



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des bw, vom 2. April 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 4. März 2002 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 4. März 2002 wurden dem Berufungswerber (Bw) gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 1988 Lohnsteuer in Höhe von ATS 311.315,00 (€ 22.624,14), Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe in Höhe von ATS 46.697,00 (€ 3.393,60) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von ATS 4.670,00 (€ 339,80) zur Zahlung und Haftung vorgeschrieben. Der Prüfer stellte im Zuge einer Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000 fest, dass die vom Bw bezahlten Betreiberprovisionen eindeutig Löhne für in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehende Angestellte darstellten. Der Prüfer ermittelte die Bemessungsgrundlagen aufgrund der eingereichten Bilanzen für die Kalenderjahre 1997 bis 2000.

Mit Eingabe vom 2. April 2002 erhob der steuerliche Vertreter im Namen seines Mandanten das Rechtsmittel der Berufung und führte aus, dass die Annahme des Finanzamtes, sämtliche bezahlte Betreiberprovisionen würden Bezüge aus einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47

EStG darstellen, unrichtig sei. Sämtliche Betreiber hätten ihre Tätigkeit im Prüfungszeitraum aufgrund eines Partnervertrages im Sinne eines Betreibervertrages (Werkvertrages) ausgeübt. Dieser Vertrag habe den Betreiber verpflichtet, seine Tätigkeit aufgrund eines aufrechten Gewerbescheines auszuüben. Weiters habe der Partnervertrag dem Betreiber ermöglicht, für die Erbringung seiner Leistungen geeignetes Hilfspersonal auf eigene Rechnung zu beschäftigen (siehe auch Punkt 5 des Vertrages). Dem Betreiber seien darüber hinaus weitreichende Verpflichtungen auferlegt (siehe zB Punkt 8 des Vertrages) worden. Die Betreiberabrechnungen seien auch schon Gegenstand bei der Betriebsprüfung zu obiger Steuernummer gewesen, welche den Zeitraum 1996 bis 1998 umfasste, wobei diesbezüglich lediglich umsatzsteuerliche Feststellungen getroffen wurden (siehe TZ 12, BP-Bericht vom 20. März 2000). Abschließend sei noch angemerkt, dass die Festsetzung der Lohnsteuer in gegenständlicher Prüfung mit pauschal 30 % völlig willkürlich und ohne weitere Sachverhaltsermittlung erfolgte. Als Betreiber hätten laut vorliegenden Unterlagen folgende Personen fungiert: 1997 ja, 1998 ja, pc, t bzw pb, 1999 pb, bm (1.9. bis 31.12.) und 2000 bm (1.1. bis 31.12.). Er beantrage die Anerkennung sämtlicher Betreiberverträge als Werkverträge und somit als Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit.

Der Berufung wurde ein Partnervertrag abgeschlossen zwischen dem Bw und eines namentlich genannten Partners in Kopie beigelegt, worauf vermerkt war, dass die Verträge für alle Betreiber ident waren und somit mit dem vorgelegten „Muster“ übereinstimmten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Mai 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und hiezue ausgeführt, dass das Arbeitsverhältnis mit Herrn ob strittig geendet habe und für Zwecke des beiderseitigen Parteiengenhörs zur Ermittlung des Sachverhaltes (Überwiegen die Merkmale einer selbständigen oder unselbständigen Tätigkeit in der tatsächlichen Ausübung) werde die Klagsschrift von Herrn ob auszugsweise dargestellt (der Streit sei nach den Informationen des Finanzamtes außergerichtlich beigelegt worden). In dieser Klagsschrift gehe der Kläger auszugsweise von folgenden Sachverhaltselementen aus:

Unabhängig von der Titulierung des zwischen den Streitparteien abgeschlossenen Vertrages handle es sich dem Wesen und der tatsächlichen Ausführung nach um ein Angestelltenverhältnis. Der Kläger sei persönlich und wirtschaftlich im Organismus des Betriebes des Beklagten untergeordnet gewesen. Dies ergebe sich zum einen aus dem Inhalt des zwischen den Parteien abgeschlossenen Vertrages selbst; so hätte der Kläger dem Beklagten laufend über alle interessanten Umstände zu informieren (Punkt 4), festgelegte Öffnungszeiten (Punkt 5), ein EDV-geführtes Kassenbuch täglich an die Einzelfirma zu übermitteln gehabt (Punkt 6). Der Kläger sei verantwortlich für den jeweiligen

Kassettenbestand (Punkt 7) gewesen und habe darüber hinaus weitere Verpflichtungen gemäß Punkt 8 des Vertrages übernommen. Gemäß 11. sei eine Probezeit vereinbart worden.

