



GZ. RV/1100-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 30. April 1999 des Bw., vertreten durch Mag. Ulrike Fraissl, gegen den Bescheid vom 30. März 1999 des Finanzamtes Korneuburg betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages für den Zeitraum vom 1. Jänner 1996 bis zum 31. Dezember 1998 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (idF.: Bw.) betreibt eine Auto-Beauty-Farm. Die überwiegende Anzahl der bei ihm als Autokosmetiker beschäftigten Personen übt diese Tätigkeit auf Grund von "Freien Dienstverträgen" folgenden (gleichlautenden) Inhaltes aus (auszugsweise):

I. Beginn und Umfang der Tätigkeit

- 1. Die Tätigkeit beginnt per 29.6.98 (Anmerkung: mit Handschrift eingesetzt) und behält seine Aufreichtigkeit bis aus Widerruf.*
- 2. Der/die Auftragnehmer/in stellt seine Dienstleistung als Auto-Kosmetiker/in dem Auftraggeber zur Verfügung.*
- 3. Seine/ihre Tätigkeit betrifft die Reinigung und Pflege der ihm/ihr aufgetragenen Fahrzeuge.*
- 4. Die zur Tätigkeit benötigten Produkte und Geräte sowie der dazugehörige Arbeitsplatz wird vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt.*
- 5. Der Auftragnehmer verpflichtet sich die Beendigung 4 Wochen im vorhinein bekannt zu geben.*

II. Honorar für die Leistung

- 1. Die Honorarsätze betragen wie folgt: A-Paket öS 450,00, B-Paket öS 250,00, I Plus-Paket öS 350,00, Quicky öS 130,00, CB-Paket öS 150,00.*
- 2. Der Auftragnehmer unterliegt nicht der Betriebsordnung des Unternehmens und ist auch berechtigt, sich vertreten zu lassen bzw. sich Hilfskräfte zu bedienen.*
- 3. Der Auftragnehmer unterliegt keinen fixen Arbeitszeiteinteilung.*
- 4. Der Auftragnehmer wird als freier Dienstnehmer gemäß § 4(4) ASVG angemeldet. ...*
- 5. Der Auftragnehmer hat für die Versteuerung beim Finanzamt selbst zu sorgen.*
- 6. Der Auftraggeber verpflichtet sich das Honorar bis 10. des darauffolgenden Kalendermonats auf mein Konto ... zu überweisen.*

...

IV. Sonstige Bestimmungen

1. Etwaige Schäden, die vom Auftragnehmer während seiner Tätigkeit verursacht werden, sind von diesem zu tragen.

2. Da es sich um einen freien Dienstvertrag handelt, kommen die arbeitsrechtlichen und kollektivvertraglichen Vorschriften nicht zur Anwendung.

Im Zuge einer beim Bw. durchgeführten Lohnsteuerprüfung gelangte das Prüfungsorgan zu der Feststellung, dass die im Rahmen der "Freien Dienstverträge" beschäftigten Autokosmetiker in einem Dienstverhältnis zum Bw. stehen. Das Finanzamt folgte dieser Feststellung und erließ einen dementsprechenden Abgabenbescheid. Nach Ansicht des Finanzamtes (Begründung zur Berufungsvorentscheidung) sprechen folgende Merkmale für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses: die Auftragnehmer/innen stellen dem Bw. ihre Arbeitskraft zur Verfügung, die Arbeitszeit richtet sich nach der Arbeitszeit im Betrieb, Arbeitsort ist der Betrieb, die Entlohnung erfolgt monatlich nach Stücklohn, es besteht eine Kündigungsfrist von 4 Wochen, die Haftung dem Kunden gegenüber trägt die Firma, die Betriebsmittel werden von der Firma zur Verfügung gestellt, somit fehle das Unternehmerwagnis und der Kapitaleinsatz, die Kontrolle der geleisteten Arbeit erfolgt durch die Firma.

Nach Ansicht des Bw. (Vorlageantrag) sprechen folgende Merkmale gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses: unabdingbare Voraussetzung für ein Dienstverhältnis sei die persönliche Arbeitspflicht. Bestehe – wie im gegenständlichen Fall – eine generelle Vertretungsbefugnis, liege steuerlich kein Dienstverhältnis vor. Weiters die Abrechnung nach geputzten Autos (Stücklöhnen): für einen echten Dienstnehmer würde eine Entlohnung nach Stunden sprechen. Es sei auch nicht richtig, dass der freie Dienstnehmer kein Unternehmerrisiko trage, da Schäden, die der freie Dienstnehmer verursache auch von diesem getragen werden müssen. Gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spräche weiters, dass die freien Dienstnehmer im Nichtleistungsfall (Krankheit, Urlaub) keine Entlohnung erhalten. Dass die freien Dienstnehmer Putzmittel des Bw. verwenden sei ebenfalls kein Argument für einen echten Dienstnehmer, da nur die Verwendung von Qualitätsprodukten den Ruf eines "guten Reinigungsunternehmens" gegenüber dem Kunden aufrechterhalte. Die Bekanntgabe der Beendigung der Tätigkeit 4 Wochen im vorhinein sei aus organisatorischen Gründen notwendig, da der Bw. sich um eine Vertretung kümmern müsse. Der vom Finanzamt für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ins Treffen geführten Eingliederung hinsichtlich Arbeitsort und Arbeitszeit hält der Bw. entgegen, dass es sich hierbei lediglich um eine funktionelle (örtliche) Einbindung handle. Es werde deswegen im

