



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Kurt Lorenz, Dr. Raimund Brandl und Mag. Harald Grassel über die Berufung der Bwin., vom 29. Mai 2006, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch xy, vom 17. März 2006, betreffend die Festsetzung von Lohnsteuer gemäß § 202 BAO und von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) gemäß § 201 BAO, jeweils für den Zeitraum vom 1. Juni 2005 bis 31. Dezember 2005, nach der am 27. April 2010 in Wien durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Lohnsteuer gemäß § 202 BAO wird Folge gegeben. Der angefochtene Haftungsbescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) gemäß § 201 BAO wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung stellte das prüfende Organ (unter anderem) fest, dass Herr P. G. mit der Berufungswerberin einen „Werkvertrag“ betreffend die „Durchführung laufender Reparaturen und Instandhaltungen des Fuhrparks sowie der technischen Gerätschaften“ geschlossen hat.

Aktenkundig sind die von Herrn G. an die Berufungswerberin gerichteten Rechnungen „Nr.

001/2005" bis „007/2005" für die Monate Juni bis Dezember 2005, womit für jeden Monat mit Ausnahme des Monats September eine „Arbeitsleistung" im Ausmaß von 180 Stunden zu je 14,00 Euro netto, somit 2.520,00 Euro netto, in Rechnung gestellt wurde. Für den Monat September 2005 wurden nur 125,5 Stunden zu je 14 Euro, somit 1.757,00 Euro netto, in Rechnung gestellt.

Aktenkundig ist weiters die im Zuge der Prüfung abgegebene Stellungnahme der Berufungswerberin vom 30. Jänner 2006:

„....Im Vorfeld ist festzuhalten, dass die (Berufungswerberin) auf Grund ihrer Geschäftstätigkeit über einen Fuhrpark von rd. 17 Fahrzeugen bzw. entsprechenden Maschinen und technischen Geräten verfügt, die regelmäßig zum Einsatz kommen.

Die Firma G. ist, scheinbar in Kenntnis dieses Fuhrparks, an uns mit dem Angebot herantreten, die laufende Wartung der Fahrzeuge vorzunehmen bzw. zu besorgen. Es wurde dabei uns gegenüber jedenfalls glaubwürdig versichert, dass die entsprechenden Befähigungen vorliegen. Für uns haben sich in weiterer Folge auch keinerlei Umstände ergeben, die diesbezüglich Zweifel aufgeworfen hätten.

Die Leistungen der Firma G. umfassen im Wesentlichen die Durchführung laufender Reparaturen und Instandhaltungen des Fuhrparks sowie der technischen Gerätschaften, soweit sie den laufenden Betrieb betreffen und unbedingt und verlässlich erforderlich sind, um kostenintensive Stillstandszeiten zu verhindern.

Die Tätigkeiten werden in der Halle der (Berufungswerberin) durchgeführt, wo die Fahrzeuge und auch die technischen Anlagen eingestellt bzw. gelagert sind. Dies hat sich als wesentlicher Vorteil gegenüber anderen Werkstätten herausgestellt, da damit wesentliche Warte- und Stehzeiten und somit auch Kosten verhindert werden können. Wir haben daher in Anbetracht dieser Konstellation die Möglichkeit bzw. das Angebot der Firma G., die Leistungen in unserer Halle auszuführen, gerne angenommen.

Die Firma G. übt ihre Tätigkeiten im Wesentlichen mit eigenen Werkzeugen aus, diese werden in der Regel auch nicht in unserer Halle gelagert.

Die Auftragsabwicklung erfolgt üblicherweise derart, dass wir der Firma G. mitteilen, welche Fahrzeuge bzw. Maschinen zu warten sind bzw. bei welchen Fahrzeugen oder Geräten Schäden aufgetreten sind. Weisungen hinsichtlich der Art und Weise, wie die Arbeiten zu erfolgen haben, werden von uns nicht gegeben. Auch steht es der Firma G. frei, wer die Arbeiten für die Firma G. erbringt. Die Firma G. ist uns lediglich zur mangelfreien Leistungserbringung verpflichtet, unverhältnismäßiger Zeitaufwand oder mangelhafte Leistung werden von uns nicht anerkannt und auch nicht bezahlt.