Zum anderen würden sich aus der faktischen Tätigkeit des Klägers folgende Punkte, die für das Bestehen eines Dienstverhältnisses sprechen, ergeben:

- Der Kläger habe täglich anwesend sein müssen und sei vom Beklagten kontrolliert worden. Es habe eine persönliche Abhängigkeit des Klägers dahingehend bestanden, dass der Kläger die Arbeitsleistungen in einem vom Beklagten bestimmten Organisationsgefüge erbrachte. So sei der Kläger auch zur Gänze in den betrieblichen Ordnungsbereich eingegliedert gewesen und es habe eine Bindung des Klägers hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsabfolge bestanden. Der Kläger sei auch den Weisungen des Beklagten unterlegen.
- Der Kläger sei im übrigen wirtschaftlich vom aufrechten Bestand des Vertrages abhängig gewesen. Zum einen habe hier eine Lohnabhängigkeit bestanden zum anderen habe dem Beklagten das Eigentum an den Produktionsmitteln bzw die Verfügungsgewalt über dieselben gefehlt. Eine Vertretung durch einen Dritten sei dem Kläger nur in Ausnahmefällen gestattet gewesen.

Zusammengefasst würden sich folgende charakteristische Merkmale beim Tätigwerden des Klägers in der Videothek des Beklagten ergeben:

1. Arbeitspflicht des Klägers unter Leitung und Führung des Beklagten mit den Arbeitsmitteln des Beklagten;
2. Der Kläger sei grundsätzlich fremdbestimmt gewesen; d.h. der wirtschaftliche Erfolg käme auch dem Beklagten zugute, selbst wenn aufgrund der getroffenen Provisionsvereinbarung der Kläger durch Steigerung des Ertrages auch seinen eigenen Lohn steigern konnte.
3. Es habe ein zeitliches Verpflichtungsverhältnis zwischen den Partnern bestanden.
4. Aufgrund der rigorosen Pflichten des Klägers sei davon auszugehen, dass diesem auch eine Treuepflicht oblag.
5. Der Kläger sei zur Gänze in das Organisationsgefüge des Betriebes des Beklagten eingefügt gewesen.
6. Der Kläger habe während des aufrechten Bestandes des Vertragsverhältnisses ein Konkurrenzverbot (Punkt 2 des Vertrages) gehabt.

Weiters habe der Beklagte überdies von den jeweiligen Auszahlungen an den Kläger nicht gerechtfertigte Abzüge vorgenommen und zwar insbesondere aufgrund der nicht nur vom Kläger, sondern auch vom Beklagten verursachten Müll- und Telefongebühren.

Die Punkte 7 und 8 des der Berufung beigelegten „Partnervertrages“ würden folgende Bestimmungen enthalten:

Der Partner sei verantwortlich für den jeweiligen Kassettenbestand. In diesem Zusammenhang sei er verpflichtet:

- den in der Computeranlage eingegebenen Filmbestand zu überprüfen;
- in der Computeranlage die nachgelieferten Neu- und Austauschitel laufend (täglich) namentlich nachzutragen bzw einzugeben und
- die zurückgegebenen, gestohlenen oder sonst abhanden gekommenen Titel wöchentlich durch Computerausdruck der Einzelfirma zu melden;
- eine körperliche Inventur festzustellen und zwar zu den Stichtagen 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember eines jeden Jahres. Gleiches gelte bezüglich der Verkaufsware. Diese Inventuren würden immer vom Partner zusammen mit einer von der Einzelfirma beauftragten Person vorgenommen. Der Partner und die von der Einzelfirma beauftragte Person würden eine Inventurliste unterfertigen und der Einzelfirma übergeben.
- Soweit neue Filme von den Lieferanten direkt bei dem Partner angeliefert werden, werde dieser die Vollständigkeit der Lieferung überprüfen und die Einzelfirma anlässlich der täglichen Umsatzmeldung die Lieferscheine faxen. Die dem Partner ausgehändigten Lieferscheine seien in einem eigenen Ordner aufzubewahren und vom Partner der Einzelfirma bei der nächsten Möglichkeit auszuhändigen.
- Angelieferte auf ihre Funktion überprüfte Filme seien, wenn die Prüfung gemäß Jugendschutzgesetz erfolgt ist, sofort in den Verleih aufzunehmen.

