

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 20. Jänner 2003 der Bw., vertreten durch SRT Mühl & Partner Steuerberatungs-OEG, in 7551 Stegersbach, Grazer Straße 19, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten vom 3. Dezember 2002 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 6. Juni 2000 bis 31. Dezember 2000 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) betreibt eine Bar. Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung über den im Spruch angeführten Zeitraum traf das Prüfungsorgan – neben hier nicht strittigen – ua. auch folgende Feststellung: Auf Grund seiner Tätigkeit (als Kellner usw.) seien die Honorare, die Herr KH (in der Folge: Dienstnehmer) von Juni bis Oktober 2000 von der Bw. ausbezahlt erhalten habe (Juni bis September je S 40.000,00 pro Kalendermonat, Oktober: S 20.000,00), den nichtselbständigen Einkünften zuzurechnen. Von diesen Beträgen habe die Bw. daher nach Auffassung des Prüfungsorgans zu Unrecht weder Lohnsteuer einbehalten, noch den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abgeführt.

Das Finanzamt ist der Feststellung des Prüfungsorgans gefolgt und hat einen dementsprechenden Abgabenbescheid erlassen.

Dagegen erhob die Bw. Berufung mit folgender Begründung: Der Dienstnehmer habe für die Bw. folgende Leistungen erbracht: Vorbereitungsarbeiten für die Eröffnung des Lokales, die

Organisation des Einkaufes, die Organisation und Führung einer Bar sowie die Einschulung von Herrn W in die Mixgetränkezubereitung. Der Dienstnehmer habe der Bw. das notwendige Know-how zur Verfügung gestellt. Der Dienstnehmer sei weder an fixe Arbeitszeiten gebunden, noch sei er weisungsgebunden gewesen. Nach Auffassung der Bw. liege daher kein Dienstverhältnis vor.

In der Berufungsvorentscheidung hat sich das Finanzamt unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausführlich mit den Merkmalen, die eine selbständig ausgeübte Tätigkeit von einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit unterscheiden, auseinandergesetzt und ist zu dem Ergebnis gelangt, der Dienstnehmer habe seine Tätigkeit im Unternehmen der Bw. nichtselbständig ausgeübt. Der Dienstnehmer sei im Unternehmen der Bw. mit folgenden Arbeiten betraut gewesen: Beratung, Einkauf, Kellnerei, Einschulung von Personal. Diese Tätigkeiten ließen auf eine Eingliederung in die betriebliche Organisation schließen. Die freie Arbeitszeit sei durch die Betriebszeiten eingeengt. Die Erledigung der Arbeiten sei ortsabhängig und mit den betrieblichen Mitteln zu bewerkstelligen gewesen. Der Dienstnehmer habe kein Unternehmerrisiko getragen.

Diesen Ausführungen ist die Bw. im Vorlageantrag wie folgt entgegen getreten: Der Dienstnehmer sei bei der Erbringung der beauftragten Leistungen ("Know-how Transfer") an keine fixen Arbeitszeiten gebunden gewesen. Dabei sei zu beachten, dass der Dienstnehmer zu dieser Zeit selbst eine eigene Bar in K betrieben habe, wodurch seine Verfügbarkeit für die Bw. wesentlich eingeschränkt gewesen sei. Der vom Dienstnehmer durchgeföhrte Know-how Transfer sei nicht nur zu den Betriebszeiten der Bar sondern auch außerhalb durchgeführt worden, da Einschulung und Wissenstransfer nicht im laufenden Betrieb durchgeführt werden konnten. Der Dienstnehmer sei gegenüber der Bw. nicht weisungsgebunden gewesen, sein Werk sei vielmehr darin zu sehen, dass er der Bw. und deren Dienstnehmern das Konzept und die Umsetzung einer Cocktailbar dargelegt sowie die entsprechenden Einschulungen vorgenommen habe. Der Dienstnehmer hätte sehr wohl ein wirtschaftliches Risiko getragen, da sein Honorar an den Erfolg des Know-how Transfers gebunden gewesen sei und darüber hinaus sämtliche weiteren anfallenden Kosten (Reisekosten usw.) von ihm getragen worden seien. Als Ort der Tätigkeit habe in der Regel die Cocktailbar selbst gedient, jedoch sei nur dort der Know-how Transfer auf die Mitarbeiter der Bw. möglich gewesen, ebenso verhalte es sich mit den verwendeten Arbeitsmitteln (Zutaten für die Cocktails, Getränke usw.).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 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 Lehre und Rechtsprechung sind bei der Unterscheidung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit wesentliche Merkmale einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, andererseits das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit, d.h. die Verpflichtung einer natürlichen Person als Dienstnehmer, bei ihrer Tätigkeit die Weisungen eines anderen – des Dienstgebers – zu befolgen, sowie die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers. Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung ist daher stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit daraufhin zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH vom 20. Dezember 2000, ZI. 99/13/0223, und vom 3. August 2004, ZI. 2000/13/0046). Auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag kommt es dabei nicht an.