Mit Ausnahme eines mehrtägigen zeitlichen Rahmens – welcher zur Aufrechterhaltung der laufenden betrieblichen Tätigkeit unbedingt erforderlich ist – gibt es keine weiteren zeitlichen

oder auch personellen Vorgaben von unserer Seite. Der Einsatz der Firma G. variiert somit mit den betrieblichen Gegebenheiten und Erfordernissen, die Zeit zur Durchführung der Tätigkeiten wird von der Firma G. frei gewählt. "

Der Prüfer vertrat bei diesem Sachverhalt die Auffassung, dass Herr G. tatsächlich nicht als Unternehmer sondern als Arbeitnehmer für die Berufungswerberin tätig geworden sei. Für die in Rechnung gestellten Entgelte berechnete der Prüfer Abgabennachforderungen.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und nahm die Berufungswerberin mit den nunmehr angefochtenen Festsetzungsbescheiden als gemäß § 82 EStG 1988 haftenden Arbeitgeber (hinsichtlich einer Lohnsteuernachforderung von 3.947,89 Euro) und als Abgabenschuldner (hinsichtlich einer Nachforderung an DB von 904,07 Euro und an DZ von 80,73 Euro) in Anspruch.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung widerspricht die Berufungswerberin der Auffassung des Finanzamtes und verweist dazu im Wesentlichen auf einen Schriftverkehr zwischen der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse (in der Folge kurz: NÖGKK) und der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft, wonach festgestellt worden sei, dass kein Dienstverhältnis vorgelegen sei.

Mit Schreiben vom 20. Oktober 2008 hat der Unabhängige Finanzsenat den Vertreter der Berufungswerberin gebeten, die in der Berufungsschrift erwähnten Unterlagen sowie allfällige schriftliche Verträge zwischen der Berufungswerberin und Herrn G. vorzulegen.

Im Schriftsatz vom 15. Dezember 2008 führte die Berufungswerberin dazu im Wesentlichen aus, die Überprüfung des Sachverhalts durch die beiden Sozialversicherungsträger habe ergeben, dass keine Pflichtversicherung des Herrn G. nach dem ASVG sondern eine solche als Selbstständiger nach dem GSVG vorgelegen sei. Aus diesem Grund sei es unzulässig, das Werkvertragsverhältnis als Dienstverhältnis zu qualifizieren.

Als Anlage 1 angeschlossen ist ein Schreiben der NÖGKK vom 24. März 2006 an Herrn G., worin im Wesentlichen auf seine Anmeldung zur Pflichtversicherung nach dem GSVG hingewiesen wird und zur Abklärung, ob nicht Versicherungspflicht nach dem ASVG gegeben sei, ein Fragebogen mit der Bitte um Ausfertigung übersendet wurde.

Als Anlage 2 angeschlossen ist ein Schreiben der NÖGKK an die Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft vom 4. Mai 2006, worin mitgeteilt wird, dass *„auf Grund der im Rahmen der Erhebungen abgegebenen Erklärungen ... davon auszugehen (sei), dass im Gegenstand Pflichtversicherung nach dem (ASVG) nicht eintritt.“*

Als Anlage 3 angeschlossen ist ein an Herrn G. gerichtetes Schreiben der NÖGKK vom 9. Mai 2006, mit welchem ihm eine Kopie des „Erledigungsschreibens an die SVA“ übersendet wurde.

Schließlich ist als Anlage 4 die an die Fa. G. gerichtete, mit 17. Mai 2005 datierte, und auf das „Angebot v. 10.05.2005“ Bezug nehmende „Bestellung als Wartungsvertrag“ angeschlossen.

Diese lautet im Wesentlichen:

„wie telephonisch vorweg besprochen bestellen wir Ihre Dienstleistungen unter den folgenden Voraussetzungen:

Fahrzeugreinigung - & Service Pauschal für ca. 25 Stk KFZ; 8 Stk. Hänger.

Entsprechend Ihren Angaben wird hierfür ca. ein Stundenaufwand von 180 Std./Monat notwendig sein. Inkl. Besorgungs-, Liefer- & Abholungs- sowie Überstellungen.

Ihr angebotener Stundensatz € 17,50 exkl. 20% USt.

Zur Pauschale vereinbarter Stundensatz € 13,75 exkl. 20% USt.

Dies entspricht einem Rabatt von ca. 22,5%.

Abrechnungssumme pauschal 2.475,00 exkl. 20% USt.

