



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/1732-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 21. Februar 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes x vom 5. Februar 2001 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum Jänner 1996 bis Dezember 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 5.2.2001 den Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von € 7.176,52 in Anspruch genommen und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 9.664,83 für den Zeitraum Jänner 1996 bis Dezember 1999 nachgefordert. Die Nachforderung des Dienstgeberbeitrages wurde damit begründet, dass im Prüfungszeitraum nachfolgend angeführte Personen im redaktionellen Bereich als Grafiker im Inseratenverkauf (telefonisch) als "freie Dienstnehmer" beschäftigt gewesen seien. Von den ausbezahlten Entgelten seien Sozialversicherungsbeiträge einbehalten und an die Gebietskrankenkasse abgeführt worden. Die Firma habe den entsprechenden Arbeitgeberanteil geleistet. Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag seien nicht berechnet und abgeführt worden. Alle "freien Dienstnehmer" seien steuerlich im Wege der Einkommensteuerveranlagung erfasst worden. Den "freien Dienstnehmern" sei laut Vereinbarung ein monatlicher Fixbetrag bezahlt worden. Ferner seien teilweise Provisionen vergütet worden. Die Tätigkeit habe in der Privatwohnung oder wenn betrieblich erforderlich in den Betriebsräumen der Firma ausgeübt werden können. Den "freien Dienstnehmern" seien,

soweit notwendig, vom Arbeitgeber Arbeitsmittel (z.B Computer) zur Verfügung gestellt worden. Vom Unternehmen seien pauschale Telefonkosten vergütet worden. Das Vertragsverhältnis sei schriftlich mittels "freien Dienstnehmervertrag" geregelt gewesen. Die medienrechtliche Verantwortung liege beim Dienstgeber. Urlaub werde nach freier Vereinbarung zwischen Dienstnehmer und Dienstgeber in Anspruch genommen. Das Fixum sei bei Urlaub und Krankheit weiterbezahlt worden. Auf Grund des vom Arbeitgeber umfangreich dargestellten Sachverhaltes liege eine nicht unbeachtliche Eingliederung in den Organisationsablauf des Unternehmens vor. Bedingt durch die Entlohnungsart (Fixum), Tragung des Arbeitgeberanteiles zur gesetzlichen Sozialversicherung, Leistung pauschaler Kostenersätze bestehe für den einzelnen freien Dienstnehmer praktisch kein Unternehmerrisiko. Es würden deshalb die Merkmale eines Dienstverhältnisses gegenüber den Risiken eines Unternehmers überwiegen. Es würden daher lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen.

Die dagegen eingebrachte Berufung richtet sich gegen die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages. Die freien Dienstnehmer wären im Wesentlichen im redaktionellen Bereich bzw. als Grafiker und im Inseratenverkauf beschäftigt gewesen. Gemäß Textziffer 3 des Lohnsteuerprüfungsprotokolls sei festgestellt worden, dass die Entlohnungsart (Fixum), Tragung des Arbeitgeberanteils zur gesetzlichen Sozialversicherung sowie Leistung pauschaler Kostenersätze auf kein Unternehmerrisiko seitens der Werkvertragsnehmer schließen lasse. Es sei somit ein Überwiegen der Merkmale eines Dienstverhältnisses gegenüber den Risiken eines Unternehmers angenommen worden.

Mit allen freien Dienstnehmern gemäß § 4 Abs. 4 ASVG sei ein schriftlicher freier Dienstvertrag abgeschlossen worden. Sozialversicherungsrechtlich sei nun der Werkvertragsgeber verpflichtet, seinen Anteil von 17,2 % an den Sozialversicherungsbeiträgen des Werkvertragsnehmers einzubehalten und an die Gebietskrankenkasse abzuführen. Die Qualifizierung als freier Dienstnehmer richte sich rein nach § 4 Abs. 4 ASVG, wonach freie Dienstnehmer Personen seien, die sich auf Grund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten würden und zwar für einen Dienstgeber im Rahmen seines Geschäftsbetriebes, seiner Gewerbeberechtigung, ...

