



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Dr. Wilhelm Szücs, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, in 1040 Wien, Frankenberggasse 14/16, vom 7. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 11. August 2008 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer und Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2005, 2006 und 2007 sowie für den Zeitraum vom 1. Jänner 2008 bis zum 30. Juni 2008 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (in der Folge: Bw.) ist Architekt.

Strittig ist – als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung –, ob Frau JQ (in der Folge: Frau-X), die im berufsgegenständlichen Zeitraum im Unternehmen des Bw. Reinigungsarbeiten durchgeführt hat, diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 EStG 1988) ausgeübt hat.

Im Zuge einer mit Frau-X am 25. April 2008 vom Finanzamt aufgenommenen Niederschrift hat diese Folgendes ausgesagt: sie sei derzeit nur für den Bw. tätig. Sie sei zwar auf der Suche nach weiteren Auftraggebern, hätte aber noch keine gefunden. Für den Bw. erledige sie sämtliche Reinigungsarbeiten. Sie sei ca. viermal in der Woche vor Ort, wobei keine fixe

Arbeitszeit vorgegeben sei. Sie komme entweder zeitig in der Früh oder am späteren Nachmittag. Für ihre Arbeit erhalte sie ein monatliches Pauschale in der Höhe von € 1.300,00. Die Putzmittel würden von der Firma zur Verfügung gestellt. Auch diverse Hilfsmittel (Staubsauger, Besen, ...) seien in der Firma vorhanden. Sie sei seit Oktober 2005 für die Firma tätig. Während dieser Zeit sei sie bei keiner anderen Firma beschäftigt gewesen, habe jedoch im Auftrag der Firma kurzfristig auch noch eine andere Wohnung gereinigt.

In den angefochtenen Bescheiden ist das Finanzamt vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses ausgegangen und hat dieses - nach Wiedergabe des Gesetzestextes und der einschlägigen zu § 47 EStG 1988 ergangenen Rechtsprechung – (sachverhaltsbezogen) wie folgt begründet: Frau-X sei seit Oktober 2005 für das Unternehmen des Bw. tätig. Der Bw. habe angegeben, dass Frau-X aufgrund eines vorgelegten Gewerbescheines auf Werkvertragsbasis beschäftigt sei. Frau-X reinige etwa viermal in der Woche die Räumlichkeiten in der Firma. Dabei würden die Arbeiten entweder in der Früh oder am späteren Nachmittag durchgeführt. Die Putzmittel würden von der Firma ebenso zur Verfügung gestellt wie diverse Arbeitsmittel (Staubsauger, Besen, ...). Die Abrechnung erfolge über ein monatliches Pauschale in Höhe von € 1.300,00. Frau-X sei ausschließlich für das Unternehmen des Bw. tätig. Auf Grund der zeitlichen und örtlichen Bindung sei die wirtschaftliche und persönliche Abhängigkeit bereits so groß, dass sie sich faktisch nicht mehr von der eines Dienstnehmers unterscheide. Die vertragliche Vereinbarung zwischen dem Bw. und Frau-X sei daher als Dienstverhältnis zu qualifizieren.

Diesen Ausführungen ist der Bw. in seiner dagegen eingebrachten Berufung wie folgt entgegen getreten:

Frau-X sei auf Werkvertragsbasis für das Unternehmen des Bw. tätig. Frau-X sei in das Gewerberegister eingetragen, zahle ihre Versicherungsbeiträge bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft und ermittle ihre Einkünfte aufgrund einer Einnahmen- Ausgabenrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG 1988). Dass der daraus ermittelte Gewinn aufgrund der Einkommensgrenze noch zu keinem steuerpflichtigen Einkommen geführt habe, könne keinesfalls eingewendet werden.