Laut Punkt achtens sei der Partner im Rahmen der Bestandspflege hinsichtlich der Videokassetten des weiteren verpflichtet:

- die vom Kunden zurückkommenden Filme sorgfältig sofort im Beisein des Kunden auf Funktionsfähigkeit und Originalität zu überprüfen (Öffnen der Filmklappe, Unverletztheit des Siegels);

- die Kundenkarte bzw die Computeranlage täglich nach Geschäftsschluss nach säumigen Kunden durchzusehen und unverzüglich anzumahnen und dann – sollte innerhalb von 14 Tagen keine Zahlung geleistet werden – diese Mahnlisten der Einzelfirma zur Bearbeitung zu übermitteln. Jeweils Montags habe der Partner die Einzelfirma darüber zu informieren, wie viele und welche Kunden über welche Zeiträume mit dem Zurückbringen der Filme im Rückstand sind und welche Maßnahmen gegenüber diesen Kunden getroffen wurden (schriftlich). Solange ein Kunde mit der Rückgabe von Videokassetten rückständig ist, dürfe an diesen kein weiterer Verleih erfolgen, um Verluste von Filmen einzugrenzen. Außerdem sei zu versuchen, die ausständigen Mietgegenstände retour zu bekommen. Bei Totalverlust von Mietgegenständen würde der Partner mit 20 % des Wiederbeschaffungswertes haften. Beschädigte Filme seien unverzüglich der Einzelfirma zu melden und bei nächster Möglichkeit zu übergeben. Mängelanzeigen seien mit Datum und Stempel der Videothek zu versehen.

Diese aus dem vorgelegten Partnervertrag entnommenen Bestimmungen würden nach Ansicht des Finanzamtes den Ausführungen über den tatsächlichen Ablauf der „geschäftlichen Beziehung“ laut Klageschrift eines betroffenen Partners entsprechen. So sei davon auszugehen, dass die einzelnen Partner hinsichtlich ihrer Dispositionsfähigkeit bezüglich Öffnungszeiten und Auswahl der zu verleihenden Videokassetten vom Eigentümer des Geschäftes wirtschaftlich und persönlich abhängig und diesem voll verantwortlich waren. Die dem Betreiber auferlegten weitreichenden Verpflichtungen mit Regressmöglichkeit seitens des Eigentümers der Videothek seien nach Ansicht des Finanzamtes der Nachweis dafür, dass die strenge Weisungsgebundenheit und Berichtspflicht des Partners mit einem Unternehmerrisiko des Partners nicht vereinbar ist. Die Bestimmung des Partnervertrages, wonach die Liste der säumigen Kunden, nach Bearbeitung durch den Partner, zur weiteren Behandlung an den Eigentümer des Geschäftslokales und der Betriebsmittel (Videokassetten) zu übermitteln ist, zeige schlüssig auf, dass letztendlich der Geschäftseigentümer das Unternehmerrisiko hinsichtlich aller Betriebsmittel trägt. Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass der Partner bei Totalverlust der Mietgegenstände mit 20 % des Wiederbeschaffungswertes haftet und säumigen Kunden keine weiteren Filme mehr aushändigen darf. Eine solche Haftung sei dem Berufsbild des nichtselbständigen (Handels)Vertreters bei einem schuldhaften Verlust der übernommenen Ware nicht unbekannt. In diesem Zusammenhang sei zu erwähnen, dass laut Klageschrift der Eigentümer von den jeweiligen Auszahlungen ungerechtfertigte Abzüge vorgenommen hat, und zwar insbesondere aufgrund der nicht nur vom Partner, sondern auch vom Eigentümer verursachten Müll- und Telefongebühren für den Betrieb des Geschäftes. Eine Tragung der unmittelbar mit dem Betrieb des Geschäftes verursachten Betriebskosten

(nicht Ersatz von privaten Telefongesprächen bzw privatem Müll) spreche neben den weitgehend vorgegebenen Öffnungszeiten bzw Auswahl der Videokassetten für das Überwiegen der Merkmale einer nichtselbständigen Tätigkeit des Partners, da das eigentliche Unternehmerrisiko der Geschäftseigentümer zu tragen hat (siehe Mahnwesen). Aufgrund der strengen Weisungsgebundenheit sei es dem Partner praktisch nicht möglich, eine Vertretung nach freier Wahl zu bestimmen (= persönliche Arbeitspflicht). Der Umstand, dass der Berufungswerber (Bw) von seinen Partnern nach seinen Angaben einen aufrechten Gewerbeschein verlange, sei nur ein Befähigungsnachweis, den auch andere Arbeitgeber von ihren Beschäftigten verlangen und ändere nichts an der Tatsache, dass in der täglichen Durchführung der „Partnerschaft“ die Merkmale einer nichtselbständigen Tätigkeit überwiegen. Hinsichtlich der Beurteilung der Umsatzsteuerpflicht der Betreiberabrechnungen durch eine Betriebsprüfung werde mitgeteilt, dass die angeführte Textziffer über die Einkunftsart keinerlei Aussagen trifft (lediglich umsatzsteuerliche Feststellungen seien getroffen worden), sodass sich der Bw nicht auf Treu und Glauben berufen könne. Bezüglich des Vorwurfes der willkürlichen und pauschalen Festsetzung des Lohnsteuersatzes mit 30 % werde der Bw auf die Bestimmungen des § 86 Abs 2 EStG 1988 verwiesen. Ergebe sich bei einer Außenprüfung, dass die genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge einer Nachforderung entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist, so könne die Nachforderung in einem Pauschbetrag erfolgen. Bei der Festsetzung dieses Pauschbetrages sei auf die Anzahl der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer, die Steuerabsetzbeträge sowie auf die durchschnittliche Höhe des Arbeitslohnes der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer Bedacht zu nehmen. Sollte der Bw daher zum Ergebnis kommen, dass die pauschale Abrechnung unrichtig zu seinen Lasten ist, so werde er gebeten, die kompletten erforderlichen Unterlagen beim Finanzamt nachzureichen.