..., wenn sie aus dieser Tätigkeit ein Entgelt beziehen würden, die Dienstleistungen im Wesentlichen persönlich erbringen würden und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen würden, sofern sie auf Grund dieser Tätigkeit nicht bereits nach dem GSVG oder dem FSVG versichert seien, ...

Hauptkriterien für die Einstufung eines freien Dienstvertrages seien demnach die persönliche Erbringung der Dienstleistung und, dass im Wesentlichen keine eigenen Betriebsmittel vorhanden seien.

Anlässlich der bereits durchgeführten Gebietskrankenkassenprüfung seien diese Personen

als freie Dienstnehmer qualifiziert worden. Gemäß den Lohnsteuerrichtlinien 1999, RZ 955, habe die Beurteilung einer Tätigkeit als Dienstverhältnis im Sinne des ASVG keine unmittelbare Bindungswirkung für das EStG. Allerdings stelle die Behandlung als Dienstnehmer im Sinne des ASVG ein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses dar (VwGH 11.8.1993, 92/13/0022). Dieser Schluss müsse nach Erachten der Berufungswerberin auch für freie Dienstverträge gelten, wonach kein Dienstverhältnis nach ASVG vorliege.

Den freien Dienstnehmern (Werkvertragsnehmer) seien zwar regelmäßig gleiche Bezüge bezahlt und Auslagenersätze gewährt worden, doch hätten sie jederzeit die Möglichkeit, sich bei ihrer Arbeitsleistung vertreten zu lassen, gehabt, falls damit die Qualität der gelieferten Leistung nicht gefährdet worden sei. Dieses Vertretungsrecht sei keinesfalls nur formal zu sehen, sondern habe es den einzelnen Personen tatsächlich ermöglicht, ihre Leistung durch andere erbringen zu lassen. Gemäß der Judikatur (VwGH 16.2.1994, 92/13/0149) sei bei Vorliegen eines Vertretungsrechtes in der Regel ein Werkvertragsverhältnis anzunehmen. Wer die tatsächliche Leistung wirklich erbracht habe, sei vom Arbeitgeber auch nicht kontrolliert worden. Dies sei nach Ansicht der Berufungswerberin ein weiteres Indiz für die Selbständigkeit. Ebenso seien dem Personenkreis keine freiwilligen Sozialaufwendungen bzw. sonstige Sozialleistungen gewährt worden, was ebenso für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit spräche.

Zum Urlaub und zur Krankheit sei anzumerken, dass der beschäftigte Personenkreis einen regelmäßigen Bezug pro Monat unabhängig von den tatsächlich geleisteten und erbrachten Stunden erhalten habe. Wenn die vereinbarte Leistung tatsächlich erbracht worden sei, sei es für den Auftraggeber nicht wichtig gewesen, ob sich der Auftragnehmer auf Urlaub oder im Krankenstand befunden habe. Es sei ja die konkrete Leistung in Form eines monatlichen fixen Betrages abgegolten worden und nicht die Anzahl der Stunden und Tage, die der Auftragnehmer für die Erbringung dieser Leistung aufzuwenden gehabt habe.

Die medienrechtliche Verantwortung der abgefassten Beiträge liege nach wie vor beim Auftraggeber, doch würden die Auftragnehmer selbstverständlich die grundsätzliche Möglichkeit haben, im Rahmen ihrer Tätigkeit zusätzlich Aufträge anzunehmen oder diese abzulehnen. Es sei ihnen auch freigestellt, für andere Medienunternehmen Beiträge zu schreiben und zu verkaufen. Nach Ansicht der Berufungswerberin stelle dieses Ablehnungsrecht von Aufträgen ein eindeutiges Indiz für ein Unternehmerwagnis dar, denn nur der Selbständige habe die Möglichkeit, konkrete Aufträge ohne Konsequenzen seitens des Auftraggebers abzulehnen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.5.2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Im Unternehmen seien mehrere Personen als freie Dienstnehmer nach § 4 Abs. 4 ASVG beschäftigt. Auch wenn diese freien Dienstverhältnisse nach sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen bereits anerkannt worden seien, sei das

Rechtsverhältnis dennoch nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten darauf zu untersuchen, ob die für oder gegen die Nichtselbstständigkeit sprechenden Merkmale überwiegen würden.