Betrieb geputzt, da der Bw. die ihm anvertrauten fremden Autos nicht auf der Hauptstraße oder sonst wo waschen lassen könne. Die freien Dienstnehmer müssen sich an keine Arbeitszeiten halten, sondern nur fristgerecht das Auto putzen. Im Übrigen sei das Vorliegen von freien Dienstverhältnissen von der Beitragsprüfung der Gebietskrankenkasse nicht bezweifelt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt.

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

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.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist. Gemäß Abs. 2 leg. cit. sind Dienstnehmer ua. auch 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 § 57 Abs. 7 und 8 des im gegenständlichen Fall noch anzuwendenden Handelskammergesetzes (HKG).

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO tritt, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein, soweit der Eintritt dieser Verpflichtung nicht gemäß Abs. 2 bis 6 oder

§ 218 hinausgeschoben wird. Der Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages (§ 219 BAO).

Der Bw. geht offensichtlich davon aus, dass ein Beschäftigungsverhältnis, welches aus Sicht der Sozialversicherung als freies Dienstverhältnis (§ 4 Abs. 4 ASVG) beurteilt wird, in steuerrechtlicher Sicht kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 darstellt. Dem ist entgegen zu halten, dass das Einkommensteuergesetz - anders als das Allgemeine Sozialversicherungsgesetz - den Begriff des freien Dienstverhältnisses nicht kennt. Das Einkommensteuergesetz unterscheidet lediglich dahingehend, ob eine selbständige oder eine nichtselbständige Tätigkeit vorliegt.

Bei der Prüfung der Frage nach der Abgrenzung zwischen selbständiger oder nichtselbständiger Tätigkeit sind wesentliche Merkmale einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, andererseits das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit sowie die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers. Es ist daher das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH vom 24. September 2003, Zl. 2000/13/0182).

Nach Auffassung der Berufungsbehörde sprechen folgende Merkmale für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit: die Auftragnehmer/innen stellen dem Auftraggeber (= dem Bw.) ihre Dienstleistung als Autokosmetiker/in für unbestimmte Zeit und unter Einhaltung einer vierwöchigen Kündigungsfrist zur Verfügung (Punkt I. 2. und 4. des Freien Dienstvertrages). Das bedeutet, dass die Auftragnehmer/innen dem Bw. - wie das für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses typisch ist - ihre Arbeitskraft auf unbestimmte Zeit zur Verfügung stellen.

Insbesondere dem Umstand, dass die Zuteilung der einzelnen Fahrzeuge ausschließlich dem Bw. vorbehalten ist (Punkt I. 3. des Freien Dienstvertrages), kommt nach ho. Auffassung für das gegenständliche Verfahren besondere Bedeutung zu. Die einzelnen Auftragnehmer/innen haben keine Einflussmöglichkeit darauf, welche und wie viele Fahrzeuge ihnen zur Reinigung und Pflege übertragen werden. In der ausschließlich dem Bw. vorbehaltenen Zuteilung der Fahrzeuge an die einzelnen Auftragnehmer/innen erblickt die Berufungsbehörde die Ausübung des für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses typischen persönlichen Weisungsrechtes, welches auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet ist und - wie auch im gegenständlichen Fall - dafür charakteristisch ist, dass der/die Auftragnehmer/in nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine/ihre Arbeitskraft zur

Verfügung stellt (so auch: VwGH vom 2. Juli 2002, Zl. 2000/14/0148). Dafür, dass die gegenständliche Leistungsbeziehung auf die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft ausgerichtet ist, spricht auch der schon bereits oben erwähnte Punkt I. 2. des Freien Dienstvertrages, wonach die Auftragnehmer/innen dem Bw. ihre Dienstleistung (als Autokosmetiker) zur Verfügung stellen.