Ihre Arbeitszeiten sind stets variabel und richten sich je nach Anfall der notwendigen Servicedienstleistungen.

Die vereinbarte Vorlaufzeit bis zu Ihrem Einsatz am Gerät vor Ort wird mit 12 Std. (ohne Unterschied Tag- & Nacht) festgelegt. Für von Ihnen verursachte Verspätungen oder Reparaturstehzeiten gilt unser tatsächlicher Verdienstentgang als Pönale vereinbart. Die Pönale ist nach oben nicht gedeckelt. Wir bitten um Übermittlung Ihrer diesbezüglich notwendigen und vorhandenen Gewerbescheine, sowie UID Nummer. ...“

In der am 27. April 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde zum einen geklärt, dass im Hinblick auf die von Herrn G. durchgeführten einfachen Arbeiten ein Werkzeugkoffer als eigenes Werkzeug ausgereicht haben wird, die entsprechenden Werkzeuge aber wohl auch bei der Berufungswerberin vorhanden waren.

Zum anderen wurde darauf hingewiesen, dass Herr G. nicht nur seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung nachgekommen ist, sondern auch seinen Verpflichtungen als Steuerpflichtiger, da er für die Tätigkeit bei der Berufungswerberin erzielten Einkünfte Einkommensteuererklärung gelegt und Einkommensteuer entrichtet hat.

Dazu ist aktenkundig, dass die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 am 15. Februar 2006 beim zuständigen Finanzamt eingelangt ist. Im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 30. Mai 2006 sind die Einkünfte des Herrn G. als solche aus Gewerbebetrieb veranlagt, auch in dem nach Berufungsvorentscheidung ergangenen Bescheid vom 4. Juli 2006. Die vorgeschriebene Einkommensteuer wurde auch entrichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die Lösung der Frage, ob Versicherungspflicht nach dem ASVG oder nach dem GSVG besteht, nicht präjudiziell für die im gegenständlichen Verfahren zu lösenden Fragen ist. Es erübrigt sich daher jede Stellungnahme zu dieser Beurteilung. Es muss außerdem darauf hingewiesen werden, dass die Sozialversicherungsträger nach den vorgelegten Unterlagen keine amtswegigen Ermittlungen gepflogen haben, sondern ihre Beurteilung lediglich auf einen von Herrn G. ausgefüllten Fragebogen stützten.

Gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg. cit. u. a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 in der Fassung BGBl. I Nr. 153/2001.

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.

Dieser Legaldefinition 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. In Fällen, in denen 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 ist (vgl. dazu das Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018).

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer 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. 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. etwa das schon zur inhaltsgleichen Regelung des § 47 Abs. 3 EStG 1972 ergangene Erkenntnis vom 17.5.1989, 85/13/0110).

Aus dem vorgelegten Wartungsvertrag geht hervor, dass sich Herr G. zur laufenden Erbringung von Dienstleistungen verpflichtet hat. Diese Dienstleistungen wurden mit jeweils 180 Stunden monatlich pauschal vereinbart. Obwohl diese pauschale Entlohnung vereinbart worden war, wurden für den Monat September 2005 nur 125,5 Stunden entlohnt. Diese Tatsache zwingt zum Schluss, dass tatsächlich keine Pauschalentlohnung erfolgt ist, sondern nur die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden vergütet wurden. Aus dem ganzen von der Berufungswerberin geschilderten Sachverhalt ergibt sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats eindeutig eine sehr enge organisatorische Bindung des Herrn G. an den gesamten Arbeitsablauf im Betrieb der Berufungswerberin und bedarf es auch umgekehrt unbedingt der engen organisatorischen Einbindung des Herrn G. an die Abläufe im Betrieb, um diesen aufrecht zu erhalten. Es liegt daher jedenfalls die für ein Dienstverhältnis typische Eingliederung des Herrn G. in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin vor. Aber auch der geschilderte innerorganisatorische Umgang zwischen der Berufungswerberin und Herrn G. gleicht dem zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer:

Herrn G. werden die zu erbringenden Arbeitsleistungen bekannt gegeben, diese (einfachen) Arbeitsleistungen sind in einem vorgegebenen Zeitrahmen im Betrieb der Berufungswerberin zu erledigen. Wenn die Berufungswerberin auch ausführt, dass sie „*Weisungen hinsichtlich der Art und Weise, wie die Arbeiten zu erfolgen haben*“, nicht gebe, ergeben sich derartige Weisungen entweder aus der Natur der zu erledigen Arbeiten, weil Herrn G. mitgeteilt wird, welche Arbeiten er zu verrichten hat, und werden andererseits auch Arbeitnehmern nicht gegeben, etwa derart, dass es auch einem dem Arbeitnehmer unbenommen bleibt, welche von mehreren Arbeiten er in einem bestimmten Zeitrahmen zuerst und welche er später erledigt.