Ein Dienstverhältnis habe folgende Merkmale:

- Schulden der Arbeitskraft/Dauerschuldverhältnis
- Organisatorische Eingliederung
- Fehlen des Unternehmerrisikos.

Ein wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses sei, dass der Dienstnehmer für seine Dienstleistungen laufend ein angemessenes Entgelt erhalte. Für ein Dienstverhältnis spräche z.B. die Vereinbarung einer erfolgsunabhängigen Entlohnung, die Abgeltung von über die vereinbarte Arbeitszeit hinausgehende Mehrarbeit sowie die Entgeltfortzahlung im Verhinderungsfall (Urlaub, Krankenstand).

Im gegenständlichen Fall hätten die freien Dienstnehmer einen laut freien Dienstvertrag vereinbarten monatlichen Fixbetrag erhalten und teilweise seien zusätzlich auch noch Provisionen vergütet worden. Im Falle eines Urlaubes oder Krankenstandes sei dieser monatliche Fixbetrag weiterbezahlt worden.

Würden im Zusammenhang mit der Tätigkeit anfallende Spesen bzw. Auslagen ersetzt bzw. Arbeitsmittel vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt, spräche dies für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Den freien Dienstnehmern seien sowohl Telefonkosten pauschal ersetzt worden als auch, soweit notwendig, Arbeitsmittel wie z.B. Computer vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt worden.

Merkmal eines Dienstverhältnisses sei auch das Nichtvorliegen eines Unternehmerrisikos.

Von einem Unternehmerrisiko sei dann auszugehen, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit habe, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und somit den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten könne.

Da den freien Dienstnehmern ein monatlicher Fixbetrag bezahlt worden sei und zur Deckung der Ausgaben z.B. Telefonkostenpauschale vergütet worden seien, könne von einem Fehlen des Unternehmerrisikos ausgegangen werden.

Im Vorlageantrag wird angeführt, dass in der Begründung der Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen zwei nach Ansicht der Berufungswerberin entscheidende Kriterien nicht beachtet worden seien.

1. Vertretungsrecht:

Die freien Dienstnehmer (Werkvertragsnehmer) hätten jederzeit die Möglichkeit gehabt, sich vertreten zu lassen. Nach der Rechtsprechung des VwGH sei bei Vorliegen eines Vertretungsrechtes in der Regel ein Werkvertragsverhältnis anzunehmen.

2. Die Werkvertragsnehmer hätten ein Entschlagsrecht gehabt:

Sie könnten auch laufend die Aufträge vom Auftraggeber jederzeit ablehnen. Auch dieses Ablehnungsrecht stelle ein eindeutiges Indiz für ein Werkvertragsverhältnis dar, weil im Falle

eines Dienstverhältnisses dies einen Entlassungsgrund darstellen würde.

Die Abgrenzung zum echten Dienstverhältnis bestehe im Großen und Ganzen beim Kriterium der engen persönlichen Abhängigkeit, was sich insbesondere durch die generelle Möglichkeit des Vertretungsrechts ausdrücken lasse. Das bedeute, dass der freie Dienstnehmer viel weniger weisungsgebunden sei, als der echte Dienstnehmer (vgl. Korn "Die Werkvertragsregelung", Weiß Verlag 2002, Seite 68).

