



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 2. Mai 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 25. April 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge von Erhebungen im Jahr 1999 wurde festgestellt, dass die Berufungswerberin Herrn E., wohnhaft xx, als Mitarbeiter beschäftigte, der für sie in Österreich deren Produkte verkaufen sollte. Laut Erklärung der Berufungswerberin sei Herr E als freier Außendienstmitarbeiter tätig. Dem Auftragsverhältnis lag eine schriftliche Vereinbarung vom 28.1.1997 zugrunde, laut der Herr E sich in eigener Regie und eigenem Namen darum bemühen werde, Kunden zu veranlassen die Produkte der Berufungswerberin zu kaufen. Über diese Bemühungen werde er täglich schriftlich Bericht erstatten. Als Vergütung erhalte er hiefür monatlich 4.000 DM. Für Telefonate ersetze ihm die Berufungswerberin 85% der Zeitgebühren seines Privatanschlusses, Fahrten mit dem Privat-PKW würden mit Kilometergeld auf Nachweis vergütet, für Abwesenheiten von seinem Wohnort ab 10 Stunden erhalte er Spesenvergütung, gestaffelt je nach Dauer. Die Vereinbarung enthielt den Zusatz, dass sie baldmöglichst durch einen Anstellungsvertrag abgelöst werden sollte. In einer ergänzenden Vereinbarung vom Dezember 1998 wurde eine monatliche Vergütung von 4.500 DM ab Jänner 1999 festgesetzt, außerdem eine Provision auf den Umsatz aus dem Gebiet Österreich.

Zur Klärung der Rechtsnatur des Auftragsverhältnisses stellte das Finanzamt im November 2004 eine Anfrage an die Berufungswerberin, welche vertraglichen Vereinbarungen für den Zeitraum ab 1.1.1999 gültig seien, und wenn noch kein Anstellungsvertrag vorliegen sollte, welche Gründe für eine Beurteilung der Tätigkeit als selbständige Tätigkeit sprechen sollten, weiters welche Vergütungen bisher ausbezahlt wurden, welche Spesenersätze gewährt wurden, und ob die Berufungswerberin in Österreich eine Betriebsstätte habe.

In Beantwortung der Anfrage gab die Berufungswerberin sinngemäß folgende Stellungnahme ab: Die Vereinbarung besage, dass Herr E in eigenem Namen und eigener Regie als Vertreter tätig sei. Zum Anstellungsvertrag sei es nie gekommen, da die lohnsteuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Bedingungen dagegen gesprochen hätten. Auf die Berufungswerberin wären als nicht in Österreich ansässigen Unternehmen arbeitsrechtliche Probleme zugekommen, die sie wegen einer Person nicht eingehen wollte. Herr E sei deshalb als selbständiger Berater tätig und selbst für seine Einkommensteuer und Sozialversicherung verantwortlich. Er erhalte eine monatliche feste Vergütung von 2.300,81 € (4.500 DM), weiters bis zu einem Umsatz von 281.210,53 € (550.000 DM) eine Provisionsvergütung von 1%, für den übersteigenden Teil von 2%. Für entstandene Reisekosten erhalte er die Sätze gemäß Vereinbarung, im Jahr 2004 sei ihm ein Leasingfahrzeug zur Verfügung gestellt worden. Die Berufungswerberin habe in Österreich weder einen Betrieb noch eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die österreichischen Kunden würden direkt vom Wohnort des Mitarbeiters aus beliefert und betreut.