Durch die von der Berufungswerberin geschilderte Vorgabe des Zeitrahmens ergibt sich de facto eine für ein Dienstverhältnis typische Arbeitszeit, auch der Arbeitsort ist, wie bei einem Dienstverhältnis, vorgegeben.

Wenn die Berufungswerberin weiter angibt, dass Herr G. die „*Tätigkeiten im Wesentlichen mit eigenen Werkzeugen*“ ausübe, muss ebenfalls fest gehalten werden, dass es sich bei diesen „Werkzeugen“ nur um „Kleinstwerkzeuge“ handelte (vgl. dazu die von Herrn G. in seiner Abgabenerklärung geltend gemachten Betriebsausgaben). Auch wurden die für angefallene kleine Reparaturen erforderlichen Ersatzteile ohne jeden Zweifel von der Berufungswerberin beigestellt. Schwierigere Reparaturen wurden ohnehin nicht von Herrn G. durchgeführt, sondern wurden dafür Spezialisten beauftragt. Auch ein Unternehmerwagnis hatte Herr G nicht zu tragen:

Die Entlohnung erfolgte, wie bei einem Dienstnehmer, nach der vereinbarten Arbeitszeit von grundsätzlich 180 Stunden im Monat. Ausgabenseitig hatte Herr G., wie bereits erwähnt wurde, ganz offenkundig keine Aufwendungen oder Ausgaben zu tätigen, die nicht auch ein

Dienstnehmer zu tätigen hätte; Insbesondere kam es nicht zu irgend welchen Pönalzahlungen oder anderen Schadenersatzleistungen des Herrn G. an die Berufungswerberin.

Es trifft zwar zu, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines Anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer Person zur Folge hat, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. 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. VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Zusammenfassend teilt der Unabhängige Finanzsenat im Ergebnis die Auffassung des Finanzamtes, dass Herr G. nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt des Vertragsverhältnisses im abgabenrechtlichen Sinn Arbeitnehmer der Berufungswerberin war.

Die Vorschreibung von Lohnsteuer, DB und DZ erfolgte daher grundsätzlich zu Recht.

Allerdings kommt der Berufung hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme für Lohnsteuer im Ergebnis Berechtigung zu:

Zwar kommt der Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 im Hinblick auf die eingeschränkten Inanspruchnahmemöglichkeiten des Arbeitnehmers nach § 83 Abs. 2 EStG 1988 besondere Bedeutung zu, es entspricht aber der herrschenden Auffassung, dass eine Haftung des Arbeitgebers nach § 82 EStG 1988 jedenfalls dann nicht mehr besteht, wenn dem Arbeitnehmer die Einkommensteuer, die auf die entsprechenden Einkünfte entfällt, vorgeschrieben wurde und er diese Steuer entrichtet hat (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0057, mit weiteren Hinweisen).

Zum Zeitpunkt der Erstellung des Haftungsbescheides am 17. März 2006 war zwar die Einkommensteuererklärung des Herrn G. bereits beim dafür zuständigen Finanzamt eingelangt, die Einkommensteuer war aber noch nicht vorgeschrieben und nicht entrichtet. Der angefochtene Haftungsbescheid erweist sich daher noch nicht als rechtswidrig. Allerdings erfolgte die Vorschreibung der Einkommensteuer für die in Streit stehenden Einkünfte mit Bescheid vom 30. Mai 2006, rechtskräftig schließlich mit Bescheid vom 4. Juli 2006.

Da die vorgeschriebene Steuer auch entrichtet ist, besteht für den Unabhängigen Finanzsenat kein Grund, die Berufungswerberin als Arbeitgeber (weiterhin) in Anspruch zu nehmen.

Da dem Haftungsbescheid nunmehr jede Grundlage fehlt, war er, wie im Spruch geschehen, aufzuheben.

Graz, am 27. April 2010