



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Mag. Manfred Takacs, 7132 Frauenkirchen, Amtshausgasse 2, vom 10. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 21. November 2006 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheide für den Zeitraum 2001 bis 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Haftungs- und Abgabenbescheide 2001 – 2004 bleiben unverändert.

Der Haftungsbescheid 2005 (Lohnsteuerhaftung) wird aufgehoben.

Der Abgabenbescheid 2005 (DB und DZ) bleibt aufrecht.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

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

## Entscheidungsgründe

Im Zuge einer gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben kam es bei der Berufungswerberin, einer GmbH zu folgenden, nunmehr strittigen Feststellungen:

*Herr Johannes P. war im Prüfungszeitraum auf Grund eines Beschäftigungsvertrages, der von der Firma B. Maschinenbau GmbH als "freier Dienstvertrag" bezeichnet wird, beschäftigt. Aus diesem Vertrag sowie den tatsächlichen Verhältnissen geht jedoch hervor, dass die Merkmale eines Dienstverhältnisses überwiegen und daraus resultierend Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit vorliegen. Herr P. ist in den wirtschaftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert, er unterliegt der Kontrolle durch den Dienstgeber und ist persönlich und wirtschaftlich abhängig (siehe unter Punkt "Aufgaben" des Vertrages /lückenlose Informationspflicht über Kundenkorrespondenz). Unter dem Punkt "Rechtsform der Zusammenarbeit" geht eindeutig hervor, dass Herr P. seine volle Arbeitskraft für die B. GmbH einzusetzen hat. Er schuldet somit seine Arbeitskraft und es ergibt sich daraus auch seine persönliche Einbringung in den Betrieb und kein Vertretungsrecht. Unter "Spesen" ist geregelt, dass Herrn P. von der Firma B. Maschinenbau GmbH für seine Tätigkeit ein PKW zur Verfügung gestellt wird und die Wartungskosten sowie Kosten für Treibstoffverbrauch ebenfalls von der Firma B. getragen werden. Es wird ihm somit auch ein wesentliches Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt. Darüber hinaus erhält Herr P. Aufwandsersätze für Diäten in Form eines monatlichen Pauschalbetrages ersetzt.*

*Herr P. kann seinen wirtschaftlichen Erfolg nicht wesentlich beeinflussen. Es liegt eine fixe Entlohnung vor (zwölfmal pro Jahr, ausbezahlt jeweils am Ende eines Monats). Eine zusätzlich gewährte Zielerreichungsprämie wie sie im Vertrag vereinbart wurde, ist durchaus auch bei Vertretern, die in einem Dienstverhältnis stehen, üblich. Aus dieser Form der Entlohnung ist kein wesentliches Unternehmerwagnis für Herrn P. ableitbar. Auch die Regelung einer Kündigungszeit entspricht den Vereinbarungen, wie sie in einem Dienstvertrag getroffen werden. Daraus ist auch ersichtlich, dass kein konkretes Werk, sondern Arbeitszeit geschuldet wird. Zusammenfassend wird festgehalten, dass die wesentlichen Beurteilungskriterien wie Eingliederung in den betrieblichen Organismus und fehlendes Unternehmerwagnis sowie der Umstand, dass kein konkretes Werk geschuldet wird, sondern ein Dauerschuldverhältnis vorliegt, für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit sprechen. Es werden daher für den Prüfungszeitraum 2001 bis 2005 die Dienstgeberabgaben (DB, DZ und Kommunalsteuer) sowie für das Kalenderjahr 2005 auch Lohnsteuer -da dieses Jahr noch nicht zur Einkommensteuer veranlagt wurde -vorgeschrieben. Für die Kalenderjahre 2001 bis 2004 wird in Anlehnung an die VwGH Erkenntnisse vom 13.09.1972, 2218/71 und 10.04.1985/84/13/0004 von einer Geltendmachung der Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers Abstand genommen.*

In der gegen die Haftungsbescheide 2001 – 2005 eingebrachten Berufung wandte sich die Bw gegen die Qualifizierung der Tätigkeit als Dienstverhältnis und brachte dazu folgendes vor:

Im Rahmen der Prüfung sei von einer nicht mit den Vertragsunterlagen vertrauten Mitarbeiterin ein nicht unterschriebener Vertragsentwurf übermittelt worden. Im Zuge der Bearbeitung des Rechtsmittels wurde der unterschriebene Vertrag (der noch aus Zeiten der

früheren Geschäftsführung stammen musste) übergeben, der den Ausführungen zugrunde liege. Im einzelnen brachte die Bw vor:

- die als Beweis der Eingliederung in den Betrieb angeführte „Informationspflicht“ gehe in die Gegenrichtung: Die Bw müsse Herrn P. informieren, nicht umgekehrt. Im übrigen bestehe für Herrn P. keine Anwesenheitspflicht. Er könne Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsablauf selbst bestimmen.
- in dem der Berufung zugrunde liegenden Vertrag sei ein Vertretungsrecht ausdrücklich normiert
- der Einsatz fremder Betriebsmittel (PKW) sei der Einstufung als freier Dienstnehmer nicht schädlich
- die Zielerreichungsprämie sei so hoch, dass man von einer wesentlichen Beeinflussung des wirtschaftlichen Erfolges sprechen könne
- das Schulden der Arbeitskraft an sich sei kein Indiz für das Vorliegen eines Dienstvertrages