Mit Schreiben vom 28. Juni 2002 wurde die Verlängerung der Frist zur Vorlage auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz betreffend Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 29. Mai 2002 beantragt. Zur Klärung des genauen Sachverhaltes seien weitere Erhebungen und Befragungen der ehemaligen Videothek-Betreiber erforderlich. Durch urlaubsbedingte Abwesenheit der betreffenden Personen sei eine Klärung bisher nicht möglich gewesen.

Mit Faxnachricht vom 9. August 2002 wurde zum Vorlageantrag ergänzend ausgeführt, dass im übrigen das bisherige Vorbringen aufrechterhalten und dazu auf die Aktenlage verwiesen werde. Zum anderen werde weiter vorgebracht, dass die belangte Behörde in einem wesentlichen Punkt irrt, wenn sie das vor einem ordentlichen Gericht von einem ehemaligen Betreiber angestrengte Zivilverfahren lediglich hinsichtlich des in der Klagschrift ausgeführten

Standpunktes als entscheidungswesentlich betrachtet. Vielmehr sei der in der Begründung der angefochtenen Entscheidung erwähnte außergerichtliche Vergleich der Streitparteien ein weit entscheidenderes Indiz für die von der Berufungswerberin durchgeführte Würdigung der Vertragsverhältnisse. Hier werde nämlich folgendes erwähnt:

„Am 17. Feber 1999 haben wir, br, ob und gm eine außergerichtliche Vereinbarung getroffen. br muss ATS 44.000 incl. MwSt auf das angegebene Konto überweisen. Bis 24. Feber 1999 die erste Rate in Höhe von ATS 22.000 und bis 24. März 1999 die zweite Rate in Höhe von ATS 22.000.“

Nach Meinung der steuerlichen Vertretung hätte die Streitpartei ob im Falle des Vorliegens eines Dienstverhältnisses darauf bestehen müssen, entweder die Bezeichnung „als Entgelt für die Arbeitsleistung im Rahmen des aufgelösten Dienstverhältnisses“ oder einen ähnlichen Hinweis auf die Art des Vergleichsbetrages in Anlehnung an das Angestelltengesetz – also Kündigungsentschädigung, Urlaubsabfindung etc – verwendet. Darüberhinaus wäre für Zahlungen aufgrund eines Dienstverhältnisses nie und nimmer ein Passus wie „incl. MwSt“ verwendet worden, da es sich bei Entgelten für Dienstverhältnisse um nicht steuerbare Entgelte handelt. Die belangte Behörde sei aber auf diese außergerichtliche Einigung nicht näher eingegangen. Sie habe es aber auch versäumt, die Argumentation der Klagsbeantwortung bzw den Standpunkt des Beklagten im Zivilgerichtlichen Verfahren auch nur ansatzweise wiederzugeben. Weiters werde ausgeführt, dass im Betreibervertrag, der als Werkvertrag zu qualifizieren ist, nur solche Punkte angeführt sind, wie sie ein Franchisegeber üblicherweise in seinen Verträgen verwendet, um das Erscheinungsbild der Unternehmen - br habe durchaus auch die Absicht gehabt, das System und das Erscheinungsbild seines Unternehmens zu multiplizieren – eindeutig, erkennbar und an verschiedenen Standorten gleich attraktiv zu gestalten. Dazu sei erforderlich, die Rahmenbedingungen relativ exakt zu beschreiben. Innerhalb dieser Rahmenbedingungen habe der jeweilige Unternehmer (Betreiber) aber jene Freiheiten und Möglichkeiten, wie sie üblicherweise einem gewerblich tätigen Unternehmer zur Verfügung stehen. Der Betreiber sei nicht verpflichtet, persönlich anwesend zu sein bzw eine persönliche Arbeitsleistung zu erbringen. Vielmehr habe er sich auch entsprechend des Punktes 5 der Vereinbarung beliebiger Personen für den Betrieb der Videothek bedienen können. Allfällige Anmeldungen bei Sozialversicherungsträgern und dem Finanzamt seien in der Verantwortung des Betreibers gelegen. Der Bw hätte keinerlei Einfluss darauf, ob und wen der Betreiber als Dienstnehmer beschäftigt. Die Art der Ermittlung und der Auszahlungsmodus für die erzielbaren Entgelte für die gewerbliche Tätigkeit des Betreibers seien ebenfalls in der Vereinbarung geregelt gewesen. Weiters seien ausdrückliche Regelungen darüber enthalten, insbesondere für welche Aufwendungen der Betreiber selbst aufzukommen habe. Im Bereiche eines Dienstverhältnisses seien diese Aufwendungen zum