In einem weiteren Schreiben stellte das Finanzamt folgende ergänzende Fragen an die Berufungswerberin: Welche Tätigkeit übe der Außendienstmitarbeiter in seiner Funktion aus (genaue Beschreibung der zu leistenden Arbeiten). Müsste er seine Arbeitsleistung persönlich erbringen oder könne er sich auch eines Vertreters oder Hilfskräften bedienen. Stehe es in seinem Belieben, sich dritter Personen zu bedienen, oder bestimme darüber der Auftraggeber. Sei er nur an die vertraglich übernommenen Verpflichtungen gebunden oder an darüber hinausgehende Weisungen des Geschäftsherrn (Art der Arbeitsausführung, Zweckmäßigkeit des Arbeitseinsatzes, zeitliche Koordination etc.). Werden die Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt und welche. Darf Herr E gleichartige Leistungen auch an andere Auftraggeber erbringen. Inwieweit trage er ein Unternehmerwagnis. Welche bei der Tätigkeit anfallenden Aufwendungen würden von der Firma nicht ersetzt. Habe er die Möglichkeit, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge abzulehnen. Könne er seine Tätigkeit weitgehend selbst gestalten.

In Beantwortung dieser weiteren Anfragen führte die Berufungswerberin sinngemäß aus: Es sei ihr nicht ganz nachvollziehbar, weshalb erst jetzt eine Überprüfung der Arbeitnehmereigenschaft durchgeführt werde, sie sei stets von einer freien und selbständigen Tätigkeit des Herrn E ausgegangen. Zu den Fragen werde erklärt: Es sei vereinbart, dass Herr

E als freier und selbständiger Berater Kunden in Österreich betreue und neue Kunden gewinne. Selbstverständlich könne er sich auch einer Hilfskraft bedienen, allerdings müsse er die Bezahlung aus seiner Vergütung vornehmen. Es sei nur wichtig, dass in Österreich ein Ansprechpartner vorhanden sei. Er könne sich die Person auch selbst aussuchen, allerdings müssen die Interessen der Firma gewahrt bleiben. Als Berater plane er seine Kundenbesuche selbständig und führe sie durch, die Berufungswerberin würde von ihm einen kurzen Bericht zur Information erhalten. Auf Grund der Provision sei es auch in seinem Interesse, die Umsätze bei den Bestandskunden zu steigern und Neukunden zu gewinnen.

Selbstverständlich könne es auch vorkommen, dass die Firma ihn bitte, bei seiner nächsten Planung einen bestimmten Kunden miteinzubeziehen, weil Probleme anstünden. Herr E sei von seiner Wohnung aus tätig, bis März 2004 habe er für sein Fahrzeug Kilometergeld abgerechnet, ab diesem Zeitpunkt stehe ihm ein Firmenfahrzeug zur Verfügung. Derzeit würden auch die Telefonkosten übernommen, sollte er jedoch weitere Beratungen übernehmen, müsste eine neue Regelung getroffen werden. Er könne selbstverständlich auch Beratungen für andere Firmen übernehmen, sofern diese nicht in Konkurrenz zum Unternehmen der Berufungswerberin stünden. Er müsse jedoch darauf achten, dass die für die Berufungswerberin erbrachte Leistung im vereinbarten Verhältnis zur Bezahlung stehe. Im Moment werde für Herrn E kein Unternehmerrisiko gesehen. Die Abwicklung der Geschäfte laufe direkt zwischen den Kunden und der Berufungswerberin ab und sie prüfe auch, ob sie eventuell aus Bonitätsgründen einen Kunden nicht beliefern wolle. Herr E erhalte auf Nachweis Reisekosten, andere Zuwendungen, die nichtselbständige Mitarbeiter erhielten, wie z.B. Weihnachtssonderzahlungen, Urlaubsgeld etc. erhalte er nicht. Sein Einkommen könne er über die vereinbarte Provision durch entsprechende Leistung selbst beeinflussen.

Auf Grund der getroffenen Feststellungen und des Ergebnisses im Vorhaltsverfahren kam das Finanzamt zu dem Schluss, dass die Tätigkeit des Außendienstmitarbeiters steuerlich als nichtselbständige Tätigkeit einzustufen sei, und forderte für die Jahre 1999 bis 2004 den auf die Vergütungen für diese Tätigkeit entfallenden Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen nach.