In einer Stellungnahme zur Berufung wies der Prüfer neben rechtlichen Ausführungen darauf hin, dass das im Zuge der Prüfung ausgehändigte Vertragsexemplar auch Besprechungsunterlage mit dem steuerlichen Vertreter war und dass diesem daher eine erhöhte Beweiskraft zukommen müsse als dem nunmehr vorgelegten, inhaltlich nicht identischen Exemplar. Im übrigen sei eine Vertretung aus tatsächlichen Gründen (wegen Spezialwissens) unmöglich.

Nach Aussage des steuerlichen Vertreters sei es hingegen nie zu Besprechungen gekommen. Er habe die rechtliche Würdigung im Rahmen der Schlussbesprechung nur zur Kenntnis nehmen müssen.

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

Strittig ist, ob die Tätigkeit von Herrn P. im Rahmen eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs 2 EStG ausgeübt wird (und damit zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 25 EStG führt) oder ob es sich um eine selbständige Tätigkeit handelt (die idR zu Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG führt).

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG 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 Hofstätter/Reichel, EStG, § 47 Tz. 4.3. ist die Definition des § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (vgl. VwGH 22.1.1986, 84/13/0015). Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie „Dienstvertrag“, „freier Dienstvertrag“ oder „Werkvertrag“ an. Entscheidend ist, ob die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG entspricht (vgl. VwGH 23.3.1983, 82/13/0063).

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers.

Die Weisungsgebundenheit tritt insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen, bei denen der geistigen Schaffenskraft und Kreativität des Arbeitnehmer besondere Bedeutung zukommt (zB leitende Angestellte), in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit häufig in den Hintergrund. Herr P. ist (laut beiden Verträgen) für die Kundenbetreuung und Akquisition zuständig und soll eine Umsatzsteigerung um 5% herbeiführen. Dass bei dieser Tätigkeit das Weisungsrecht in den Hintergrund tritt ist unbestreitbar.

Auch kann der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung in den Unternehmensbereich des Arbeitgebers dann keine wesentliche Bedeutung zukommen, wenn die Arbeitsleistung, zu der der Arbeitnehmer verpflichtet ist, überwiegend oder gänzlich außerhalb örtlicher Einrichtungen, die dem Arbeitgeber zugerechnet werden können, erbracht wird (zB Heimarbeit, Vertretertätigkeit - vgl. Hofstätter/Reichel, EStG, § 47 Tz 4.3). Im Berufungsfall setzt die Art der Tätigkeit (Kundenbetreuung bzw. Angebotserstellung) eine der Tätigkeit folgende Eingliederung in den Organisationsablauf der Bw geradezu voraus, wenn es auch zu keiner zeitlichen oder örtlichen Eingliederung kommt. Es muss vielmehr zu einer engen Vernetzung der Tätigkeit von Herrn P. und der Bw kommen, weil Servicebedarf der Kunden unmittelbar an die Servicemitarbeiter weitergeleitet werden muss bzw. die Angebote so erstellt werden, dass die angebotenen Konditionen von der Bw auch erfüllt werden können. Diese enge Zusammenarbeit ist in beiden vorliegenden Verträgen in Form von Informationspflichten (in beide Richtungen) geregelt und indiziert eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw selbst wenn Herr P. nicht dauern im Unternehmen anwesend ist.

Lassen beide Kriterien noch keine eindeutige Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit zu so ist behelfsweise auf weitere Abgrenzungskriterien abzustellen. Zu den weiteren Merkmalen gehören insbesondere die

laufende Lohnzahlung bzw. das Fehlen eines Unternehmerwagnisses oder die Vertretungsbefugnis. (vgl. Doralt, EStG § 47 Tz 56 und VwGH 24.2.2004, 98/14/0048).

Werden fortlaufende, im wesentlichen gleich bleibende Arbeiten mit einem fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt, dann spricht dieser Umstand für ein Dienstverhältnis; denn es ist ein wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses, dass der Arbeitnehmer für seine Dienstleistungen laufend ein angemessenes Entgelt erhält. Die laufende Auszahlung des vereinbarten Entgeltes ist ein typisches Begriffsmerkmal des Dienstverhältnisses (vgl. Doralt, EStG, § 47 Tz 53 und 75).

Unternehmerwagnis liegt hingegen vor, wenn der Erfolg einer Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit und von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Leistungserbringer tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben (VwGH 23.5.2000, 97/14/0167). Die Vereinbarung eines monatlichen Fixbezuges spricht gegen ein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis (VwGH 2.7.2002, 99/14/0056, und VwGH 24.2.2004, 98/14/0048).