einen nicht vom Vertragspartner zu bezahlen bzw müssten, was die Infrastruktur des Unternehmens anlangt, vom Dienstherrn zur Verfügung gestellt oder bezahlt werden. Da nach dem Standpunkt des Bw kein Zweifel an der gewerblichen Tätigkeit besteht, werde neuerlich beantragt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die Vereinbarungen mit den Betreibern als Werkverträge und damit die daraus erzielten Einkünfte der Betreiber als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.

Mit Schreiben vom Unabhängigen Finanzsenat vom 17. November 2005 wurde der Bw ersucht, folgende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

- „1. Legen Sie bitte die Verträge der jeweiligen Betreiber vor bzw geben Sie die jeweiligen Adressen der Betreiber samt Geburtsdaten für obigen Zeitraum an.
2. Legen Sie bitte die im Schriftsatz ihres steuerlichen Vertreters vom 9. August 2002 erwähnte außergerichtliche Einigung vor, welche die Argumentation der Klagsbeantwortung bzw den Standpunkt des Beklagten im zivilgerichtlichen Verfahren enthält.
3. Laut Schriftsatz vom 28. Juni 2002 gab Ihr steuerlicher Vertreter an, zur Klärung des Sachverhaltes weitere Erhebungen und Befragungen der ehemaligen Videothek-Betreiber durchzuführen. Legen Sie diesbezügliche Unterlagen (Niederschriften bzw Aktennotizen über die Befragungen etc) vor.
4. Betreffend des Vorwurfes der pauschalen und willkürlich angestellten Festsetzung der Lohnsteuer werden Sie ersucht, eine eigene Berechnung beizubringen.“

Am 16. Dezember 2005 gab der Bw beim Unabhängigen Finanzsenat folgendes zu Protokoll:

Ad Punkt 1:

Alle Verträge seien gleich gewesen. Ein Muster liege der Abgabenbehörde vor. Er legte eine Liste betreffend Betreiberzeiten vor, aus der hervorging, dass von 1. September 1997 bis 31. Jänner 1998 Frau ja, vom 1. Feber bis 31. März 1998 Frau pc, vom 1. April bis 14. November 1998 Herr ob, vom 15. November 1998 bis 31. Juli 1999 Herr pb und vom 15. September 1999 bis 31. März 2001 Herr bm als Betreiber beschäftigt waren. Vom 1. bis 14. August 1999 sei kein Betreiber vorhanden gewesen. Ab 1. April 2001 sei aus finanziellen Gründen keinem Betreiber ein Auftrag gegeben worden.

ob habe das Geld kassiert und pb habe gearbeitet.

Ad Punkt 2:



Die hier genannte außergerichtliche Einigung, welche die Argumentation der Klagsbeantwortung bzw den Standpunkt des Beklagten im zivilgerichtlichen Verfahren enthält, wurde nicht vorgelegt.

Ad Punkt 3:

Auch hiezu konnten keine Unterlagen bzw Niederschriften vorgelegt werden. Der Bw gab an, dass auch eine andere namentlich von ihm genannte Videofirma vom Finanzamt geprüft und dort festgestellt worden sei, dass keine Dienstverhältnisse vorliegen würden. Er verstehe also nicht, weshalb es bei ihm anders sein könnte.

Ad Punkt 4:

Diesbezüglich wurden vom Bw keine neuen Berechnungen beigebracht, da er davon ausgeht, dass in seinem Fall grundsätzlich keinesfalls Dienstverhältnisse vorliegen würden.

Ergänzend hat der Bw ausgeführt, dass alle Betreiber den Lieferschein behalten würden und er sodann die Rechnung bezahlen würde. Er erhalte monatlich die Unterlagen über die Umsätze. Er erhalte die Abrechnungen nicht täglich. Der Betreiber müsse eine gewisse Stundenzahl geöffnet haben. Er würde nur ab und zu vorbei schauen.