In der gegen die Bescheide eingebrachten Berufung führte die Berufungswerberin sinngemäß aus: Herr E werde jährlich zur Einkommensteuer veranlagt und es sei unverständlich, weshalb das Finanzamt erst nach sechs Jahren prüfe, ob er selbständiger oder unselbständiger Steuerpflichtiger sei. Hier liege ein Versäumnis der Behörde vor und das Ergebnis könne auch erst für die Zukunft gelten. Als ausländischem Auftraggeber sei der Berufungswerberin eine solche Abgabe nicht bekannt gewesen und sie hätte die Kosten auch nicht in die Planung einbeziehen können. Es sei klar zum Ausdruck gekommen, dass Herr E als selbständiger Vertreter geführt werde. Auch ein freier Vertreter müsse sich an vorgegebene Weisungen

halten und könne nicht für Konkurrenzunternehmen arbeiten. Er könne auch Informationen erhalten, welche Kunden er eventuell besuchen solle. Auch könne für einen freien Vertreter für die Betreuung eines Kundenstammes ein Fixum vereinbart werden. Das Verhältnis Fixum – Provision sei nicht relevant. Nach Ansicht der Berufungswerberin liege Nichtselbständigkeit nur vor, wenn der Betroffene keine eigenen Entscheidungen treffen darf, seine Dienstreisen mit dem Auftraggeber abstimmen muss, Ansprüche an den Arbeitgeber hat, die sich aus dem Tarifvertrag ableiten (Urlaubsgeld etc.), kein eigenes Personal einstellen darf, eine vorgegebene Arbeitszeit hat, keine anderen Unternehmen vertreten darf. Dies alles liege bei Herrn E nicht vor. Ob Spesen gegen Beleg erstattet würden oder dem Honorar zugeschlagen würden, sei Gestaltungsmöglichkeit des Vertrages. Wenn der Mitarbeiter keine Hilfskräfte in Anspruch genommen habe, sei dies allein seine Entscheidung und kein Kriterium für eine Beurteilung. Auch sei es im Geschäftsbetrieb völlig normal, dass zwischen Handelsvertreter und Auftraggeber ein Reporting bestehe. Die Berufungswerberin gehe daher nach wie vor davon aus, dass selbständige Tätigkeit vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach Absatz 2 dieser Gesetzesstelle sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988. Gemäß Absatz 3 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die in Absatz 1 genannten Dienstgeber gewährt worden sind.

Maßgeblich für die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen ist nach der zitierten Gesetzesstelle, dass im Inland Dienstnehmer beschäftigt werden. Es ist nicht erforderlich, dass im Inland auch eine Betriebsstätte vorhanden ist.

In gegenständlichem Fall steht lediglich in Streit, ob der Mitarbeiter, der in Österreich für die Berufungswerberin tätig wird, als Dienstnehmer anzusehen ist, von dessen Vergütungen der Dienstgeberbeitrag zu entrichten ist.

Zur Feststellung, ob eine Person in einem derartigen Dienstverhältnis steht, weist das Familienlastenausgleichsgesetz auf die Begriffsbestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988 hin. Gemäß dieser Bestimmung liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist dann 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.

Nach Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 4.3 zu § 47 EStG 1988, ist die Definition des § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechts, 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. Für die Frage nach dem Bestehen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses ist es nicht maßgebend, ob auch ein Dienstverhältnis im Sinn des bürgerlichen Rechts vorliegt, auch der Abschluss eines formellen Dienstvertrages ist nicht Voraussetzung (VwGH 27.10.1987, 85/14/0010). Es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer Erscheinungsform dem „Tatbild“ des § 47 Abs. 2 EStG entspricht.

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die 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. So wird insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen, bei denen der geistigen Schaffenskraft und Kreativität des Arbeitnehmers besondere Bedeutung zukommt, die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit häufig in den Hintergrund treten, oder es wird der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung in den Unternehmensbereich des Arbeitgebers dann keine wesentliche Bedeutung zukommen, wenn die Arbeitsleistung überwiegend oder gänzlich außerhalb örtlicher Einrichtungen, die dem Arbeitgeber zuzurechnen sind, erbracht wird. Ist eine klare Abgrenzung aufgrund der beiden Kriterien nicht möglich, dann ist an Hand weiterer Merkmale zu beurteilen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder der Unselbständigkeit überwiegen. In zahlreichen Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof auch dem Umstand, ob der Steuerpflichtige mit der ausgeübten Tätigkeit ein Unternehmerrisiko trägt, ebenso wesentliche Bedeutung beigemessen wie den beiden Kriterien der Legaldefinition. Entscheidend ist das Gesamtbild der Tätigkeit.