Der Bw. hat den Auftragnehmern/innen die für die Reinigung der Fahrzeuge erforderlichen Arbeitsmittel und einen Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt (Punkt I. 4. des Freien Dienstvertrages). Die Auftragnehmer/innen haben die Fahrzeuge - wie aus dem Vorlageantrag hervorgeht - auch tatsächlich mit den ihnen vom Bw. zur Verfügung gestellten Reinigungsmitteln in dessen Betrieb während der Öffnungszeiten des Betriebes gereinigt. Wenn der Bw. im Vorlageantrag nun vorbringt, dass die Fahrzeuge deshalb im Betrieb geputzt worden seien, da er die ihm anvertrauten fremden Autos nicht auf der Hauptstraße oder sonst wo waschen lassen könne und die Verwendung der von ihm zur Verfügung gestellten Putzmittel damit begründet, dass nur durch die Verwendung von Qualitätsprodukten der Ruf eines "guten Reinigungsunternehmens" gegenüber dem Kunden aufrechterhalten werden könne, so ist dazu auszuführen, dass gerade diese Umstände, die kurz zusammengefasst so umschrieben werden können, dass die Auftragnehmer/innen verpflichtet sind, die "Reinigungsarbeiten so zu verrichten, wie es den Erfordernissen seines Reinigungsunternehmens entspricht", für die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Bw. und damit für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit und nicht - wie vom Bw. behauptet wird - für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit sprechen (so auch: VwGH vom 25. Mai 1982, Zl. 14/3038/78). Dass die Auftragnehmer/innen an keine fixen Arbeitszeiten gebunden waren (Punkt II. 3. des Freien Dienstvertrages), steht dieser Beurteilung nicht entgegen (VwGH vom 25. Mai 1982, Zl. 14/3038/78).

Zum Vorliegen eines Unternehmerwagnisses ist Folgendes auszuführen: Unstrittig ist, dass der Bw. sämtliche mit der Ausübung der Tätigkeit der Auftragnehmer/innen verbundenen Aufwendungen selbst getragen hat, sodass die Auftragnehmer/innen ausgabenseitig mit keinem Unternehmerrisiko belastet waren. Ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko, dass die Auftragnehmer/innen die Höhe ihrer Einnahmen selbst hätten bestimmen können, liegt auch nicht vor. Die Zuteilung der Fahrzeuge an die einzelnen Auftragnehmer/innen oblag nämlich - wie bereits oben ausgeführt worden ist - sowohl in quantitativer als auch in qualitativer Hinsicht ausschließlich dem Bw.. Die Höhe der Einnahmen der Auftragnehmer/innen war nämlich nicht nur von der Anzahl (= quantitative Komponente) der ihnen zugeteilten Fahrzeuge sondern auch davon abhängig, welches Reinigungspaket (=

qualitative Komponente) mit dem zugeteilten Fahrzeug verbunden war (siehe Punkt II. 1. des Freien Dienstvertrages: Honorarsätze zwischen S 150,00 und S 450,00, je nach Reinigungspaket). Da die Auftragnehmer/innen auf die (quantitative und qualitative) Zuteilung und somit auf die Höhe ihrer Einnahmen keine Einflussmöglichkeit hatten, liegt ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko auch nicht vor (so auch: VwGH vom 24. September 2003, Zl. 2000/13/0182). Gerade in dieser ausschließlich dem Bw. vorbehaltenen Zuteilung, die jeglicher Einflussmöglichkeit der Auftragnehmer/innen entzogen ist, erblickt die Berufungsbehörde das für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit typische Merkmal der wirtschaftlichen Abhängigkeit.

Wenn der Bw. unter Hinweis auf Punkt IV. 1. des Freien Dienstvertrages ein Unternehmerwagnis darin erblickt, dass von den Auftragnehmern/innen verursachte Schäden von diesen selbst getragen werden müssen, wird auf die Ersatzpflicht nach den Bestimmungen des Dienstnehmerhaftpflichtgesetzes (DNHG) 1965, BGBl 1965/80, verwiesen. Die Ersatzpflicht des Dienstnehmers im Schadensfalle spricht somit für und nicht – wie vom Bw. behauptet wird – gegen das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit.

Zum weiteren Einwand des Bw., dass die Auftragnehmer/innen im Nichtleistungsfall (Krankheit, Urlaub) keine Entlohnung erhalten, ist auszuführen, dass Sozialleistungen, wie beispielsweise die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, zwar Kennzeichen eines Dienstverhältnisses sind, ihr Fehlen aber noch nicht bedeutet, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht schuldet (so auch: VwGH vom 15. September 1999, Zl. 97/13/0164). Dass die Auftragnehmer/innen dem Bw. ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben, wurde bereits oben ausgeführt.

Im Hinblick auf die organisatorische Eingliederung der Auftragnehmer/innen in den Betrieb des Bw., deren Weisungsgebundenheit und das Fehlen eines Unternehmerwagnisses gelangt die Berufungsbehörde daher zu dem Ergebnis, dass die von den Auftragnehmern/innen ausgeübte Tätigkeit sämtliche Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist und das Finanzamt daher zu Recht daraus die Rechtsfolgen hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag sowie des Säumniszuschlages gezogen hat.

Die Beurteilung des Gesamtbildes der von den Auftragnehmern/innen ausgeübten Tätigkeit, die die Berufungsbehörde zu diesem Ergebnis geführt hat, erfährt durch die in den Freien Dienstverträgen in dieser Allgemeinheit eingeräumten Vertretungsbefugnis keine Änderung.

Dem Ergebnis der Beitragsprüfung kommt aus der bereits oben dargestellten unterschiedlichen Gesetzeslage keine Bedeutung zu, ganz abgesehen davon, dass eine Bindung der Abgabenbehörde an Feststellungen einer Beitragsprüfung nicht gegeben ist (VwGH vom 2. Juli 2002, Zl. 2000/14/0148).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, 30. März 2004