Laut beiden Verträgen gebührt Herrn P. für seine Tätigkeit ein monatliches Fixum von ATS 50.000,-. Zusätzlich ist im Fall der Zielerreichung eine Prämie von ATS 70.000,- sowie eine Jahresprämie von ATS 48.000,- vereinbart. Diese Prämien entsprechen 11,6% bzw. 8% der jährlichen Fixentlohnung. Zusätzlich wird Herrn P. ein PKW zur Verfügung gestellt und Treibstoff- sowie Wartungskosten ersetzt. Daraus ergibt sich – anders als von der Bw vorgebracht – kein ins Gewicht fallendes Einnahmenrisiko. Prämien haben sich im Wirtschaftsleben nicht nur für leitende Angestellte sondern als „leistungsgerechte Entlohnung“ für verschiedenste Dienstnehmer durchgesetzt und können im vorliegenden Ausmaß (unter 20% der Gesamteinnahmen) nicht als „Unternehmerwagnis“ verstanden werden. Überdies trifft Herrn P. kein bedeutendes Risiko ausgabenseitig, weil ihm der Großteil der Kosten (PKW) ersetzt wird. Auch seiner Einkommensteuererklärung sind keine anderen Kosten zu entnehmen, weil Herr P. (nur) pauschale Betriebsausgaben geltend gemacht hat.

Wenn sich ein Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen kann und das Bestimmungsrecht darüber nicht dem Auftraggeber zusteht, spricht dies in der Regel gegen ein Dienstverhältnis. Welches Gewicht einer vertraglich vereinbarten Vertretungsbefugnis als Indiz für die Selbständigkeit einer Tätigkeit zukommt, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Kommt eine Vertretung für die Vertragspartner etwa auf Grund der betrieblichen Abläufe, der Art der Tätigkeit oder deren Entlohnung tatsächlich nicht in

Betracht, kann die vereinbarte Vertretungsmöglichkeit ihre sonst bestehende Indizwirkung gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses unter Umständen zur Gänze verlieren (VwGH 28.4.2004, 2000/14/0125).

Das Vertretungsrecht ergibt sich im Berufungsfall ausschließlich aus dem im Rahmen der Berufung vorgelegten Dienstvertrag. Dem zufolge hat Herr P. schriftliche Angebote zu veranlassen und selbst zu erstellen. Eine derartige Tätigkeit setzt das Wissen voraus, welche Preise bzw. Konditionen den jeweiligen Kunden gewährt werden. Der Einwand des Prüfers, eine Vertretungsmöglichkeit sei aufgrund des Spezialwissens nicht möglich, kann diesbezüglich nicht als floskelhaft vorgetragene, nicht belegte Spekulation abgetan werden. Sensible Bereiche wie Anbotserstellungen und Kundenkontakt erfordern per se ein „Spezialwissen“ im Sinne von Kenntnis der Angebotspolitik bzw. der Kulanz des Unternehmens und machen eine Vertretung schwer bis unmöglich.

Auch kam es nach übereinstimmenden Angaben der Bw und des Finanzamtes niemals zu einer tatsächlichen Vertretung. Herrn P. hat überdies weder selbst Arbeitnehmer beschäftigt noch Hilfsdienste ausgelagert. Der OGH (z.B. 8ObA86/03k vom 13.11.2002) hat in diesem Zusammenhang entschieden, dass generelle Vertretungsbefugnisse nur dann beachtlich sind, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt wird oder bei objektiver Betrachtung zu erwarten ist, dass eine solche Nutzung erfolgt.

Zusammengefasst stellt sich das Bild folgendermaßen dar: Herr P. ist – soweit es für einen Mitarbeiter im Außendienst möglich ist – in den geschäftlichen Organismus der Bw eingegliedert. Ihn trifft aufgrund der regelmäßigen Entlohnung kein beachtliches Einnahmenrisiko und die Vertretungsmöglichkeit wurde tatsächlich nie realisiert. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse war Herr P. als Dienstnehmer iSd § 47 EStG beschäftigt.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (kurz FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG stehen (§ 41 Abs. 2 FLAG). Der Dienstgeberbeitrag ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen (§ 41 Abs. 3 FLAG). Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 WKG 98.

Nachdem Herr P. nach den vorangegangenen Feststellungen in einem Dienstverhältnis zur Bw stand, ist dafür Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten. Die Abgabenbescheide 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 bleiben damit aufrecht.

Mit dem Haftungsbescheid 2005 wurde auch Lohnsteuer vorgeschrieben. Haften bedeutet Entstehen für fremde Schuld. Nachdem Herr P. für das Jahr 2005 zur Einkommensteuer veranlagt wurde und die Einkommensteuer auch tatsächlich entrichtet hat, sind zwischenzeitlich die Haftungs Voraussetzungen weggefallen: Fällt die Steuerpflicht wegen Entrichtung weg, so kann es zu keiner Haftung kommen (VwGH 15.2.2006, 2002/13/0095). Der Berufung war daher in diesem Punkt statt zu geben.

Graz, am 7. Juli 2010