Die Ansicht der Behörde, dass Frau-X ihre Arbeitskraft schulde und dies damit zu einem Dienstverhältnis führe, sei unrichtig, da Frau-X nicht die Arbeitskraft, sondern die Erbringung einer genau festgelegten Leistung schulde. Es bestehe keinesfalls eine Weisungsgebundenheit gegenüber dem Auftraggeber und keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers. Es bestehe lediglich eine Rahmenvereinbarung über die Art der zu erbringenden Leistung, wie z.B. Reinigen der Fenster, Böden etc. Frau-X sei an keine feste Arbeitszeit gebunden, es werde lediglich verlangt, dass durch die Erbringung der Leistung der Geschäftsbetrieb des Architekturbüros nicht gestört werde. Es sollten daher diese Arbeiten vorzugsweise in der Früh oder am späteren Nachmittag durchgeführt werden, um zu

möglichst geringen Störungen zu führen.

Die erbrachte Leistung werde monatlich durch einen Pauschalbetrag abgerechnet und keinesfalls aufgrund eines Stundensatzes sondern aufgrund der Gesamtleistung. Frau-X stehe es außerdem frei, sich bei der Ausführung ihrer Leistung vertreten zu lassen. Sie sei allerdings dem Bw. gegenüber für die ordnungsgemäße Leistungserbringung verantwortlich und hafte für etwaige Schäden.

Die Tatsache, dass die Leistung durch Frau-X im geprüften Zeitraum nur für den Bw. erbracht worden sei, unterliege ihrer eigenen Entscheidung, auf die der Bw. keinen Einfluss habe. Nicht jeder Selbständige, der nur für einen Auftraggeber tätig sei, könne deswegen als Dienstnehmer eingeordnet werden.

Grundlage der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern sei der von beiden Seiten getragene ausdrückliche Wunsch, dass keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers erfolgen soll und dass es der Auftragnehmerin möglich sein müsse, ihre Leistung bei freier Zeiteinteilung, unter der sachlich begründeten Prämisse, dass der Ablauf des Architekturbüros nicht gestört werden soll, zu erbringen. Da sich also eine sogenannte zeitliche Bindung nur darauf beschränke, dass die durchgeführten Arbeiten den Geschäftsablauf der Firma möglichst wenig stören sollen, und auch eine örtliche Bindung der Tätigkeit bei einer Reinigungsfirma sicherlich unvermeidlich sei und überdies auch die wirtschaftliche Abhängigkeit eines selbständigen Unternehmers, der nur für einen Auftraggeber tätig sei, in diesem Fall nicht zwangsläufig entstehe, sondern im freien Ermessen der Auftragnehmerin liege, könnten sämtliche Kriterien, die zur Vermutung eines Dienstverhältnisses führen würden, negiert und ein solches in Abrede gestellt werden. Es werde daher beantragt, die angefochtenen Bescheide (wieder) aufzuheben.

Das Finanzamt hat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Sachverhalt ist im gegenständlichen Fall unstrittig: Frau-X war seit Oktober 2005 (ausschließlich) im Unternehmen des Bw. als Reinigungskraft tätig und hat dafür monatlich € 1.300,00 erhalten. Der Bw. hat Frau-X sämtliche mit dieser Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Betriebsmittel (Staubsauger, Reinigungsmittel) zur Verfügung gestellt. Frau-X hat die Reinigungsarbeiten viermal wöchentlich durchgeführt. Die zeitliche Lagerung der Reinigungsarbeiten hatte so zu erfolgen, dass dadurch der ungestörte Geschäftsbetrieb im Unternehmen des Bw. gewährleistet war. Frau-X hat die Reinigungsarbeiten daher (bevorzugt) entweder zeitig in der Früh oder am späteren Nachmittag durchgeführt.

Strittig ist lediglich, wie dieser Sachverhalt zu beurteilen ist.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind ua. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen (Abs. 2 leg. cit.). Der Dienstgeberbeitrag ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Abs. 3 leg. cit.).

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.