Beurteilt man nun das im gegenständlichen Fall strittige Auftragsverhältnis entsprechend diesen Ausführungen, dann ist zunächst zum Vorliegen von Weisungsgebundenheit zu bemerken: Wenn die Aufgabe des Auftragnehmers darin besteht, die in Österreich ansässigen Kunden der Berufungswerberin zu betreuen und neue Kunden zu gewinnen, dann handelt es sich hiebei zweifellos um eine qualifizierte Tätigkeit, der ein hohes Maß tatsächlicher Selbständigkeit innewohnt. Wie aus den Ausführungen der Berufungswerberin abzuleiten ist, wurde der Mitarbeiter vor allem deshalb ausgewählt, da er sowohl in der Branche als auch über den Kundenkreis bereits Kenntnisse hatte und dies insbesondere deshalb für die Firma

wichtig war, da sie in diesem örtlichen Bereich keinen anderen Mitarbeiter beschäftigt. Wenn dem Mitarbeiter daher weitgehend freie Hand in der Einteilung und Abwicklung seiner Arbeit gelassen wird, dann liegt dies in der Natur dieser Tätigkeit und ist in seinen besonderen Kenntnissen begründet. In solchen Fällen genügt es, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Aufgaben beschränkt, ohne den Arbeitsablauf detailliert zu regeln (vgl. z.B. VwGH 30.11.1993, 89/14/0300, betreffend einen leitenden Angestellten).

Charakteristisch für das Vorliegen persönlicher Weisungsgebundenheit ist unter anderem die Verpflichtung des Auftragnehmers, dem Auftraggeber seine Arbeitskraft für eine bestimmte Zeit und für bestimmte Aufgaben zur Verfügung zu stellen. Wenn nun die Berufungswerberin in ihrer Argumentation mehrfach betont, dass sich Herr E durchaus auch einer Hilfskraft bedienen hätte können und die Arbeit nicht selbst leisten musste, so ist allerdings hiezu festzustellen, dass der schriftlichen Vereinbarung, die bisher nur hinsichtlich der Entlohnung abgeändert wurde, kein Hinweis auf diesen Umstand zu entnehmen ist. Nach dieser Vereinbarung werde sich Herr E in eigener Regie und in eigenem Namen bemühen, Kunden zu veranlassen, die Produkte der Berufungswerberin zu kaufen. Über diese Bemühungen werde er täglich schriftlich Bericht erstatten. In der Folge werden neben der Festsetzung der Vergütung genaue Regelungen über den Ersatz seiner für Telefonate und Reisetätigkeit angefallenen Aufwendungen getroffen – die gesamte Vereinbarung geht somit von einer Arbeitsleistung durch den Auftragnehmer selbst aus. Da sich Herr E auch tatsächlich in den vergangenen Jahren niemals einer Hilfskraft bedient hat, kann diese Aussage der Berufungswerberin nicht nachvollzogen werden.

Entgegen der Ansicht der Berufungswerberin spricht die vereinbarte tägliche Berichtspflicht über die Bemühungen des Auftragnehmers durchaus auch für bestehende Weisungsgebundenheit, da damit jedenfalls eine gewisse Kontrolle durch den Auftraggeber gewährleistet ist. Schließlich müsse der Auftragnehmer auch nach den Ausführungen der Berufungswerberin darauf achten, dass die erbrachte Leistung – sollte er auch noch für andere Firmen tätig werden – im vereinbarten Verhältnis zur Bezahlung stehe.