Abschließend legte der Bw noch einen Ordner betreffend Abrechnungen über den Zeitraum Dezember 1997 bis Dezember 2000 vor.

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

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb 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.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 zufolge 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. Nach gängiger Rechtsprechung (VwGH 19. Dezember 1990, 89/13/0131, VwGH 20. Dezember 2000, 99/13/0223, VwGH 24. September 2003, 2000/13/0182) ist bei der Beurteilung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis besteht, vom tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der

Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (VwGH 18. Oktober 1989, 88/13/0185).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21. Dezember 1993, 90/14/0103). Sie zeigt sich ua in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers.

Eine Entlohnung, die sich ausschließlich am wirtschaftlichen Erfolg bzw Arbeitsergebnis orientiert (Akkordlohn, Provisionen), ist für einen Arbeitnehmer eher selten, kommt aber im Wirtschaftsleben vor. Eine Kontrolle des Auftraggebers hinsichtlich Art, Ort und Zeit der Beschäftigung spricht für Nichtselbstständigkeit. Im Einzelfall ist für die Beurteilung das Gesamtbild der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit maßgeblich.

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

Gemäß § 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.

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 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 Regelungen 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.

Eine Weisungsgebundenheit bedingt, dass der Arbeitnehmer verpflichtet ist, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen. Die Stärke des geforderten Weisungsrechtes ist abhängig von der Art der Tätigkeit. Nicht jede Unterordnung unter den Willen eines anderen hat bereits die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge. Auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, ist in der Regel verpflichtet, Weisungen des Auftraggebers bezüglich der Tätigkeit einzuhalten, ohne dadurch seine Selbstständigkeit zu verlieren (vgl. VwGH 16.2.1994, Zl. 92/13/0149; 9.7.1997, Zl. 95/13/0289). Ist der Steuerpflichtige verpflichtet, innerhalb eines bestimmten örtlichen und zeitlichen Bereiches tätig zu werden, dann handelt es sich um eine sachliche Weisungsgebundenheit, welche auch bei einem Werkvertrag vereinbart werden kann. Ebenso ist die Verpflichtung, eine Arbeit sach- und termingerecht fertig zu stellen, bloß eine sachliche Weisungsgebundenheit. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet.

Das 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 (VwGH 21. Dezember 1993, 90/14/0103; VwGH 23. Mai 2000, 97/14/0167; VwGH 20. Dezember 2000, 99/13/0223). So nimmt das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers etwa auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw. Einfluss.

Die in Rede stehenden Betreiber der Videothek waren aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen – siehe auch die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 29. Mai 2002 – derart an die „Weisungen“ des Bw betreffend ihrer Tätigkeiten während der Arbeits- bzw. Öffnungszeiten und ihres Arbeitsortes gebunden, dass infolgedessen keinesfalls davon gesprochen werden kann, dass sie während der Vertragsdauer weder in ihrem Arbeitsablauf noch betreffend ihres Beschäftigungsortes vollkommen selbstbestimmt handeln konnten. In Punkt 4 des Vertrages wurde zB vereinbart, dass der Partner die Einzelfirma laufend über alle für die Geschäftsbeziehungen mit Kunden interessanten Umstände, insbesondere über Beobachtungen hinsichtlich der Bonität der Kunden, allfälliger Veränderungen im Kundenkreis uam laufend zu informieren hat. Der Partner (Betreiber) habe außerdem dafür Sorge zu tragen, dass die Videothek und Spielothek zu den in einer separaten Vereinbarung festgelegten Öffnungszeiten geöffnet sind (siehe Punkt 5 des Vertrages). Außerdem wurden dem Partner Verrechnungs- und Eintragungs- sowie Einzahlungspflichten betreffend der täglichen Einnahmen und Ausgaben auferlegt (Punkt 6 des Vertrages). In Punkt 7 wurden dem Partner (Betreiber) konkrete Maßnahmen und Pflichten betreffend Kassettenbestandverwaltung auferlegt. Hierbei wurde ua unter lit e vereinbart, dass soweit neue Filme von Lieferanten direkt beim Partner angeliefert werden, dieser die Vollständigkeit der Lieferung zu überprüfen und der Einzelfirma anlässlich der täglichen Umsatzmeldung die Lieferscheine zu faxen hat. Auch die Pflichten im Rahmen der Bestandspflege hinsichtlich der Videokassetten wurden in Punkt 8 genauestens geregelt.

Bereits mit Schreiben vom 17. Mai und 30. September 1999 erteilte das zuständige Finanzamt nach Überprüfung der vorgelegten Unterlagen der eb die Auskunft, dass im vorliegenden Fall die Merkmale eines Dienstverhältnisses überwiegen würden und Lohnsteuerpflicht gemäß § 47 EstG 1988 bestehe. Diese Beurteilung sei besonders im Hinblick auf die Merkmale Arbeitsort, Arbeitszeit, Disziplinarmaßnahmen, Konkurrenzverbot, Kontrolle, Tätigkeit und fehlendes Unternehmerwagnis zurückzuführen.