Die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthaltene Definition des Dienstverhältnisses ist eine eigenständige des Steuerrechtes; sie ist keinem anderen Rechtsgebiet entnommen. Der Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten – wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht – kommt für das Steuerrecht daher keine Bedeutung zu (so auch: VwGH vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191; vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071; vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063). Es ist steuerrechtlich auch völlig bedeutungslos, ob das Dienstverhältnis schriftlich, mündlich, durch konkludente Handlungen oder überhaupt nicht durch übereinstimmende Willenserklärung zustande gekommen ist. Die ausgeübte Tätigkeit muss lediglich dem im Steuerrecht beschriebenen „Tatbild“ entsprechen (VwGH vom 31. März 1987, Zl. 84/14/0147). Auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag, Freier Dienstvertrag oder Werkvertrag kommt es dabei nicht an, entscheidend sind vielmehr die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071; vom 2. Juli 2002, Zl. 2000/14/0148; vom 2. Juli 2002, Zl. 99/14/0056; vom 2. Juli 2002, Zl. 2000/14/0148; vom 5. Oktober 1994, Zl. 92/15/0230; vom 5. Oktober 1994, Zl. 92/15/0230; vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063). Bei der Beurteilung, ob die von Frau-X ausgeübte Tätigkeit dem Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht, kommt daher dem Umstand, dass - dem Berufungsvorbringen zufolge - Frau-X auf der Grundlage eines Werkvertrages tätig gewesen sein soll, ebenso wenig Bedeutung zu wie dem Umstand, dass Frau-X bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert war. Das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung ist im gegebenen Zusammenhang ebenfalls unerheblich, weil es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit – wie bereits ausgeführt worden ist - nicht darauf ankommt, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis kleiden oder welche Beurteilung auf

anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (so auch: VwGH vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191; vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071).

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 (VwGH vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191 mw Judikaturhinweisen).

Dies ist auch hier der Fall: unstrittig ist, dass Frau-X (seit Oktober 2005) dem Bw. ihre Arbeitskraft laufend zur Verfügung gestellt hat und der Bw. ihr dafür ein vom Erfolg unabhängiges (monatlich gleichbleibendes) Entgelt ausbezahlt hat. Dem gegenteiligen Berufungsvorbringen, Frau-X hätte dem Bw. nicht ihre Arbeitskraft geschuldet, vermag sich die Berufungsbehörde angesichts des unstrittigen Sachverhaltes daher nicht anzuschließen. Wenn der Bw. in diesem Zusammenhang vorbringt, dass Frau-X (nicht ihre Arbeitskraft sondern) die Erbringung einer (genau festgelegten) Leistung geschuldet hätte, so ist dem entgegen zu halten, dass auch unstrittig in einem Dienstverhältnis stehende Personen regelmäßig eine Leistung zu erbringen haben (so auch: VwGH vom 30. November 1993, Zl. 89/14/0300). Für das Schulden der Arbeitskraft spricht auch die Entlohnung in Form eines (monatlich gleichbleibenden) Pauschalentgeltes (so auch: VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 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 auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen (VwGH vom 29. April 2010, Zl. 2008/15/0103; vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers (VwGH vom 29. Juli 2010, Zl. 2007/15/0223).

Wie bereits ausgeführt worden ist, hatte Frau-X die zeitliche Lagerung ihrer Tätigkeit so zu gestalten, dass dadurch der ungestörte Geschäftsablauf im Unternehmen des Bw. gewährleistet war. Frau-X hat daher die Reinigungsarbeiten (bevorzugt) entweder zeitig in der

Früh oder am späteren Nachmittag durchgeführt. Frau-X war daher bei der Einteilung ihrer Arbeitszeit nicht frei, sondern hatte die (zeitliche) Lagerung ihrer Tätigkeit den betrieblichen Abläufen unterzuordnen und war somit – (auch) im Sinne der dargestellten Rechtsprechung - in den geschäftlichen Organismus des Bw. eingegliedert. Der gegenteiligen Behauptung des Bw., Frau-X sei nicht eingegliedert gewesen und wäre an keine (festen) Arbeitszeiten gebunden gewesen, vermag sich die Berufungsbehörde daher angesichts des dargestellten Sachverhaltes nicht anzuschließen. Dass diese zeitliche Vorgabe (nur) sachliche – sprich: im Betriebsablauf gelegene – Gründe gehabt habe, vermag an dieser Beurteilung (auch) nichts zu ändern, da auch ein Arbeitgeber, der unstrittig in einem Dienstverhältnis stehende Personen beschäftigt, die Arbeitszeit nach den betrieblichen Erfordernissen vorgeben wird.