Was die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus betrifft, so kommt diesem Merkmal insofern keine wesentliche Bedeutung zu, da der Auftragnehmer nur außerhalb der örtlichen Einrichtungen der Berufungswerberin tätig wird (Vgl. z.B. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184, betreffend eine Vertretertätigkeit). Bemerkt wird jedoch, dass ihm ab 2004 immerhin ein Firmenfahrzeug für seine Reisetätigkeit zur Verfügung gestellt wurde.

Bei dieser Sachlage ist nunmehr noch wesentlichstes Merkmal für die Beurteilung des Auftragsverhältnisses, ob der Auftragnehmer ein Unternehmerwagnis zu tragen hat, da ein solches gegen das Vorliegen nichtselbständiger Tätigkeit sprechen würde. Ein

Unternehmerwagnis ist dann gegeben, wenn der Erfolg der Tätigkeit und die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen vom Steuerpflichtigen selbst aus eigenem getragen werden müssen.

Nach der vorliegenden Entgeltsvereinbarung erhielt der Auftragnehmer zunächst nur eine fixe monatliche Vergütung von 4.000 DM, seit dem Jahr 1999 eine fixe monatliche Vergütung von 4.500 DM (2.300,81 €) und dazu eine umsatzabhängige Provision, die in den geprüften Jahren insgesamt weniger als 50% des Fixums betragen hat. Darüber hinaus werden ihm alle denkbaren wesentlichen Aufwendungen ersetzt wie Telefonkosten, Fahrtkosten mit dem eigenen Auto (die ab März 2004 nicht mehr anfallen, da ihm ab diesem Zeitpunkt ein Firmenauto zur Verfügung steht) und Spesen für mehrstündige Abwesenheiten von zu Hause. Eine solche Vereinbarung, bei der der Auftragnehmer einen für den Lebensunterhalt ausreichenden Grundlohn erhält, zeigt auch dann kein Unternehmerwagnis auf, wenn er zusätzlich als Leistungsanreiz Provisionen erhält, insbesondere wenn er auch keinerlei mit der Tätigkeit verbundene Auslagen und Spesen selbst tragen muss.

Die Berufungswerberin selbst hat in ihren Ausführungen eingeräumt, dass sie in der Tätigkeit ihres Auftragnehmers kein Unternehmerrisiko sieht.

Nach diesen Feststellungen überwiegen im gegenständlichen Fall die Merkmale eines Dienstverhältnisses, sodass das Finanzamt zu Recht davon ausgegangen ist, dass für die an Herrn E bezahlten Vergütungen Dienstgeberbeiträge zu leisten sind.

Zu den Berufungsausführungen ist noch zu bemerken: Der Einwand der Berufungswerberin, dass die Feststellung einer allfälligen Dienstgeberbeitragspflicht nur für die Zukunft und nicht für die Vergangenheit gelten könne, geht ins Leere. Wird festgestellt, dass Dienstgeberbeiträge zu leisten gewesen wären, dann ist eine Nachforderung aller noch nicht verjährten Beiträge möglich. Wie bereits zuvor festgestellt, ist es für das Vorliegen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses lediglich von Bedeutung, dass die ausgeübte Tätigkeit in ihrer Erscheinungsform die entsprechenden Merkmale aufweist. Es ist daher unerheblich, ob der Vertrag so gestaltet ist, dass der Auftragnehmer auch die aus dem Tarifvertrag ableitbaren Zahlungen (Urlaubsgeld, Sonderzahlungen etc.) erhält. Zweifellos ist jedes einzelne Sachverhaltselement, das vom Finanzamt als Indiz für ein Dienstverhältnis gewertet wurde, jeweils für sich allein nicht ausreichend, um ein solches anzunehmen. Enthält jedoch ein Vertrag sowohl Elemente, die für ein Dienstverhältnis sprechen, als auch solche, die dagegen sprechen, dann hat sich die Beurteilung nach dem Gesamtbild, nach dem

Überwiegen der Merkmale zu richten. Wie oben dargestellt, spricht das Gesamtbild im gegenständlichen Fall für ein Dienstverhältnis.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 2. Oktober 2006