Auch der Einwand des Bw, die Betreiber würden für ihre Tätigkeit einen Gewerbeschein benötigen und die Versicherung werde über die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft abgewickelt, kann im vorliegenden Berufungsfall nicht dazu führen, dass die Dienstnehmereigenschaft der hier in Rede stehenden Betreiber der Videothek verneint wird. Denn die Abfuhr von Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnsteuer sind als öffentlich-rechtliche Folgen eines Beschäftigungs- bzw Dienstverhältnisses für die steuerliche Beurteilung einer Tätigkeit als selbständig oder nichtselbständig nicht maßgeblich; sie können allenfalls Indizwirkung für den Parteiwillen haben. Es ist steuerlich auch nicht entscheidend, ob bzw von welchen Sozialversicherungsträgern die Tätigkeit als versicherungspflichtig behandelt wurde, sowie ob eine Mitgliedschaft bei der Wirtschaftskammer besteht. Es besteht auch keine vollständige Übereinstimmung mit der arbeitsrechtlichen Beurteilung (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EstG 1988, § 23 Anm 7).

Wie bereits vom Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung besprochen, wurde betreffend der vom Bw eingewandten Umsatzsteuerprüfung durch die Betriebsprüfung des Finanzamtes nicht über das Vorliegen von Dienstverhältnissen bzw das Vorliegen einer Lohnsteuerabfuhrpflicht abgesprochen und diesbezüglich daher auch keine Feststellungen getroffen.

Auch der Verweis des Bw auf einen ähnlich gelagerten Fall unter Hinweis auf eine namentlich genannte HandelsgesmbH sowie einen namentlich genannten Klienten der ehemaligen steuerlichen Vertretung des Bw, wo ebenfalls keine Feststellungen betreffend Dienstnehmereigenschaft der Betreiber von der Betriebsprüfung des Finanzamtes vorgenommen worden wären, lässt nicht den Schluss zu, den gegenständlichen Berufungsfall unter Zugrundelegung von Sachverhalten, welche auf andere Prüfungsfälle zutreffen, rechtlich zu würdigen. Jeder Sachverhalt ist für sich alleine selbstständig und unabhängig rechtlich zu würdigen und kann daher das Vorliegen bzw Nichtvorliegen von Dienstnehmereigenschaft bei Betreibern bzw Partnern anderer Firmen nicht dazu führen, dass für den hier zu würdigenden Sachverhalt andere Maßstäbe angesetzt werden bzw eine von anderen Sachverhalten bei anderen Firmen abhängige vorliegende rechtliche Würdigung vorzunehmen ist.

Wie bereits den Ausführungen der übermittelten Klagsschrift vom 17. Feber 1999 zu entnehmen ist, stand der Kläger nach den Klagseinwendungen dem Wesen und der tatsächlichen Ausführung nach in einem Angestelltenverhältnis. Der Kläger sei persönlich und wirtschaftlich im Organismus des Betriebes des Beklagten (Bw) untergeordnet gewesen. Dies ergebe sich zum einen aus dem Inhalt des zwischen den Parteien abgeschlossenen Vertrages selbst und zum anderen aus der faktischen Tätigkeit des Klägers betreffend der in der

Klagsschrift angeführten Punkte. Der Inhalt dieser Klagsschrift wurde bereits in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes dem Bw vorgehalten. Hierzu hat der Bw in seiner Vorsprache vor dem Unabhängigen Finanzsenat am 16. Dezember 2005 lediglich behauptet, dass ihm die hier in Rede stehenden Personen insoweit Schaden zufügen wollten, indem sie unwahre Behauptungen aufstellten. Der Bw konnte diesbezüglich keine handfesten Beweise vorlegen, welche die Ausführungen der in Rede stehenden Personen entkräften konnten. Andererseits ging er nicht davon ab, dass alle Betreiber von ihm gleich behandelt worden seien. Das lässt aber auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates den Schluss zu, dass die nicht widerlegbaren Behauptungen der in Rede stehenden Personen insoweit der Wahrheit entsprechen, zumal eine außergerichtliche Vereinbarung zustande kam, in der sich der Bw zur Zahlung eines gewissen ausstehenden Betrages gegenüber der namentlich genannten Personen verpflichtete. Nachdem der Bw selbst angab, alle Betreiber seien von ihm gleich behandelt worden, finden die nunmehr gefestigten Feststellungen somit auch auf alle Betreiber Anwendung.