Das – für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses typische - persönliche Weisungsrecht ist 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 (VwGH vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 23. Mai 2000, Zl. 97/14/0167). Das persönliche Weisungsrecht kommt ua. auch in der Vorgabe der Arbeitszeit zum Ausdruck (VwGH vom 21. Dezember 2010, Zl. 2009/15/0001).

Frau-X hatte – wie bereits ausgeführt worden ist - die zeitliche Lagerung ihrer Tätigkeit so zu gestalten, dass dadurch der ungestörte Geschäftsablauf im Unternehmen des Bw. gewährleistet war. Darin kommt nach Auffassung der Berufungsbehörde das für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses charakteristische, auf den zweckmäßigen Einsatz ausgerichtete, (persönliche) Weisungsrecht mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck. Der (gegenteiligen) Auffassung des Bw. dass Frau-X nicht weisungsgebunden gewesen sei, vermag sich die Berufungsbehörde daher angesichts des dargestellten Sachverhaltes nicht anzuschließen.

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 (laufenden) Lohn zu bezahlen (VwGH vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071).

Auf Grund der pauschalen Entgeltvereinbarung hatte Frau-X keine Möglichkeit, die Höhe ihrer Einnahmen zu beeinflussen. Das Vorliegen eines einnahmenseitigen Unternehmerrisikos ist daher zu verneinen. Aber auch ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko ist in Anbetracht des (unstrittigen) Umstandes, dass der Bw. sämtliche mit der Tätigkeit in Zusammenhang

stehende Aufwendungen getragen hat, zu verneinen. Die (unstrittige) Tatsache, dass der Bw. die fortlaufende, im Wesentlichen gleich bleibenden Reinigungsarbeiten von Frau-X mit einem fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt hat, spricht daher nach Auffassung der Berufungsbehörde eindeutig für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (so auch: VwGH vom 23. Mai 2000, Zl. 97/14/0167).

Zusammenfassend lässt sich daher Folgendes sagen: Frau-X hat dem Bw. (laufend) ihre Arbeitskraft zur Durchführung von Reinigungsarbeiten zur Verfügung gestellt und dafür ein monatlich gleichbleibendes Entgelt erhalten. Der Bw. hat sämtliche mit der Ausübung dieser Tätigkeit in Zusammenhang stehende Aufwendungen getragen. Bei der Durchführung der Reinigungsarbeiten hatte sich Frau-X den betrieblichen Abläufen unterzuordnen. Nach Auffassung der Berufungsbehörde liegen daher – im Sinne der dargestellten Rechtslage und der dazu ergangenen Rechtsprechung – sämtliche Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) vor. Dieses Bild wird durch den (unstrittigen) Umstand, dass Frau-X ausschließlich für den Bw. tätig gewesen ist, noch abgerundet.

Wenn der Bw. (abschließend) noch vorbringt, dass die gegenständliche Vereinbarung von dem beiderseitigen Wunsch, dass keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus erfolgen solle – und damit im Ergebnis: dass kein Dienstverhältnis im steuerrechtlichen Sinn begründet werden soll -, getragen gewesen sei, so ist dem entgegen zu halten, dass die Frage, ob ein steuerrechtliches Dienstverhältnis vorliegt, (ausschließlich) danach zu beurteilen ist, ob das Gesamtbild der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit dem Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht. Das ist – wie ausführlich dargestellt worden ist - hier der Fall. Ein – wie im gegenständlichen Fall – nicht auf die Begründung eines (steuerrechtlichen) Dienstverhältnisses ausgerichteter Vertragswille ist in diesem Zusammenhang unmaßgeblich, da Vertragsparteien nicht durch gegenseitige Vereinbarung der Finanzbehörde eine bestimmte Art der Entrichtung der Einkommensteuer aufzwingen können (so auch: VwGH vom 29. September 1987, Zl. 87/14/0110).

Die angefochtenen Bescheide entsprechen daher der Sach- und Rechtslage.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 8. November 2011