route wurde ebenfalls

vorgegeben. Grundsätzlich hätte sie kein Entgelt bekommen wenn sie krank gewesen wäre. Sie war aber nie krank. Abgerechnet wurde nach einem pauschalen Stundensatz, den sie nicht mehr wisse. Für die Benutzung des Klein-LKW's wurde von ihr kein Beitrag eingehoben. Die Sozialversicherung wurde vom Chef bezahlt.

Gleichzeitig wurde ein Telefonat mit der Wirtschaftskammer Steiermark geführt, worin ausgeführt wurde, dass Herr A. das Güterbeförderungsgewerbe, d.h. Transporte für einen Dritten, ausübe. Auf die Frage ob Herr A. seine Pkw oder LKW an Dritte vermieten darf, wurde erklärt, dass dies nicht erlaubt sei, weil es eine Konzession für das "Vermieten von Fahrzeugen" voraussetze.

Diese Aussagen wurden dem steuerlichen Vertreter anlässlich eines Erörterungsgespräches zur Kenntnis gebracht. Abschließend wurde im Erörterungsgespräch vereinbart, dass eventuell ein weiteres Erörterungsgespräch mit dem zuständigen Finanzbeamten und den befragten Vertragspartnern stattfinden sollte.

Gemäß § 279 Abs. 3 BAO kann der Referent die Parteien zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreites laden.

Im vorliegenden Fall erscheint eine weitere Erörterung der Sach- und Rechtslage nicht erforderlich, weil die in den Telefonaten gegebenen Auskünfte ohnehin schlüssig und glaubwürdig sind.

Als stärkstes Indiz für die Nichtselbständigkeit gilt die Tatsache, dass Herr W. zur Zeit die gleiche Tätigkeit ausübt die er als sogenannter Vertragspartner und freier Mitarbeiter vorher ausgeübt hat.

Ein Unternehmerwagnis ist mangels Ausgabenseite (Entlohnung nach geleisteten Arbeitsstunden) ebenfalls nicht zu erkennen. Es entspricht der täglichen Praxis, die Entlohnung nach geleisteten Stunden vorzunehmen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, liegt ein Unternehmerwagnis vor, wenn der Steuerpflichtige sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und damit den materiellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (vgl. VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer

einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 21, § 19 Anm. 72 f.).

Im Memorandum vom 10. Februar 2001, vorgelegt von A., ist Folgendes angeführt:

1. *VP (Vertragspartner) übernimmt vom Auftraggeber(Fa. S., Graz) das Transportgut.*
2. *VP organisiert gemeinsam mit dem Auftraggeber an Hand der Kundenliste den Tourenplan.*
3. *Nach Beendigung der Zustelltour wird durch den VP die zustellbedingte Administration durchgeführt.*

Der oben beschriebene Ablauf wiederholt sich im Regelfall 5x pro Woche.

Nach einer telefonischen Auskunft von der Firma S. wurde die Route in den Anfangsjahren von der Firma Gradwohl ausgearbeitet (wie auch von Frau H. angegeben wurde).

Es ist jedoch unmaßgeblich, ob die zusammengestellte Route, wie von der ehemaligen Vertragspartnerin, Frau H., angegeben wurde, vorgegeben, oder wenn seitens der Vertragspartner Änderungen im Routenplan vorgenommen wurden. Außer Streit steht, dass ein bestimmter (von Herrn A. bzw. der Firma S. festgelegter) Abnehmerkreis pro Arbeitstag anzufahren ist.

Fest steht, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz der Vertragspartner erforderlich war. Es ist daher nach der Aktenlage eine faktische Eingliederung der Vertragspartner bei Erfüllung der von ihnen persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiche in den betrieblichen Ablauf des Bw. gegeben, und zwar sowohl in zeitlicher und örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht.

Im Sinne des § 167 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Das Beweisverfahren wird vor allem u.a. beherrscht vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167).

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut

oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO-Kommentar, Tz. 2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu § 167 mwN).

Beim vorliegenden Arbeitsverhältnis der Vertragspartner überwiegen demnach aus steuerrechtlicher Sicht die Merkmale von nicht selbstständig Tätigen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Die Berufung war daher, wie im Spruch angeführt, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 5. Juli 2005