Entgegen des Einwandes des damaligen steuerlichen Vertreters des Bw ist für das Vorliegen bzw Nichtvorliegen eines Dienstverhältnisses nicht wesentlich und deshalb auch nicht entscheidungsrelevant, ob bei der außergerichtlichen Vereinbarung, welche außerdem nur auszugsweise vorlag, die Bezeichnung „als Entgelt für die Arbeitsleistung im Rahmen des aufgelösten Dienstverhältnisses“ oder ein ähnlicher Hinweis auf die Art des Vergleichsbetrages in Anlehnung an das Angestelltengesetz vorlag oder nicht bzw ein Passus wie „incl. MwSt“ verwendet wurde oder nicht. Eine rechtliche Würdigung der Argumentation der Klagsbeantwortung bzw zu den Standpunkten des Beklagten im zivilgerichtlichen Verfahren konnte jedenfalls aufgrund deren Nichtvorlage vom Unabhängigen Finanzsenat nicht durchgeführt werden.

In den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist ein Arbeitnehmer insbesondere dann eingegliedert, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel zur Verfügung stellt. Weiters ist das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit zu berücksichtigen, ebenso wie die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden. Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes ausgeführt, habe eine Arbeitspflicht des Klägers unter Leitung und Führung des Beklagten mit den Arbeitsmitteln des Beklagten (Bw) bestanden. Der Kläger sei grundsätzlich fremdbestimmt gewesen; d.h. der wirtschaftliche Erfolg sei auch dem Beklagten zugutegekommen, selbst wenn aufgrund der getroffenen Provisionsvereinbarung der Kläger durch Steigerung des Ertrages auch seinen eigenen Lohn steigern konnte. Es habe ein zeitliches Verpflichtungsverhältnis zwischen den Partnern bestanden. Aufgrund der rigorosen Pflichten des Klägers sei davon auszugehen, dass diesem auch eine Treuepflicht oblag. Der Kläger sei zur Gänze in das Organisationsgefüge des

Betriebes des Beklagten eingefügt gewesen. Er habe täglich anwesend sein müssen und sei vom Beklagten ständig kontrolliert worden. Es habe eine persönliche Abhängigkeit des Klägers dahingehend bestanden, dass der Kläger die Arbeitsleistungen in einem vom Beklagten bestimmten Organisationsgefüge erbrachte. So sei der Kläger auch zur Gänze in den betrieblichen Ordnungsbereich eingegliedert gewesen und es habe eine Bindung des Klägers hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsabfolge bestanden. Der Kläger sei auch den Weisungen des Beklagten unterlegen. Sämtliche Bestimmungen wurden von der Abgabenbehörde erster Instanz bereits in ihrer Berufungsvorentscheidung rechtlich gewürdigt. Dieser rechtlichen Würdigung konnte der Bw bei seiner Vorsprache vor dem Unabhängigen Finanzsenat insgesamt nur einzuwenden, dass grundsätzlich keine Dienstverhältnisse vorliegen würden. Das heisst, aber auch dass die spezifischen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes im Detail vom Bw unwidersprochen blieben und diese die Funktion eines Vorhaltes beinhalten, welcher insoweit unwidersprochen blieb, da auf die einzelnen Punkte keineswegs eingegangen wurde. Auch der Verweis auf einen Franchisevertrag vermag der Berufung daher nicht zum Erfolg verhelfen.

Der Einwand, der jeweilige Betreiber sei nicht verpflichtet gewesen, persönlich anwesend zu sein bzw eine persönliche Arbeitsleistung zu erbringen, widerspricht den tatsächlich durchgeführten Handlungen und strikten Weisungsrechten des Bw bezüglich seiner Betreiber, welche dezidiert in der Klagsschrift sowie teilweise auch den vertraglichen Bestimmungen zu entnehmen sind.

Auch betreffend des Vorwurfes der pauschalen und willkürlich angestellten Festsetzung der Lohnsteuer wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes verwiesen, da der Bw diesbezüglich keine eigene Berechnung beibrachte und nur auf das grundsätzliche Nichtvorliegen von Dienstverhältnissen verwies.

Der Inhalt der vom Finanzamt verfassten Berufungsvorentscheidung wird somit auch zum Inhalt dieser Entscheidung erhoben.

Der Unabhängige Finanzsenat kommt abschließend aufgrund vorstehender Ausführungen zum Schluss, dass im gegenständlichen Berufungsfall betreffend die in Rede stehenden Betreiber der Videothek des Bw Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 EStG 1988 vorliegen, da die Merkmale, welche für deren Nichtselbständigkeit sprechen, insgesamt betrachtet überwiegen.

Beilage: 1 Ordner

Feldkirch, am 25. Juni 2007