Den Ausführungen der Bw., mit dem Dienstnehmer einen (mündlichen) Werkvertrag abgeschlossen zu haben, vermag sich die Berufungsbehörde nicht anzuschließen. In einem Werkvertrag wird nämlich die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges vereinbart, nicht aber eine auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen, wie es bei einem Dienstvertrag oder bei einem freien Dienstvertrag erfolgt, dessen Leistungsinhalt die Arbeit selbst ist (VwGH vom 24. September 2003, ZI. 2000/13/0182). Wie bereits ausgeführt worden ist, bestand die Tätigkeit des Dienstnehmers – kurz zusammengefasst – in der (Ein)Führung des Betriebes bzw. in der dahingehenden Schulung der Mitarbeiter der Bw.. Der Dienstnehmer hat diese Tätigkeit über einen Zeitraum von viereinhalb Monaten hindurch ausgeübt und dafür ein monatlich gleich bleibendes Entgelt erhalten. Die Behauptung der Bw., dass die Entlohnung (Honorar) "an den Erfolg des Know-how Transfers" gebunden gewesen wäre, vermag die Berufungsbehörde angesichts der monatlich gleich bleibenden Entlohnung, die keinen Bezug zu – auch von der Bw. nicht näher definierten – Erfolgsparametern erkennen lässt, nicht zu teilen. Im Übrigen bietet der gesamte Akteninhalt keinen Anhaltspunkt dafür, dass im gegenständlichen Fall – wie von der Bw. behauptet – die Herbeiführung eines bestimmten Erfolges und damit ein Werk vereinbart bzw. erbracht worden wäre. Mit ihrem weiteren Vorbringen, dass der Dienstnehmer über das für die Ausübung seiner Tätigkeit erforderliche Wissen (Know-how) verfügt habe, spricht die Bw. lediglich eine im Wirtschaftsleben übliche Gepflogenheit an, nämlich nur solche Arbeitnehmer in einen Betrieb aufzunehmen, die über eine entsprechende Qualifikation verfügen und nicht solche, bei denen das Gegenteil der Fall ist. Mit dem Hinweis auf die Qualifikation des Dienstnehmers vermag die Bw. daher weder das Vorliegen eines Werkvertrages zu begründen, noch das Vorliegen eines Dienstverhältnisses in Abrede zu stellen.

Zum Unternehmerwagnis: Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Unternehmerwagnis dann gegeben, wenn der Erfolg der Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Leistende für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob dem Leistungserbringer tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegung einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben (VwGH vom 2. Juli 2002, Zl. 2000/14/0148, mit weiteren Judikaturhinweisen). Der Dienstnehmer hat eine monatlich gleich bleibende Entlohnung erhalten, so dass nach Auffassung der Berufungsbehörde kein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis vorliegt. Die Bw. bringt vor, der Dienstnehmer hätte "sämtliche weitere anfallenden Kosten" selbst tragen müssen. Angesichts dieses allgemein gehaltenen Vorbringens und unter Einbeziehung des Umstandes, dass der Dienstnehmer seine Tätigkeit im Betrieb (in der Bar) und mit den Arbeits(Betriebs-)mitteln der Bw. ausgeübt hat, erachtet die Berufungsbehörde auch das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerwagnisses als nicht erwiesen.

Eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (VwGH vom 3. August 2004, Zl. 2000/13/0046). Wie bereits ausgeführt worden ist, bestand die Tätigkeit des Dienstnehmers in der (Ein)Führung des Barbetriebes bzw. der dahingehenden Schulung der Mitarbeiter der Bw.. Der Dienstnehmer hat diese Tätigkeit im Betrieb (in der Bar) und mit den Betriebsmitteln der Bw. über einen Zeitraum von viereinhalb Monaten ausgeübt. Damit hat aber die Bw. selbst dargetan, dass der Dienstnehmer bei der Ausübung der genannten Tätigkeiten einen Teil des wirtschaftlichen Organismus "Barbetrieb" gebildet hat bzw. seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausgeübt hat und somit in den Betrieb der Bw. organisatorisch eingegliedert gewesen ist.

Zur Arbeitszeit bringt die Bw. einerseits vor, dass der Dienstnehmer an keine fixen Arbeitszeiten gebunden gewesen sei und andererseits, dass die Einschulung und der Wissenstransfer nicht im laufenden Betrieb durchgeführt werden konnten und daher außerhalb der Betriebszeiten der Bar erfolgt seien. Als Arbeitsort habe die Bar gedient, da nur dort der Know-how Transfer auf die Mitarbeiter möglich gewesen sei. Das bedeutet, dass die Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers durch die Beschäftigung in einer für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses typischen Weise ausgeschaltet gewesen ist und sich letztendlich an den betrieblichen Bedürfnissen der Bw. orientiert hat. Die Abhängigkeit in zeitlicher und örtlicher Hinsicht von den betrieblichen Erfordernissen ist nach Auffassung der Berufungsbehörde Ausfluss der persönlichen Weisungsgebundenheit, die auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft ausgerichtet und somit charakteristisch für das

Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist (so auch: VwGH vom 17. November 2004, Zl. 2001/08/0131, und vom 2. Juli 2002, Zl. 2000/14/0148).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass nach dem Gesamtbild der vom Dienstnehmer tatsächlich ausgeübten Tätigkeit diese nicht in der Herbeiführung eines bestimmten Erfolges bestand, sondern darin, dass der Dienstnehmer der Bw. seine Arbeitskraft über einen bestimmten Zeitraum zur Verfügung gestellt hat. Dass der Dienstnehmer daneben auch noch eine selbständige Tätigkeit ausgeübt hat kommt dabei nicht die Bedeutung zu, dass entgegen den genannten Merkmalen – dem fehlenden Unternehmerwagnis, der organisatorischen Eingliederung und der Weisungsgebundenheit – keine unselbständige Tätigkeit anzunehmen wäre.

Der angefochtene Bescheid entspricht somit der Sach- und Rechtslage, so dass wie im Spruch zu entscheiden war.

Wien, am 10. November 2005