Dieses Vertretungsrecht drücke sich nun durch folgende Merkmale aus:

1. Es bestehe keine Anwesenheitspflicht.
 2. Gegebenenfalls können auch der Arbeitsablauf und der Beschäftigungsort vom Werkvertragsnehmer selbst bestimmt werden.
 3. Der freie Dienstnehmer könne sich von einer gleichwertigen Person vertreten lassen.
- Der freie Dienstvertrag unterscheide sich vom Arbeitsvertrag vor allem dadurch, dass dem Verpflichteten die persönliche Abhängigkeit gänzlich fehle, oder dass nur schwach ausgeprägte Merkmale derselben vorhanden seien. Er sei weitgehend frei von Beschränkungen des persönlichen Verhaltens (Schwarz Löschnik, Arbeitsrecht, ÖGB-Verlag, 1999, Seite 146, mit den dort angeführten Judikaturnachweisen).

All diese Merkmale würden in der Literatur (vgl. Korn a.a.O., Seite 68) als Abgrenzungsmerkmale für freie Dienstverträge gegenüber echten Dienstverhältnissen angeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung ist der Beitrag des Dienstgebers 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 (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG 1967 definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei

Gruppen von Bezügen auszugehen:

1. Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
2. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

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.

Nach Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 47 EStG 1988, Tz. 4.3, ist die Definition des § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechts, und 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. VfGH v. 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, dass die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG entspricht (vgl. VfGH-Erk. v. 23.3.1983, Zl. 82/13/0063). Die Tatsache, dass das EStG selbst vorschreibt, was als ein Dienstverhältnis anzusehen ist (selbständige Begriffsbestimmung im EStG), führt zwangsläufig dazu, dass ein- und derselbe Sachverhalt - wie im vorliegenden Fall - im Steuerrecht einerseits, z.B. im bürgerlichen oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich beurteilt werden muss. Eine Bindung der Abgabenbehörde an Feststellungen der Gebietskrankenkasse gibt es nicht. Unterschiedliche Ergebnisse können daraus folgen, doch hat der VfGH dies nicht als unsachlich erkannt (Erk. v. 8.6.1985, B 488/80).

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. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. Für die Annahme eines Dienstverhältnisses ist schließlich auch wesentlich, dass die tätige Person kein Unternehmerwagnis trägt (vgl. z.B. VfGH 22.2.1989, 84/13/0001). Grundsätzlich kann vom Unternehmerwagnis dann gesprochen werden, wenn nach dem Gesamtbild der entfalteten Tätigkeit der Beauftragte durch eigene Geschäftseinteilung, Auswahl seiner Hilfskräfte, mehr oder minder zweckentsprechende Organisation seines Betriebes, die günstige oder ungünstige Bestreitung von betrieblichen Anschaffungen den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen vermag, wenn also der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom

Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit so wie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftsverkehrs abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Auslagen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden.

Hinsichtlich des Merkmales der Weisungsgebundenheit hat nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit erfordert. 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.

Im Vorlageantrag wird angeführt, dass in der Begründung der Berufungsvorentscheidung, der die Wirkung eines Vorhaltes zukommt, im Wesentlichen zwei nach Ansicht der Berufungswerberin entscheidende Kriterien nicht beachtet worden seien.

1. Vertretungsrecht:

Die freien Dienstnehmer (Werkvertragsnehmer) hätten jederzeit die Möglichkeit gehabt, sich vertreten zu lassen. Nach der Rechtsprechung des VwGH sei bei Vorliegen eines Vertretungsrechtes in der Regel ein Werkvertragsverhältnis anzunehmen.

2. Die Werkvertragsnehmer hätten ein Entschlagungsrecht gehabt:

Sie könnten laufend die Aufträge vom Auftraggeber jederzeit ablehnen. Auch dieses Ablehnungsrecht sei ein eindeutiges Indiz für ein Werkvertragsverhältnis, weil im Falle eines Dienstverhältnisses dies einen Entlassungsgrund darstellen würde.

Somit kann davon ausgegangen werden, dass den Ausführungen des Finanzamtes hinsichtlich des Vorliegens der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den Organismus der Berufungswerberin sowie des Nichtvorliegens eines Unternehmerwagnisses gefolgt wird, zumal diesbezüglich nur auf das Vertretungsrecht bzw. Entschlagungsrecht hingewiesen wird. Auch wurden tatsächlich Arbeitsmittel (z.B. Computer) zur Verfügung gestellt, monatliche Fixbeträge bezahlt und zur Deckung der Ausgaben z.B. Telefonkostenpauschale vergütet. Zudem werden entsprechend Punkt 4 des "freien Dienstvertrages" Reisespesen und Auslagen für Dienstfahrten auf Basis der steuerrechtlichen Regelungen erstattet.

Auf Grund des Vorhaltes vom 23.5.2003 wurde vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin mit Schreiben vom 15.6.2005 Folgendes mitgeteilt:

"1. Ob vom Entschlagungsrecht der Werkvertragsnehmer Gebrauch gemacht wurde kann von unserem Mandaten nicht nachvollzogen werden, weil ausschließlich die erbrachte Leistung für unseren Mandaten ausschlaggebend war (gelieferter Artikel bzw. Bericht) und vom Auftraggeber nicht hinterfragt wurde wer im Konkreten diese Leistung erbracht hatte.

Die Werkvertragsnehmer konnten sich also jederzeit durch geeignete eigene Arbeitskräfte unterstützen lassen ohne dass dies vom Auftraggeber kontrolliert wurde.

2. Es wurden vorwiegend journalistische Tätigkeiten verrichtet.

3. Die monatliche Abrechnung erfolgte mit Rechnungslegung und bei überschreiten der Kleinunternehmergrenze (derzeit €22.000.-) zuzüglich 20 % Umsatzsteuer.

4. Urlaub und Krankenstände waren und sind dem Auftraggeber nicht bekannt, sodass diesbezüglich keine Aussage gemacht werden kann.

5. Es wurden nachweislich keinerlei Sonderzahlungen gewährt.

6. Die Anwesenheit am Arbeitsort wurde und konnte nicht kontrolliert werden, da die Tätigkeiten nicht am Ort des Auftraggebers erfolgten sondern in den Arbeitsräumlichkeiten der Werkvertragsnehmer.

7. Sowohl Arbeitsablauf als auch Arbeitseinteilung obliegt ausschließlich in der Gestaltung der freien Dienstnehmer.

8. Die Verträge wurden für unbestimmte Zeiträume abgeschlossen."

Im "freien Dienstvertrag" wird unter Punkt 3 zur Vertreterregelung u.a. angeführt: "Falls sich der freie Dienstnehmer durch eine solche andere Person vertreten lässt, hat er dies dem Auftraggeber mindestens 3 Tage vorher anzuzeigen und auch die Person des Vertreters namhaft zu machen. In Einzelfällen bleibt es dem Auftraggeber vorbehalten, die Vertretung durch die namhaft gemachte Person abzulehnen. In diesem Falle hat der Auftragnehmer entweder eine andere geeignete Person namhaft zu machen oder die Vertragsleistung persönlich zu erbringen, das vorher Gesagte gilt dann sinngemäß."

Im Falle der Entsendung eines Vertreters konnte die Berufungswerberin somit die Dienstleistung ohne Angabe von Gründen ablehnen. Derartige Regelungen sind bei vielen Dienstverhältnissen durchaus üblich. Die ausdrückliche Zustimmung des Arbeitgebers zu einer Entsendung eines Vertreters spricht für ein Schulden der Arbeitskraft und gegen einen "Werkvertrag".

Unter Berücksichtigung der Ausführungen im Schreiben vom 15.6.2005 ist in freier Beweiswürdigung zudem anzunehmen, dass derartige Vertretungen nicht vorgekommen sind und auch vom Entschlagungsrecht nicht Gebrauch gemacht wurde.

Nach dem Gesamtbild überwiegen im vorliegenden Fall somit die Merkmale für ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988. Die Bezüge sind daher in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 4. Juli 2005